

**Gewinnaufteilung im internationalen
Einheitsunternehmen nach der
Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
- Gemeinsamkeiten und Unterschiede gegenüber
Tochterkapitalgesellschaften -**

PROFESSOR DR. WOLFRAM SCHEFFLER*

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

November 2013

Abstract

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurde für die Erfolgsabgrenzung zwischen einer Betriebsstätte und ihrem Stammhaus der Functionally Separate Entity Approach (Authorized OECD Approach, AOA) in nationales Recht umgesetzt. Die in § 1 Abs. 4-6 AStG geregelten Grundsätze werden im Entwurf einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) spezifiziert. In diesem Beitrag wird aufgezeigt, wie sich die in diesen Vorschriften enthaltenen Grundsätze auf ausgewählte Anwendungsfälle praktisch auswirken. Zusätzlich wird jeweils analysiert, ob die für internationale Einheitsunternehmen geltenden Grundsätze mit der Erfolgsabgrenzung zwischen einer Tochterkapitalgesellschaft und ihrem Mutterunternehmen übereinstimmen bzw. welche Unterschiede bestehen.

* Ansprechpartner: Professor Dr. Wolfram Scheffler, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lange Gasse 20, D-90403 Nürnberg, Tel.: +49 (0)911 / 5302-346; Fax: +49 (0)911 / 5302-428;
E-Mail: wolfram.scheffler@steuerlehre.com

Kommunikation

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20
90403 Nürnberg, Germany
Tel.: +49 911 5302-376
Fax: +49 911 5302-428
E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Tabellenverzeichnis	II
1 Der Functionally Separate Entity Approach als Leitlinie	1
2 Leistungsbeziehungen mit Außenstehenden	4
3 Materielle Wirtschaftsgüter.....	6
3.1 Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens.....	6
3.2 Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.....	8
3.3 Nutzungsüberlassungen	9
4 Dienstleistungen	11
4.1 Gewerbliche Dienstleistungen	11
4.2 Verwaltungsbezogene Dienstleistungen	12
4.2.1 Abgrenzung der verrechenbaren Leistungen	12
4.2.2 Verrechnung der Höhe nach	14
5 Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	16
6 Funktionsverlagerung.....	19
7 Finanzierung: Dotationskapital und Fremdkapital der Betriebsstätte.....	20
7.1 Betriebsstätte.....	20
7.2 Vergleich mit Tochterkapitalgesellschaften	24
8 Tabellarische Zusammenfassung	27

Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Verrechnung der Aufwendungen für die Geschäftsführung im Vergleich (Zusammenhang zwischen Gesellschafteraufwand und Regieleistungen) ...	14
Tab. 2: Verrechnungspreisorientierte Erfolgszuordnung für ausgewählte Anwendungsfälle (Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft im Vergleich)	31

1 Der Functionally Separate Entity Approach als Leitlinie

Obwohl eine Betriebsstätte ein rechtlich unselbständiger Teil des Gesamtunternehmens ist, stimmt bei einem internationalen Einheitsunternehmen die Grundausrichtung der zwischenstaatlichen Erfolgszuordnung mit den für internationale Konzerne geltenden Prinzipien überein. Die für steuerliche Zwecke notwendige Aufteilung des Gewinns des Unternehmens erfolgt grundsätzlich nach der direkten Methode. Die direkte Methode geht von der Annahme aus, dass eine Betriebsstätte für Zwecke der steuerlichen Erfolgszuordnung als wirtschaftlich unabhängiges, selbständiges Unternehmen anzusehen ist (Functionally Separate Entity Approach).¹ Der ausländischen Betriebsstätte sind die Gewinne zuzuordnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem inländischen Stammhaus² völlig unabhängig gewesen wäre (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA). Diese international anerkannte Grundaussage wird in Art. 7 Abs. 2 der Verhandlungsgrundlage für deutsche Doppelbesteuerungsabkommen dadurch konkretisiert, dass dabei die von dem Unternehmen durch die Betriebsstätte und durch die anderen Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, genutzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen sind.³

Der Functionally Separate Entity Approach (häufig als Authorized OECD Approach, AOA, bezeichnet) wurde durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz⁴ in nationales Recht umgesetzt (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2, Abs. 5 AStG).⁵ Das Bundesministerium der Finanzen ist ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrats die für die Erfolgszuordnung im internationalen Einheitsunternehmen geltenden Grundsätze des Fremdvergleichs zu konkretisieren (§ 1 Abs. 6 AStG). Der Entwurf der Verordnung zur Anwendung des

¹ Vgl. OECD, The 2010 Update to the Model Tax Convention, B. Articles, Art. 7; OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to permanent Establishments, Part I, B-1, Nr. 8. Dieser Ansatz entspricht konzeptionell der Theorie vom Funktionsnutzen, siehe zu diesem Konzept z.B. Becker, DB 1989, S. 1315; Becker, DB 1990, S. 392-395; Kumpf, StB/Jb 1988/89, S. 399-402.

² Bei der Unterscheidung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus handelt es sich um eine sprachliche Vereinfachung. Inhaltlich ist zwischen Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen zu differenzieren.

³ Siehe hierzu Ditz/Bärsch/Quilitzsch, ISR 2013, S. 157-160.

⁴ Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl 2013 I, S. 1809. Zunächst war vorgesehen, den Functionally Separate Entity Approach im Rahmen eines Jahressteuergesetzes 2013 einzuführen, vgl. BT-Drucks. 17/10000, S. 61-66.

⁵ Siehe hierzu z.B. Adrian/Franz, BB 2013, S. 1880-1882; Rehfeld/Goldner, IWB 2013, S. 548-554; Richter/Heyd, Ubg 2013, S. 418-424; Schaumburg, ISR 2013, S. 197-202; Schnitger, IStR 2012, S. 633-645.

Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, BsGaV) wurde vor kurzem veröffentlicht.⁶ Diese Verordnung soll grundsätzlich rückwirkend zum 1.1.2013 in Kraft treten (§ 40, § 41 BsGaV). Es ist zu erwarten, dass die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁷ durch ein entsprechendes BMF-Schreiben an die geänderte Fassung des § 1 AStG angepasst werden.⁸

Für die Ermittlung des einer Betriebsstätte zugeordneten Gewinns ist nach folgendem Schema vorzugehen (§ 1 Abs. 5 S. 1-4 AStG, § 1 BsGaV):⁹

- Auf der Grundlage einer Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte als Teil der Geschäftstätigkeit des (Gesamt-)Unternehmens sind der Betriebsstätte die Funktionen des Unternehmens zuzuordnen, die durch ihr Personal ausgeübt werden (maßgebliche Personalfunktionen, § 2 Abs. 3, 4, § 4 BsGaV).
- Die maßgeblichen Personalfunktionen bilden die Leitlinie für die Zuordnung der Vermögenswerte sowie der Chancen und Risiken zur Betriebsstätte (§ 5-§ 10 BsGaV).
- Darauf aufbauend wird der Betriebsstätte ein angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital) zugeordnet (§ 12, § 13 BsGaV).
- Die Differenz zwischen den Vermögenswerten und dem Dotationskapital werden durch die übrigen Passiva ausgeglichen (§ 14 BsGaV). Aus den übrigen Passiva werden die Fremdkapitalaufwendungen abgeleitet, die auf Ebene der Betriebsstätte verrechenbar sind (§ 15 BsGaV).
- Der Betriebsstätte sind die Geschäftsvorfälle mit unabhängigen Dritten sowie mit dem Unternehmen nahestehende Personen zuzuordnen, die sich aus den maßgeblichen Personalfunktionen der Betriebsstätte ergeben (§ 11 BsGaV).
- Die Geschäftsvorfälle zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen (Stammhaus) sind als anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zu erfassen (dealings, § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG). Für die (unternehmensinternen) anzuneh-

⁶ Abrufbar unter:
http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-05-Betriebsstaettengewinnaufteilungsverordnung-Stellungnahme.html.

⁷ Vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl 1999 I, S. 1076.

⁸ So auch Adrian/Franz, BB 2013, S. 1882.

⁹ Diese Grundsätze gelten entsprechend für die Erfolgsabgrenzung gegenüber einem ständigen Vertreter (§ 1 Abs. 5 S. 5 AStG, § 39 BsGaV). Zur Anwendung bei Bestehen eines DBA mit dem Betriebsstättenstaat siehe § 1 Abs. 5 S. 8 AStG sowie die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/10000, S. 65-66; Gebhardt, BB 2012, S. 2353-2355; Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, S. 37-42; Neumann, IStR 2013, S. 573-578; Schnitger, IStR 2012, S. 640-642.

menden schuldrechtlichen Beziehungen sind - wie für die Erfolgsabgrenzung gegenüber einer Tochterkapitalgesellschaft - Verrechnungspreise anzusetzen, die dem Grundsatz des Fremdvergleichs entsprechen. Diese Verrechnungspreise führen beim leistenden Unternehmensteil zu fiktiven Betriebseinnahmen und beim leistungsempfangenden Unternehmensteil zu fiktiven Betriebsausgaben (§ 16 BsGaV). Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist eine Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung.

Die Erfolgszuordnung erfolgt mit Hilfe einer Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 BsGaV). In diese sind die Vermögenswerte, das Dotationskapital, die übrigen Passiva sowie die damit zusammenhängenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (einschließlich der fiktiven Betriebseinnahmen und fiktiven Betriebsausgaben aus den anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen) aufzunehmen, die der Betriebsstätte auf Grund ihrer maßgeblichen Personalfunktionen zuzuordnen sind. Die Hilfs- und Nebenrechnung entspricht inhaltlich der Bilanz eines eigenständigen Unternehmens („Quasi-Buchführung“).¹⁰ Zusätzlich sind die Gründe für die Zuordnung dieser Bestandteile sowie der Chancen und Risiken zur Betriebsstätte aufzunehmen. Die Aufzeichnungen über die wirtschaftlichen Vorgänge dienen zusammen mit anderen Unterlagen, wie Protokollen, internen Anweisungen, Buchungsbelegen und Zeichnungsberechtigungen, als Ersatz für die zwischen einer Betriebsstätte und ihrem Stammhaus nicht möglichen schuldrechtlichen Vereinbarungen.¹¹ Die Hilfs- und Nebenrechnung muss spätestens bei Abgabe der Steuererklärung erstellt sein.

In diesem Beitrag geht es nicht darum, die BsGaV entsprechend ihrem Aufbau detailliert zu erläutern. Zielsetzung ist es vielmehr, sich von der paragraphenorientierten Vorgehensweise zu lösen und anwendungsbezogen die sich für einzelne Geschäftsvorfälle ergebenden Konsequenzen vorzustellen. Im Einzelnen werden folgende Anwendungsfälle betrachtet: Leistungsbeziehungen mit Außenstehenden (Abschnitt 2.), Überführung bzw. Nutzungsüberlassung von materiellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sowie des Anlagevermögens (Abschnitt 3.), Dienstleistungen (Abschnitt 4.), Aktivitäten im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern (Ab-

¹⁰ Vgl. Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/10000, S. 65.

¹¹ Entsprechende Aufzeichnungen waren dem Grunde nach bereits nach § 90 Abs. 3 S. 4 AO und § 7 GAufzV erforderlich, so in der Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/10000, S. 64 sowie in der Begründung zu § 3 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 4 BsGaV. Von einer Erweiterung der Dokumentationspflichten gehen beispielsweise Richter/Heyd, Ubg 2013, S. 422 aus.

schnitt 5.), Funktionsverlagerung (Abschnitt 6.) sowie Finanzierung (Dotationskapital und Fremdkapital der Betriebsstätte, Abschnitt 7.). Abschnitt 8. beinhaltet eine tabellarische Zusammenfassung. Zusätzlich wird jeweils angegeben, ob die für internationale Einheitsunternehmen geltenden Grundsätze mit der Erfolgsabgrenzung zwischen einer Tochterkapitalgesellschaft und ihrem Mutterunternehmen übereinstimmen bzw. welche Unterschiede bestehen.¹²

Es wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass die Betriebsstätte im Ausland belegen ist und dass sich das Stammhaus im Inland befindet (Outboundfall). Die für ausländische Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten (Inboundfall) geltenden Besonderheiten werden nur kurz angesprochen.¹³ Auf die Besonderheiten bei Banken (§ 18-§ 22 BsGaV), Versicherungen (§ 23-§ 29 BsGaV), Bau- und Montageunternehmen (§ 30-§ 34 BsGaV) sowie Explorationsunternehmen (§ 35-§ 38 BsGaV) wird nicht eingegangen.

2 Leistungsbeziehungen mit Außenstehenden

(1) *Betriebsstätte*. Die mit schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen mit Außenstehenden zusammenhängenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben werden der ausländischen Betriebsstätte zugeordnet, wenn sie auf der Personalfunktion der ausländischen Betriebsstätte beruhen. Üben bezogen auf einen Geschäftsvorgang mehrere Betriebsstätten eine Personalfunktion aus, wird der Geschäftsvorgang der Betriebsstätte zugeordnet, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für den Geschäftsvorgang besitzt (§ 11 Abs. 1 BsGaV).¹⁴

Leistungen der Betriebsstätte gegenüber Dritten und die Inanspruchnahme von Vorleistungen von unternehmensfremden Vertragspartnern werden also nach dem in Deutschland allgemein für die Gewinnermittlung geltenden Veranlassungsprinzip zugeordnet (§ 4 Abs. 4 EStG). Die Orientierung am Veranlassungsprinzip bedeutet, dass der Betriebsstätte nur die Einkünfte zugeordnet werden, die sie durch ihre eigene Geschäftstätigkeit erzielt. Ist das Stammhaus selbst, d.h. ohne Einschaltung der Betriebsstätte, gleichfalls im Ausland tätig, werden die von ihm erzielten Gewinne der Spitzeneinheit zugerechnet. Nach dem Functionally Separate Entity Approach werden so-

¹² Aufbau der Untersuchung und Auswahl der Geschäftsvorfälle orientieren sich an Scheffler, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., 2009, S. 489-527. Diese Erläuterungen werden an die Neufassung des § 1 AStG sowie die darauf beruhende BsGaV angepasst.

¹³ Zur Erfolgszuordnung zwischen Schwesterbetriebsstätten siehe von Goldacker, BB 2013, S. 87-91.

¹⁴ Leistungsbeziehungen mit nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG (z.B. Tochtergesellschaften des Einheitsunternehmens) werden Leistungsbeziehungen mit Außenstehenden gleichgestellt.

wohl das Prinzip der Geschäfte gleicher Art (in den Betriebsstättenerfolg gehen auch die Verkäufe und andere Geschäftstätigkeiten des Stammhauses ein, die mit den von der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten der Art nach vergleichbar sind) als auch das Prinzip der Attraktivkraft (dem Betriebsstättenerfolg werden sämtliche Geschäfte des Stammhauses im Quellenstaat zugerechnet) abgelehnt.

Zusätzlich zu den Einkünften aus den typischerweise entfalteten unternehmerischen Aktivitäten umfasst der Betriebsstättengewinn auch Dividenden (Art. 10 Abs. 5 OECD-MA) und Zinsen (Art. 11 Abs. 5 OECD-MA) sowie die Gewinne aus der Veräußerung von beweglichen Wirtschaftsgütern (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA), soweit diese Erträge mit dem Geschäftsbetrieb der Betriebsstätte in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.¹⁵ Diese als Betriebsstättenvorbehalt bezeichnete Vorgehensweise hat zur Folge, dass Beteiligungen, Finanzanlagen sowie ähnliche Vermögenswerte einer Betriebsstätte dann zugerechnet werden, wenn diese für die Personalfunktion einer Betriebsstätte genutzt werden. Die Nutzung ergibt sich aus dem funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte. Besteht der funktionale Zusammenhang gleichzeitig zur Geschäftstätigkeit mehrerer Betriebsstätten, erfolgt die Zuordnung zu der Betriebsstätte, bei der der funktionale Zusammenhang überwiegt (§ 7 Abs. 1 BsGaV). Der Functionally Separate Entity Approach führt damit zum gleichen Ergebnis wie das Veranlassungsprinzip. Nach dem Functionally Separate Entity Approach werden Beteiligungen, Finanzanlagen sowie ähnliche Vermögenswerte nicht grundsätzlich dem Stammhaus zugeordnet (Zentralfunktion des Stammhauses), vielmehr wird eine Zuordnung entsprechend der von der Betriebsstätte oder dem Stammhaus ausgeübten Funktion vorgenommen.¹⁶

(2) *Vergleich mit Tochterkapitalgesellschaften.* Bei der Abgrenzung von Leistungsbeziehungen mit Außenstehenden wirkt sich die Rechtsform der Grundeinheit grundsätzlich nicht aus. Unterschiede können lediglich dann entstehen, wenn sich in der praktischen Handhabung Schwierigkeiten ergeben, weil nicht eindeutig bestimmt werden kann, ob einzelne Geschäftsvorgänge der Betriebsstätte oder dem Stammhaus zuzuordnen sind. Innerhalb eines internationalen Konzerns lassen sich derartige Abgrenzungsfragen leichter lösen.

¹⁵ Die ausdrückliche Aufhebung des Betriebsstättenvorbehalts für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 Abs. 4 OECD-MA) steht dieser Zielsetzung nicht entgegen, da für derartige Aktivitäten das Besteuerungsrecht des Quellenstaates generell aufrechterhalten bleibt.

¹⁶ Vgl. Adrian/Franz, BB 2013, S. 1882.

3 Materielle Wirtschaftsgüter

3.1 Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

Die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine Betriebsstätte (kein Rechtsträgerwechsel) und die Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine Tochterkapitalgesellschaft (mit Rechtsträgerwechsel) werden in diesem Abschnitt unter dem allgemeinen Begriff „Lieferung“ zusammengefasst.

(1) *Festlegung des Verrechnungspreises.* Bei der Lieferung von materiellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (Rohstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse, Waren) von der inländischen Spitzeneinheit an die ausländische Grundeinheit ist der Drittvergleich verhältnismäßig einfach durchzuführen. Als Beurteilungsmaßstab dient vorrangig die Preisvergleichsmethode. Liegen die Voraussetzungen hinsichtlich der Vergleichbarkeit der unternehmensinternen Lieferungsbeziehungen mit den Marktverhältnissen nicht vor, sind die anderen Standardmethoden (Wiederverkaufspreismethode oder Kostenaufschlagsmethode) heranzuziehen.

Diese Aussagen gelten für die Erfolgsabgrenzung innerhalb eines internationalen Konzerns unmittelbar. Für die zwischenstaatliche Erfolgsabgrenzung zwischen einer ausländischen Betriebsstätte und ihrem inländischen Stammhaus stützt sich die Anwendung des Grundsatzes des Drittvergleichs darauf, dass die Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte deshalb als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung behandelt wird, weil sich die Zuordnung des Wirtschaftsguts ändert (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG, § 5 Abs. 1, § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV). Der Functionally Separate Entity Approach (Betriebsstätte) und das Trennungsprinzip (Tochterkapitalgesellschaft) führen zum gleichen Ergebnis.

(2) *Zeitpunkt der Auflösung der stillen Reserven.* Da eine Betriebsstätte kein eigenständiges Rechtssubjekt, sondern Teil des Einheitsunternehmens ist, kommt es im Zeitpunkt der Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen des inländischen Stammhauses in das Betriebsvermögen der ausländischen Betriebsstätte zu keinem Rechtsträgerwechsel (keine Änderung der persönlichen Zurechnung). Zwischen den beiden Betriebsteilen eines Einheitsunternehmens kann zivilrechtlich kein Kaufvertrag abgeschlossen werden. Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts ist der Verrechnungspreis lediglich abrechnungstechnisch anzusetzen (Veranlassungsprinzip, Functionally Separate Entity Approach). Die Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts (bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens i.d.R. deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten) gibt den Teil des Gesamterfolgs wieder, den das überführende Stammhaus durch seine Geschäftstätigkeit erwirtschaftet hat (§ 16 Abs. 2 BsGaV). Nach dem Realisationsprinzip ist dieser

Gewinn erst in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem die Auslandsbetriebsstätte die Wirtschaftsgüter (unverarbeitet oder nach einer Weiterverarbeitung) an Dritte veräußert.

Im deutschen Steuerrecht ist allerdings für die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte eine Sonderregelung vorgesehen (Entstrickung). Die Anwendung der Regelungen zur Entstrickung gehen der Anwendung des Fremdvergleichs nach § 1 Abs. 5 AStG vor.¹⁷ Da es zu einem Wechsel der räumlichen Zuordnung kommt, gilt die Überführung als Entnahme (Stammhaus ist ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft, § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG) bzw. als Veräußerung (Stammhaus ist eine Kapitalgesellschaft, § 12 Abs. 1 KStG). Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte errechnen sich die aufgelösten stillen Reserven aus dem gemeinen Wert des überführten Wirtschaftsguts und seinem Buchwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 HS 2 EStG, § 12 Abs. 1 KStG).¹⁸

Die Entstrickung führt dazu, dass zwischen der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte und der Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft im Ergebnis kein Unterschied besteht. Unabhängig von der Rechtsform der Grundeinheit sind im Zeitpunkt der Lieferung die stillen Reserven aufzulösen und im Inland zu besteuern. Für die Besteuerung der stillen Reserven werden lediglich andere Rechtsgrundlagen herangezogen: Entstrickung (Betriebsstätte) bzw. Realisationsprinzip (Tochterkapitalgesellschaft).

Durch die mit der Entstrickung verbundene sofortige Besteuerung der stillen Reserven kommt es zwar zu einer Gleichbehandlung von Überführungen in eine ausländische Betriebsstätte und Übertragungen auf eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft. Die Entstrickung widerspricht aber dem Functionally Separate Entity Approach.¹⁹ Eine Angleichung dürfte nicht dadurch erfolgen, dass bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte die gleichen Ergebnisse eintreten wie bei der Übertragung auf eine Tochterkapitalgesellschaft, vielmehr müsste die Übereinstimmung dadurch erreicht werden, dass bei Lieferungen an eine Tochterkapitalgesellschaft auf eine Gewinnrealisierung verzichtet wird. Betrachtet man den Konzern als Ganzes, liegt kein Außenumsatz und damit kein Realisationstatbestand vor.

¹⁷ Vgl. § 1 Abs. 5 S. 6 AStG i.V.m. der Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/10000, S. 65. So auch Baldamus, IStR 2012, S. 319; Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, S. 41.

¹⁸ Die Bewertung zum gemeinen Wert und der Fremdvergleichspris stimmen grundsätzlich überein. Zu den Ausnahmen siehe Kahle/Hiller, WPg 2013, S. 409, FN 111; Roth, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., 2011, S. 85; Wassermeyer, IStR 2008, S. 178.

¹⁹ Zur Beurteilung im Hinblick auf die Grundfreiheiten im Europäischen Binnenmarkt (Niederlassungsfreiheit) siehe Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., 2011, S. 710-713, 715; Wassermeyer, EuZW 2012, S. 921-922.

3.2 Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Die Lieferung eines materiellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens von der inländischen Spitzeneinheit an die ausländische Grundeinheit wird in vergleichbarer Weise abgerechnet wie die Lieferung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens.²⁰ Innerhalb eines internationalen Konzerns gelten die stillen Reserven in dem Zeitpunkt als aufgelöst, in dem das Wirtschaftsgut auf die ausländische Tochterkapitalgesellschaft übertragen wird (Realisationsprinzip). Beim internationalen Einheitsunternehmen kommt es aufgrund der Entstrickung zu einer Auflösung der stillen Reserven (§ 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG, § 12 Abs. 1 KStG).

Da die Entstrickungsgrundsätze der Anwendung des Fremdvergleichs nach § 1 Abs. 5 AStG vorgehen, werden die Möglichkeiten zur Bildung des Ausgleichspostens nach § 4g EStG nicht eingeschränkt (§ 1 Abs. 5 S. 6 AStG). Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens kann deshalb bei einem Einheitsunternehmen die Besteuerung der in dem überführten Wirtschaftsgut enthalten stillen Reserven auf fünf Jahre verteilt werden (§ 4g EStG). Voraussetzungen für die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG sind:

- Überführung durch einen unbeschränkt steuerpflichtigen Inhaber des inländischen Stammhauses
- Überführung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens
- Überführung in eine Betriebsstätte, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU belegen ist.

Nicht begünstigt sind demnach die Überführung eines Wirtschaftsguts durch einen beschränkt Steuerpflichtigen (z.B. von der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus), die Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sowie die Überführung in eine in einem Mitgliedstaat des EWR oder in einem anderen Nicht-EU-Staat belegenden Betriebsstätte.

Wie bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens kommt es auch bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens durch die Entstrickung zu einem Verstoß gegen das Realisationsprinzip sowie zu einer Nichtvereinbarkeit mit dem Functionally Separate Entity Approach. Da bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens regelmäßig der Zeitraum, innerhalb dessen es durch Verkauf oder Nutzung zur Auflösung der stillen Reserven kommt, länger ist als bei Wirtschaftsgü-

²⁰ Siehe hierzu im Einzelnen den vorangehenden Abschnitt 3.1.

tern des Umlaufvermögens und bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die stillen Reserven regelmäßig höher sind, wirken sich die Nachteile der Entstrickungsregelung bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stärker aus. Durch die Möglichkeit, bei der Überführung in eine ausländische Betriebsstätte einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, wird die Kritik nur abgeschwächt. Sachgerecht wäre es, die in Deutschland entstandenen stillen Reserven im Inland erst zu dem Zeitpunkt zu besteuern, zu dem sie sich im Ausland auflösen. Der Auflösungszeitraum müsste sich über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts erstrecken und nicht (pauschal) auf fünf Jahre.

3.3 Nutzungsüberlassungen

(1) Betriebsstätte. Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut auf Dauer von der ausländischen Betriebsstätte und vom inländischen Stammhaus **gemeinsam genutzt**, ist das Wirtschaftsgut bei dem Betriebsteil zu aktivieren, dessen Personalfunktion für das materielle Wirtschaftsgut die größte Bedeutung zukommt (§ 5 Abs. 3 BsGaV). Ein bewegliches Wirtschaftsgut wird im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich nicht aufgeteilt, d.h. eine anteilige Aktivierung entsprechend dem Verhältnis der Nutzung unterbleibt.

Da Betriebsstätte und Stammhaus eine wirtschaftliche Einheit bilden, kann zwischen dem Betriebsteil, bei dem das Wirtschaftsgut aktiviert wird, und dem Betriebsteil, der das Wirtschaftsgut zum Teil nutzt, kein Mietvertrag abgeschlossen werden. Entsprechend dem Functionally Separate Entity Approach ist allerdings für die Nutzungsüberlassung - erfolgswirksam - ein Betrag zu verrechnen, der dem Grundsatz des Fremdvergleichs entspricht (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG, § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 BsGaV). Bei dem überlassenden Betriebsteil erhöht sich der Gewinn um diesen Betrag (fiktive Betriebseinnahme), während er sich bei dem nutzenden Betriebsteil um den gleichen Betrag reduziert (fiktive Betriebsausgabe). Der Fremdvergleichspreis bestimmt sich entweder aus dem Marktpreis (Preisvergleichsmethode) oder aus den Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung stehen (z.B. Abschreibungen, Zinsen, Instandhaltung, Reparatur) zuzüglich eines dem Grundsatz des Drittvergleichs entsprechenden Gewinnaufschlags (Kostenaufschlagsmethode).

Die Nutzungsüberlassung durch das inländische Stammhaus an eine ausländische Betriebsstätte wird im deutschen Steuerrecht allerdings einer Nutzungsentnahme bzw. einer Überlassung des Wirtschaftsguts gleichgestellt (Entstrickung, § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG, § 12 Abs. 1 KStG). Die Bewertung erfolgt mit dem gemeinen Wert: § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 HS 2 EStG (Stammhaus Personenunternehmen) oder § 12 Abs. 1 KStG (Stammhaus Kapitalgesellschaft). Bei Nutzungsüberlassungen sind die Entstrickungsregelungen mit dem Functionally Separate Entity Approach vereinbar (Verrechnung

dem Grunde nach). Im Regelfall kann auch davon ausgegangen werden, dass die Ermittlung des Werts mit Hilfe einer der Standardmethoden zum gleichen Ergebnis führt wie eine Bewertung zum gemeinen Wert (Verrechnung der Höhe nach).

Nutzt die Betriebsstätte ein ansonsten dem Stammhaus dienendes Wirtschaftsgut **vorübergehend**, scheidet wie bei der anteiligen dauerhaften Nutzung der Abschluss eines Mietvertrags aus. Eine Übertragung der bislang abgeleiteten Ergebnisse würde zu folgender Vorgehensweise führen: Zu Beginn der Nutzung ist das Wirtschaftsgut in der Buchführung des Stammhauses auszubuchen, während der Nutzungsphase ist es in der Bilanz der Betriebsstätte auszuweisen. Nach Beendigung der Nutzung ist das Wirtschaftsgut wieder vom Stammhaus zu aktivieren. Die vor Nutzungsbeginn im Inland entstandenen stillen Reserven und die während der Nutzung im Ausland eintretenden Wertsteigerungen sind jeweils zu dem Zeitpunkt aufzulösen, zu dem es zu einem Wechsel der räumlichen Zuordnung kommt. Eine derartige Handhabung bereitet insbesondere dann erhebliche praktische Schwierigkeiten, wenn die Nutzung in der Betriebsstätte nur vorübergehend beabsichtigt ist bzw. wenn die Nutzung mehrfach wechselt. Aus Vereinfachungsgründen bietet es sich deshalb bei vorübergehender Nutzung an, das Wirtschaftsgut in der Bilanz des Stammhauses zu belassen und die Nutzungsüberlassung nach dem Grundsatz des Drittvergleichs abzurechnen (§ 5 Abs. 1 S. 3 BGB).²¹ Damit ist bei einer vorübergehenden Nutzungsüberlassung auf die gleichen Prinzipien zurückzugreifen wie bei einer dauerhaft gemeinsamen Nutzung des Wirtschaftsguts durch Stammhaus und Betriebsstätte.

(2) *Vergleich mit Tochterkapitalgesellschaften.* Hinsichtlich der Verrechnung dem Grunde und der Höhe nach stellt sich für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung bei einer (teilweisen oder vorübergehenden) Nutzungsüberlassung für ein internationales Einheitsunternehmen das gleiche Ergebnis ein wie für einen internationalen Konzern. Der im deutschen Steuerrecht für internationale Einheitsunternehmen kodifizierte Entstrickungsgrundsatz führt grundsätzlich zum gleichen Ergebnis wie das Veranlassungsprinzip bzw. der Functionally Separate Entity Approach. Die Rechtsform der ausländischen Grundeinheit wirkt sich nur insoweit aus, welche Rechtsgrundlage für die Begründung dieses Ergebnisses herangezogen wird: anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen bzw. Entstrickung (Betriebsstätte) einerseits und schuldrechtlicher Vertrag als Folge des Trennungsprinzips (Tochterkapitalgesellschaft) andererseits.

²¹ Bei dieser Aussage wird davon ausgegangen, dass das materielle Wirtschaftsgut überwiegend beim inländischen Stammhaus genutzt wird. Wird das Wirtschaftsgut überwiegend von der ausländischen Betriebsstätte genutzt, ist das Wirtschaftsgut in die Betriebsstätte zu überführen und für die Nutzung durch das Stammhaus ein Entgelt zu verrechnen.

Unterschiede zwischen Einheitsunternehmen und Konzernen können sich allerdings ergeben, wenn der Staat, in dem die ausländische Tochterkapitalgesellschaft ansässig ist, die von der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft auf Grundlage eines schuldrechtlichen Vertrags gezahlten Mieten ausnahmsweise im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des (nutzungsüberlassenden) inländischen Gesellschafters erfasst. Demgegenüber können auf die Aufwendungen, die von der nutzenden Betriebsstätte verrechnet werden, keine Quellensteuern erhoben werden.

4 Dienstleistungen

4.1 Gewerbliche Dienstleistungen

Bei den gewerblichen Dienstleistungen werden die wirtschaftlichen Tätigkeiten zusammengefasst, die nicht in der Erzeugung von Sachgütern, sondern in persönlichen Leistungen bestehen. Gewerbliche Dienstleistungen sind beispielsweise der Bereich des Transportwesens, der Nachrichtenverkehr, die Baubetreuung, Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten sowie die Tätigkeit von Handelsvertretern, Maklern, Spediteuren, Frachtführern, Versicherungsvertretern und Treuhändern.²² Für derartige Leistungen hat das leistende inländische Stammhaus ein Entgelt in Rechnung zu stellen (Tochterkapitalgesellschaften) bzw. sind aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung beim inländischen Stammhaus fiktive Betriebseinnahmen und bei der ausländischen Betriebsstätte fiktive Betriebsausgaben anzusetzen (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG, § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 BsGaV). Der Functionally Separate Entity Approach führt dazu, dass zwischen internationalen Einheitsunternehmen und internationalen Konzernen kein Unterschied besteht.

Der Verrechnungspreis bestimmt sich, sofern Marktpreise für gleiche oder gleichartige Leistungen feststellbar sind, nach der Preisvergleichsmethode. Ist ein Fremdvergleichspreis nicht festzustellen, ist auf die Kostenaufschlagsmethode zurückzugreifen. Bei der Kostenaufschlagsmethode ist der Verrechnungspreis dadurch zu ermitteln, dass die angefallenen Aufwendungen um einen Gewinnaufschlag in Höhe von 5 bis 10% erhöht werden. Dies gilt nicht nur für internationale Konzerne, sondern aufgrund des Functionally Separate Entity Approachs auch für grenzüberschreitend tätige Einheitsunternehmen (§ 1 Abs. 3 S. 1, Abs. 5 S. 1 AStG).

²² Vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl 1991 I, S. 1076, Tz. 3.1.1.

4.2 Verwaltungsbezogene Dienstleistungen

4.2.1 Abgrenzung der verrechenbaren Leistungen

Zu den verwaltungsbezogenen Dienstleistungen gehören die Aufgaben des Managements, Kontrolltätigkeiten, Beratungs- und Unterstützungsleistungen kaufmännischer Art sowie die Tätigkeiten im allgemeinen Verwaltungsbereich (z.B. Rechnungswesen, EDV, Personalabteilung, Beteiligungsverwaltung, Unternehmensplanung).²³

Bei der Verrechnung von verwaltungsbezogenen Dienstleistungen dem Grunde nach ist innerhalb eines internationalen Konzerns darauf abzustellen, ob die Tochterkapitalgesellschaft, die diese Leistungen in Anspruch nimmt, dafür ein Entgelt zu entrichten hat. Innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens geht es um die Frage, ob der ausländischen Betriebsstätte aufgrund der von ihr ausgeübten Personalfunktion Aufwendungen zuordenbar sind (Functionally Separate Entity Approach). Leitlinie für die Abgrenzung bildet - unabhängig von der Rechtsform der Grundeinheit - das dem Betriebsausgabenbegriff nach § 4 Abs. 4 EStG zugrunde liegende Veranlassungsprinzip. Werden die Aktivitäten durch den Geschäftsbetrieb der Grundeinheit verursacht, muss der Tochterkapitalgesellschaft für die unternehmensinternen Leistungen ein Entgelt in Rechnung gestellt werden bzw. sind auf Ebene der Betriebsstätte dafür Aufwendungen zu verrechnen. Sind die Aktivitäten durch den Geschäftsbetrieb der Spitzeneinheit verursacht, können von der Tochterkapitalgesellschaft keine Zahlungen gefordert bzw. können der Betriebsstätte keine Aufwendungen zugeordnet werden.

Bei der Umsetzung des Veranlassungsprinzips auf konkrete Dienstleistungen ist zu analysieren, in wessen Interesse die Dienstleistung erbracht wird. Dem Grunde nach wird der Ansatz eines Verrechnungspreises nur anerkannt, wenn die Dienstleistung im Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb der Tochterkapitalgesellschaft bzw. der Betriebsstätte steht. Zu prüfen ist, ob ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen bereit gewesen wäre, für die Leistung entweder eine Zahlung zu leisten, wenn diese Leistung von einem unabhängigen Unternehmen erbracht worden wäre, oder ob das unabhängige Unternehmen bereit gewesen wäre, diese Leistung als Eigenleistung für sich selbst zu erbringen. Ein Indiz hierfür bildet die Prüfung, ob die betrachtete Dienstleistung für die betreffende Unternehmenseinheit einen Vorteil erwarten lässt oder eigene Aufwendungen erspart (benefit test).

²³ Zu den Besonderheiten, wenn die Betriebsstätte innerhalb eines Unternehmens die Liquiditätssteuerung übernimmt (Finanzierungsbetriebsstätte), siehe § 17 BsGaV.

Diese Grundsätze werden üblicherweise im Zusammenhang mit internationalen Konzernen diskutiert. Bei internationalen Einheitsunternehmen werden Dienstleistungen, die im Interesse des Gesamtunternehmens erbracht werden, als Regieleistungen bezeichnet. Hierzu gehören insbesondere die Aufwendungen für die Geschäftsführung und die allgemeine Verwaltung. Diese Aktivitäten dienen sowohl dem Geschäftsbetrieb des Stammhauses als auch dem der Betriebsstätte. Sind diese Aktivitäten nicht direkt einer bestimmten Unternehmenseinheit zuordenbar, werden die damit zusammenhängenden Aufwendungen anteilig auf Betriebsstätte und Stammhaus aufgeteilt (Zuordnung entsprechend der jeweils ausgeübten Personalfunktion, § 4 BsGaV).

Trotz der unterschiedlichen Vorgehensweisen ist die Zuordnung der Aufwendungen im Ergebnis unabhängig von der Rechtsform der Grundeinheit. Sowohl im internationalen Konzern als auch im internationalen Einheitsunternehmen ist zu prüfen, ob die betrachtete Dienstleistung eine bestimmte Teileinheit oder das Gesamtunternehmen betrifft:

- Bei Dienstleistungen, die dem Geschäftsbetrieb eines Unternehmensteils unmittelbar zuordenbar sind, werden die damit zusammenhängen Aufwendungen dem entsprechenden Betriebsteil direkt zugeordnet. Innerhalb von internationalen Konzernen liegt kein Gesellschafteraufwand vor. Deshalb sind die Aufwendungen auf Ebene der Konzerneinheit zu verrechnen, die die Dienstleistung in Anspruch nimmt. Innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens kann eine direkte Aufwandszuordnung auf die konkrete Einheit vorgenommen werden.
- Profitieren von einer Dienstleistung zwei, mehrere oder alle Unternehmenseinheiten, erfolgt sowohl bei grenzüberschreitend tätigen Konzernen als auch bei internationalen Einheitsunternehmen eine anteilige Zuordnung der Aufwendungen.

Diese Aussage wird beispielhaft anhand eines Geschäftsvorgangs verdeutlicht, bei dem sich auf den ersten Blick die Verrechnung von verwaltungsbezogenen Dienstleistungen dem Grunde nach bei Konzernen von der bei Einheitsunternehmen unterscheidet (Tab. 1). Die Aufwendungen für die Organe einer Mutterkapitalgesellschaft (wie Vorstand, Aufsichtsrat, Gesellschafterversammlung) gelten innerhalb von internationalen Konzernen als Gesellschafteraufwand. Die Aufwendungen können nur auf Ebene der Spitzeneinheit verrechnet werden. Den ausländischen Tochterkapitalgesellschaften darf hierfür kein Entgelt in Rechnung gestellt werden. Demgegenüber gilt bei Einheitsunternehmen die Geschäftsführung als Regieleistung. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind anteilig auf das inländische Stammhaus und die ausländische Betriebsstätte aufzuteilen. Beim Vergleich ist zu beachten, dass die ausländischen Tochterkapitalgesellschaften gleichfalls ihre Organe bestellen müssen. Die hierfür anfallenden Aufwendungen werden auf Ebene der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft als Betriebsausgaben verrechnet, da diese Aufwendungen unmittelbar durch den

Geschäftsbetrieb der Grundeinheit veranlasst sind. Bei einer Betriebsstätte sind keine eigenen Organe zu bestellen, sodass insoweit derartige Aufwendungen nicht anfallen können. Die Rechtsform der ausländischen Grundeinheit entscheidet also nur darüber, ob die im Zusammenhang mit der Leitung der Grundeinheit stehenden Aufwendungen direkt (Tochterkapitalgesellschaft) oder indirekt (Betriebsstätte) zugerechnet werden.

	Grundeinheit	Spitzeneinheit
internationaler Konzern (ausländische Tochterkapitalgesellschaft)	Gliedfunktion Aufwendungen der Tochterkapitalgesellschaft für ihre Organe (direkte Zuordnung)	Gesellschafteraufwand Aufwendungen des Mutterunternehmens für ihre Organe (direkte Zuordnung)
internationales Einheitsunternehmen (ausländische Betriebsstätte)	Regieleistungen anteilige Zuordnung der Aufwendungen für die Geschäftsführung des Einheitsunternehmens (indirekte Zuordnung)	

Tab. 1: Verrechnung der Aufwendungen für die Geschäftsführung im Vergleich (Zusammenhang zwischen Gesellschafteraufwand und Regieleistungen)

4.2.2 Verrechnung der Höhe nach

(1) *Leistungsaustausch*. Spezielle Dienstleistungen, die ein Unternehmensteil gegenüber einem anderen Unternehmensteil erbringt, sind primär nach der Preisvergleichsmethode zu bewerten. Liegen die erforderlichen Voraussetzungen hinsichtlich der Vergleichbarkeit der unternehmensinternen Leistungsbeziehungen mit den am Markt angebotenen Dienstleistungen nicht vor, ist die Kostenaufschlagsmethode heranzuziehen.

Innerhalb von internationalen Konzernen hat die leistungserbringende Unternehmenseinheit (z.B. Mutterunternehmen) der Unternehmenseinheit, die die Dienstleistungen in Anspruch nimmt (z.B. Tochterkapitalgesellschaft), ein dem Grundsatz des Drittvergleichs entsprechendes Entgelt in Rechnung zu stellen. Innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens geht bei Leistungen, die auch zwischen fremden Dritten erbracht werden, der Grundsatz der Fiktion der wirtschaftlichen Selbständigkeit der rechtlichen Einheit des Einheitsunternehmens vor. Aufgrund der Annahme von schuldrechtlichen Beziehungen findet sowohl auf Seiten der leistungserbringenden Unternehmenseinheit als auch auf Ebene des leistungsempfangenen Betriebsteils eine erfolgswirksame Verbuchung von fiktiven Betriebseinnahmen bzw. fiktiven Betriebsausgaben statt (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG, § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 BsGaV). Der nach dem Grundsatz des Drittvergleichs in dem Verrechnungspreis enthaltene Gewinnaufschlag dient dazu, eine verursachungsgerechte Erfolgszuordnung zu erreichen. Da der Ertrag der leistungserbringenden Betriebseinheit (z.B. inländisches Stamm-

haus) und die Aufwandsverrechnung auf Ebene der leistungsempfangenden Betriebs-einheit (z.B. ausländische Betriebsstätte) betragsmäßig übereinstimmen, erhöht sich der Gewinn des Unternehmens per Saldo nicht. Es verändert sich lediglich die Verteilung zwischen den beiden Unternehmensteilen. Damit liegt weder ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip vor, noch ist eine Zwischenerfolgseliminierung erforderlich.

(2) *Gemeinsame Leistungserbringung*. Wirken zwei, mehrere oder alle Unternehmens-teile zusammen, um eine bestimmte Dienstleistung gemeinsam zu erbringen, findet zwischen den Beteiligten kein Leistungsaustausch statt. Vielmehr schließen sie sich zusammen, um die mit der Erbringung der Dienstleistung verbundenen Aufwendungen zu minimieren. Die bei der gemeinsamen Dienstleistungserbringung entstehenden Aufwendungen sind anteilig auf die Poolmitglieder aufzuteilen (Kostenumlage).²⁴ Da eine gemeinsame Leistungserbringung vorliegt, fehlt es an einer Gewinnerzielungsabsicht, d.h. durch eine Kostenumlage sind lediglich die Ermittlung der Aufwendungen und deren Verteilung auf die Poolmitglieder zu regeln. Zu verteilen sind die entstan-denen Aufwendungen, ein Gewinnaufschlag wird nicht verrechnet.

Diese Aussagen gelten sowohl für internationale Konzerne als auch für internationale Einheitsunternehmen. Kostenumlageverträge werden allerdings häufig nur für die Ge-winnabgrenzung zwischen Tochterkapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern an-gesprochen. Für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus werden Dienstleistungen, die im Interesse des Gesamtunternehmens er-bracht werden, als Regieleistungen bezeichnet. Bei Regieleistungen sind die entstan-denen Aufwendungen anteilig auf Betriebsstätte und Stammhaus aufzuteilen.²⁵ Ver-rechnet werden die Selbstkosten, der Ansatz eines Gewinnaufschlags ist nicht zulässig. Die Begründung für die Beschränkung der Weiterverrechnung auf die angefallenen Aufwendungen liegt bei dieser Sichtweise in der rechtlichen Einheit zwischen Be-triebsstätte und Stammhaus. Jedem Unternehmensteil ist jeweils der Erfolg zuzuord-nen, den er auf Grundlage seiner Unternehmensausstattung erwirtschaftet. Von Regie-leistungen profitieren sowohl die Betriebsstätte als auch das Stammhaus. Damit kön-nen diese Leistungen nicht Gegenstand eines (unternehmensinternen) Leistungsaus-tauschs sein. Eine Gewinnzuordnung nach dem Fremdvergleichsprinzip und die

²⁴ Die für Kostenumlageverträge zu beachtenden Prinzipien wurden zwar primär für Forschungs- und Entwick-lungsaktivitäten entwickelt. Der Geltungsbereich von Kostenumlageverträgen erstreckt sich aber auch auf andere Leistungen. Verwaltungsbezogene Dienstleistungen stellen dabei einen wichtigen Anwendungsfall dar. Zu Kostenumlageverträgen siehe BMF v. 30.12.1999, BStBl 1999 I, S. 1122 sowie Engler/Freytag, in: Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, 3. Aufl., 2011, Rn. 171-258; Jacobs, Internationale Unterneh-mensbesteuerung, 7. Aufl., 2011 S. 615-629.

²⁵ Vgl. BFH v. 20.7.1988, I R 49/84, BStBl 1989 II, S. 140.

damit verbundene Verrechnung eines Gewinnaufschlags lässt sich bei Regieleistungen nicht rechtfertigen. Betriebsstätte und Stammhaus arbeiten als Teile eines einheitlichen Unternehmens zusammen. Diese Sichtweise stimmt materiell mit den Gedanken über ein, die für Kostenumlageverträge zwischen rechtlich selbständigen Teileinheiten eines Konzerns angeführt werden. Diese Vorgehensweise folgt nicht nur aus dem Veranlassungsprinzip, sie ist auch mit dem Functionally Separate Entity Approach vereinbar. Damit ist eine Differenzierung zwischen Kostenumlageverträgen (Tochterkapitalgesellschaften) und der Verrechnung von Regieleistungen (Betriebsstätten) nicht erforderlich. Unabhängig von der Rechtsform der Grundeinheit können die für Kostenumlageverträge entwickelten Grundsätze übernommen werden.

5 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Wird im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern auch die Forschung und Entwicklung behandelt, ergibt sich folgende Grundeinteilung: Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsguts zur Nutzung (Lizenzvertrag), Überführung bzw. Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts (Kaufvertrag), Auftragsforschung (Dienstvertrag) und gemeinsame Forschung und Entwicklung (Aufwandspooling).

(1) *Nutzungsweise Überlassung.* Wird innerhalb eines internationalen Konzerns ein immaterielles Wirtschaftsgut zur Nutzung überlassen (Lizenzvertrag), ist für diese Leistung nach dem Grundsatz des Drittvergleichs ein Entgelt zu entrichten. Zwischen einem Stammhaus und einer Betriebsstätte können keine Lizenzverträge abgeschlossen werden. Um im internationalen Einheitsunternehmen eine verursachungsgerechte Erfolgszuordnung zu gewährleisten, sind bei der nutzungsweisen Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern die gleichen Grundsätze anzuwenden wie bei internationalen Konzernen: Das immaterielle Wirtschaftsgut ist dem Betriebsteil zuzuordnen, aufgrund dessen Personalfunktion es geschaffen bzw. erworben wurde. Werden solche Personalfunktionen gleichzeitig in mehreren Betriebsstätten ausgeübt, ist der immaterielle Wert der Betriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für den immateriellen Wert zukommt. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind wie materielle Wirtschaftsgüter einem Betriebsteil zuzuordnen. Im Regelfall unterbleibt eine Aufteilung des Wirtschaftsguts auf mehrere Betriebsteile (§ 4, § 6 BsGaV).²⁶

Analog zur Überlassung von materiellen Wirtschaftsgütern sind dem nutzenden Betriebsteil in der Höhe fiktive Betriebsausgaben zuzuordnen, wie sie bei Einräumung

²⁶ Zu den Ausnahmen siehe § 6 Abs. 4 BsGaV.

einer Lizenz durch einen Außenstehenden angefallen wären (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG, § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 BsGaV). Dem Betriebsteil, dem das immaterielle Wirtschaftsgut aufgrund der Personalfunktion zugeordnet wird, sind bei einer Nutzungsüberlassung innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens fiktive Betriebseinnahmen in Höhe eines dem Drittvergleich entsprechenden Entgelts zuzuordnen (Functionally Separate Entity Approach). Zu einer Erhöhung des Gesamtgewinns des internationalen Einheitsunternehmens kommt es nicht, da der Ertragszuordnung zum überlassenden Betriebsteil in gleicher Höhe eine Aufwandszuordnung zum nutzenden Betriebsteil gegenübersteht. Diese Behandlung entspricht dem Veranlassungsprinzip. Die nutzungsweise Überlassung von Wirtschaftsgütern wird nach den Entstrickungsgrundsätzen einer Entnahme bzw. einer (entgeltlichen) Nutzungsüberlassung gleichgestellt (Entstrickung, § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 HS 2 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG). Bei Nutzungsüberlassungen beruhen die Entstrickungsregelungen auf den gleichen Überlegungen wie der Functionally Separate Entity Approach (Verrechnung dem Grunde nach). Im Regelfall kann auch davon ausgegangen werden, dass die Ermittlung des Werts mit Hilfe einer der Standardmethoden zum gleichen Ergebnis führt wie eine Bewertung zum gemeinen Wert (Verrechnung der Höhe nach).

Bei der nutzungsweisen Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsguts erfolgt die Aufteilung des Gesamterfolgs in einen ausländischen Teil und einen inländischen Teil für internationale Konzerne und internationale Einheitsunternehmen nach den gleichen Prinzipien. Die Rechtsform der Grundeinheit ist allerdings im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer von Bedeutung. Zwischen einer Tochterkapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner können aufgrund des Trennungsprinzips schuldrechtliche Verträge abgeschlossen werden. Das Konzernunternehmen, das ein immaterielles Wirtschaftsgut zur Nutzung überlässt, wird unter Umständen in dem Staat, in dem der Vertragspartner ansässig ist, mit den Lizenzgebühren beschränkt steuerpflichtig. Ob eine beschränkte Steuerpflicht entsteht und wie hoch die Kapitalertragsteuer ist, hängt zum einen vom ausländischen Steuersystem und zum anderen vom Bestehen eines DBA ab. Zusätzlich ist zu beachten, dass zwischen einer inländischen Mutterkapitalgesellschaft und ihrer in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässigen Tochterkapitalgesellschaft aufgrund der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie keine Kapitalertragsteuer erhoben wird. Innerhalb eines Einheitsunternehmens kann bei der Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern prinzipiell keine Kapitalertragsteuer anfallen. Die Verrechnung von dem Fremdvergleich entsprechenden fiktiven Betriebseinnahmen bzw. fiktiven Betriebsausgaben erfolgt ausschließlich aus abrechnungstechnischen Gründen (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung). Die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie führt

dazu, dass Kapitalgesellschaftskonzerne innerhalb der EU hinsichtlich der Kapitalertragsteuer genauso behandelt werden wie internationale Einheitsunternehmen.

(2) *Überführung bzw. Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts.* Die idealtypische Form der Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts bildet der Abschluss eines Kaufvertrags. Immaterielle Wirtschaftsgüter entstehen nicht nur als Ergebnis von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten (Patente, Marken), sondern auch im Bereich der Produktion (Know-how) oder im Vertrieb (Kundenstamm, Vertriebsrechte).

Für die Überlassung eines einzelnen immateriellen Wirtschaftsguts ist ein Verrechnungspreis anzusetzen, der dem Grundsatz des Drittvergleichs entspricht. Wird für die Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsguts kein Entgelt verrechnet, erfolgt eine Ergebniskorrektur, durch die das Ergebnis hergestellt wird, das eingetreten wäre, wenn ein Kaufvertrag abgeschlossen worden wäre.

Hinsichtlich des Zeitpunkts der Erfassung der stillen Reserven gelten konzeptionell die gleichen Aussagen wie bei der Übertragung von materiellen Wirtschaftsgütern.²⁷ Der Unterschied besteht lediglich darin, dass selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht aktiviert werden dürfen (§ 5 Abs. 2 EStG), d.h. ihr Buchwert Null beträgt. Damit stimmen die stillen Reserven mit dem Verkehrswert des immateriellen Wirtschaftsguts überein. Innerhalb eines internationalen Konzerns sind die stillen Reserven in dem Zeitpunkt aufzulösen und zu versteuern, in dem das immaterielle Wirtschaftsgut von einem Konzernunternehmen auf ein anderes Konzernunternehmen übertragen wird. Nach den im deutschen Steuerrecht kodifizierten Regelungen zur Entstrickung (§ 4 Abs. 1 S. 3, 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 HS 2 EStG, § 12 Abs. 1 KStG) sind bei internationalen Einheitsunternehmen die stillen Reserven gleichfalls in dem Zeitpunkt aufzulösen, in dem die Überführung vorgenommen wird. Sofern das Wirtschaftsgut in eine in einem anderen EU-Staat belegene Betriebsstätte überführt wird, kann die Besteuerung dieser aufgelösten stillen Reserven über fünf Jahre verteilt werden (Ausgleichsposten nach § 4g EStG). In den anderen Fällen kommt es - wie im internationalen Konzern - zu einer Besteuerung in dem Jahr, in die Überführung vorgenommen wird. Die Kodifizierung des Functionally Separate Entity Approachs in § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2, Abs. 5 AStG hat deshalb zu keiner Änderung geführt, weil die Entstrickungsgrundsätze der Anwendung des Fremdvergleichs vorgehen (§ 1 Abs. 5 S. 6 AStG).

²⁷ Zur Beurteilung siehe insbesondere Abschnitt 3.1.

(3) *Auftragsforschung.* Wird ein Betriebsteil eines grenzüberschreitend tätigen Unternehmens für eine oder mehrere andere Einheiten des gleichen Unternehmens tätig, ist diese Leistung nach dem Grundsatz des Fremdvergleichspreises abzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob die leistende Betriebseinheit als Tochterkapitalgesellschaft oder als Betriebsstätte geführt wird. Die Übernahme des Functionally Separate Entity Approachs in das deutsche Steuerrecht hat insoweit zu keiner Änderung der Rechtslage geführt. Die Zuordnung entsprechend der ausgeübten Personalfunktion führt dazu, dass die durch die Auftragsforschung geschaffenen Werte dem Auftraggeber zuzuordnen sind (§ 4, § 6 BsGaV). Die Verrechnung von fiktiven Betriebseinnahmen beim Auftragnehmer bzw. von fiktiven Betriebsausgaben beim Auftraggeber beruht darauf, dass unternehmensintern erbrachte Dienstleistungen als anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen qualifiziert werden (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG, § 16 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 2 BsGaV).

(4) *Gemeinsame Forschung und Entwicklung.* Die gemeinsame Durchführung der Forschung und Entwicklung (Global Development) sind das Hauptanwendungsgebiet von Kostenumlagen. Die Unternehmensteile, die ihre Forschung und Entwicklung gemeinsam durchführen, bilden eine Innengesellschaft. Die angefallenen Aufwendungen werden in dem Verhältnis auf die Poolmitglieder verteilt, in dem sie voraussichtlich an dem Nutzen des Pools partizipieren. Ein Gewinnaufschlag wird nicht verrechnet. Für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung ist es unbedeutend, welche Rechtsform die Poolmitglieder haben. Für Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätten gelten hinsichtlich Kostenumlagen die gleichen Grundsätze (§ 4, § 6 BsGaV).

6 Funktionsverlagerung

Besonderheiten gelten, wenn nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, sondern eine unternehmerische Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken auf eine ausländische nahestehende Person übergeht (§ 1 Abs. 3 S. 9-12 AStG).²⁸ Der Verrechnungspreis der verlagerten Funktion bestimmt sich nicht transaktionsbezogen, sondern durch eine Gesamtbewertung (Transferpaket, § 1 Abs. 3 FVerlV). Der Ansatz eines Transferpaketes geht von der Idee aus, dass mit der Funktion auch das unternehmerische Potenzial, also die zu erwartenden Gewinne, auf das übernehmende Unternehmen übergehen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde auf diese Gewinnpotentiale nur verzichten, wenn er dafür ein an-

²⁸ Einzelheiten sind in der Funktionsverlagerungsverordnung sowie in BMF v. 13.10.2010, BStBl 2010 I, S. 774 geregelt.

gemessenes Entgelt erhielte (Sicht des verlagernden Unternehmensteils) bzw. für deren Gewährung er bereit wäre, ein Entgelt zu entrichten (Sicht des übernehmenden Unternehmensteils, § 1 Abs. 4 FVerIV).

Durch die Übernahme des Functionally Separate Entity Approachs werden nicht nur Funktionsverlagerungen innerhalb eines internationalen Konzerns erfasst, sondern auch Funktionsverlagerungen auf eine ausländische Betriebsstätte (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG, § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV). Inwieweit sich durch die Erweiterung des § 1 AStG auf die Erfolgszuordnung im internationalen Einheitsunternehmen Änderungen ergeben, hängt davon ab, ob man auch zuvor bei einer Funktionsverlagerung auf eine ausländische Betriebsstätte die Anwendung der in § 1 Abs. 3 S. 9-12 AStG enthaltenen Regelungen für zulässig angesehen hat.²⁹

7 Finanzierung: Dotationskapital und Fremdkapital der Betriebsstätte

7.1 Betriebsstätte

Bei der Bestimmung der Kapitalausstattung einer ausländischen Betriebsstätte ist in drei Stufen vorzugehen:

- Aus dem Umfang der von der Betriebsstätte benötigten Aktiva wird deren Finanzierungsbedarf abgeleitet (§ 4-§ 11 BsGaV).
- Auf der Passivseite der Betriebsstättenbilanz ist die Mittelherkunft wiederzugeben. Dabei wird zunächst die Höhe des Eigenkapitals der Betriebsstätte festgelegt (Dotationskapital, § 13 BsGaV).
- Bei der Auffüllung der zwischen den Aktiva der Betriebsstätte und ihrem Dotationskapital verbleibenden Differenz ist zu konkretisieren, welche Verbindlichkeiten des Einheitsunternehmens der Betriebsstätte zugeordnet werden (§ 14, § 15 BsGaV).

(1) *Zuordnung von Aktiva zur Betriebsstätte.* Die dem Unternehmen gehörenden Wirtschaftsgüter sind entweder bei der Betriebsstätte oder beim Stammhaus zu aktivieren. Bei der Bestimmung der Wirtschaftsgüter, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind, sind

²⁹ So BMF v. 13.10.2010, BStBl 2010 I, S. 774, Rn. 178; gleicher Ansicht z.B. Benecke, NWB 2007, Fach 3, S. 14753; Scheffler, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., 2009, S. 518. Die Mehrzahl der Autoren ging allerdings davon aus, dass Funktionsverlagerungen auf eine ausländische Betriebsstätte von § 1 AStG a.F. nicht erfasst wurden, vgl. z.B. Frotscher, in: Frotscher/Maas, Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, 2013, § 12 KStG, Rn. 13; Jahndorf, FR 2008, S. 102; Kaminski/Strunk, DB 2008, S. 2502-2503; Köhler, in: Spindler/Tipke/Rödder, Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 823-824; Richter/Welling, FR 2008, S. 72.

die von der ausländischen Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen sowie die ihr zustehenden Chancen und die von ihr übernommenen Risiken zu berücksichtigen. In die Betriebsstättenbilanz sind die Wirtschaftsgüter aufzunehmen, die nach ihrer Zwecksetzung der Erreichung der Betriebsstättenfunktion dienen (Prinzip der relevanten Personalfunktion, § 4 i.V.m. § 5-§ 11 BsGaV).³⁰

(2) *Dotationskapital der Betriebsstätte.* Da ein Unternehmen entweder über Eigenkapital oder über Fremdkapital finanziert wird, bestimmt die Höhe des Dotationskapitals den Fremdkapitalanteil der Betriebsstätte. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil für Dotationskapital (Eigenkapital) keine Zinsaufwendungen verrechnet werden können, sondern nur die für Fremdkapital gezahlten Zinsen als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Da die Höhe des insgesamt im Einheitsunternehmen vorhandenen Eigenkapitals und Fremdkapitals feststeht, können im Ausland umso weniger Fremdkapitalaufwendungen und auf Ebene des inländischen Stammhauses umso mehr Fremdkapitalaufwendungen verrechnet werden, je höher das Dotationskapital der ausländischen Betriebsstätte ist.

In den BsGaV wird vorgegeben, dass der ausländischen Betriebsstätte eines bilanzierenden inländischen Unternehmens nur in dem Umfang Dotationskapital zugeordnet werden kann, in dem das Unternehmen glaubhaft macht, dass ein Dotationskapital in dieser Höhe erforderlich ist (Mindestkapitalausstattungsmethode, § 13 Abs. 1 BsGaV).³¹

Der ausländischen Betriebsstätte kann nur dann ein höheres Dotationskapital zugeordnet werden, soweit dies im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Obergrenze für das Dotationskapital ist der Betrag, der sich nach der Kapitalaufteilungsmethode ergibt (§ 13 Abs. 2 i.V.m. § 12 Abs. 1-3 BsGaV).³² Die Kapitalaufteilungsmethode ist im Ansatz mit der Kapitalspiegeltheorie vergleichbar, wonach das Dotationskapital einer Betriebsstätte dem für das Gesamtunternehmen geltenden Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital entspricht. Abweichungen zwischen diesen beiden methodischen Ansätzen ergeben sich daraus, dass bei der Kapitalaufteilungsmethode im Gegensatz zur Kapitalspiegeltheorie die in der Betriebsstätte bzw. im Stammhaus vorhandenen Chancen und Risiken mit berücksichtigt werden. Es wird also nicht ausschließlich auf die jeweils zugeord-

³⁰ Zur Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen sowie ähnlichen Vermögenswerten siehe Abschnitt 2.

³¹ Zu den Besonderheiten bei nicht bilanzierenden inländischen Unternehmen siehe § 15 Abs. 4 BsGaV.

³² Bei der Berechnung des Dotationskapitals nach der Kapitalaufteilungsmethode sind die Vermögenswerte grundsätzlich mit dem Wert anzusetzen, der sich nach deutschen Gewinnermittlungsgrundsätzen ergibt.

nenden Aktiva abgestellt, vielmehr werden auch die damit verbundenen Chancen und Risiken einbezogen. Insoweit stellt die (funktions- und risikobezogene) Kapitalaufteilungsmethode stärker auf die individuellen Verhältnisse ab als die Kapitalspiegeltheorie.³³

Einer ausländischen Betriebsstätte darf höchstens das tatsächlich zugeordnete Kapital als Dotationskapital zugeordnet werden (§ 13 Abs. 4 BsGaV). Diese Regelung bedeutet, dass eine nachträgliche Erhöhung des Dotationskapitals, das das inländische Unternehmen für die ausländische Betriebsstätte in seiner Steuererklärung und in seiner Hilfs- und Nebenrechnung angegeben hat, nicht anerkannt wird. Die Entscheidung des inländischen Unternehmens, der ausländischen Betriebsstätte tatsächlich ein bestimmtes Dotationskapital zur Verfügung zu stellen, ist für das Unternehmen verbindlich. Es wird unwiderlegbar vermutet, dass die ursprüngliche Zuordnung durch das Unternehmen wirtschaftliche Gründe hatte. Auf diese Weise soll eine auf die Vergangenheit zurückwirkende Erhöhung des Dotationskapitals vermieden werden. In der Begründung zu § 13 Abs. 4 BsGaV wird sie als „willkürlich“ bezeichnet.

Ändert sich innerhalb eines Wirtschaftsjahres die Zuordnung von Funktionen, von Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken gegenüber den Verhältnissen zu Beginn des Wirtschaftsjahres und führt dies zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals, das der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, ist das Dotationskapital entsprechend anzupassen (§ 13 Abs. 5 BsGaV).

Bei der Bestimmung des Dotationskapitals werden Outboundfälle anders behandelt als Inboundfälle. Während das Dotationskapital von inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen grundsätzlich nach der Kapitalaufteilungsmethode bestimmt wird (§ 12 Abs. 1-3 BsGaV), gilt für ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen primär die Mindestkapitalausstattungsmethode. Die Kapitalaufteilungsmethode ist nur über eine Öffnungsklausel anwendbar (§ 13 Abs. 1, 2 BsGaV). In der Begründung zu § 13 Abs. 1 BsGaV wird offen ausgesprochen, dass diese abweichende Vorgehensweise fiskalisch motiviert ist. Es soll vermieden werden, dass ausländischen Betriebsstätten durch das inländische Unternehmen ein überhöhtes Dotationskapital zugeordnet wird. Dies führt dazu, dass der ausländischen Betriebsstätte zu wenige Verbindlichkeiten zugeordnet werden, m.a.W., dass der Zinsaufwand nicht bei der

³³ Vgl. Begründung zu § 12 Abs. 1 BsGaV. Ein höheres Dotationskapital kann der ausländischen Betriebsstätte dann zugeordnet werden, soweit nichtsteuerliche Vorschriften des Betriebsstättenstaats dies vorschreiben (§ 13 Abs. 3 BsGaV).

Einkünfteermittlung der ausländischen Betriebsstätte abgezogen wird, sondern (im Inland) im übrigen Unternehmen.

Unter der Voraussetzung, dass das Dotationskapital der ausländischen Betriebsstätte unter Berücksichtigung der von ihr ausgeübten Personalfunktionen, ihrem Anteil an den Vermögenswerten sowie den Chancen und Risiken im Verhältnis zum übrigen Unternehmen bestimmt wird und dies vom Unternehmen dokumentiert wird, ist die Kapitalaufteilungsmethode mit dem Drittvergleich besser vereinbar als die Mindestkapitalausstattungsmethode. Die Kapitalaufteilungsmethode entspricht der Idee, dass eine Betriebsstätte wirtschaftlich als selbständiges Unternehmen auftritt. Sie beruht also auf dem Functionally Separate Entity Approach.

(3) *Fremdkapital der Betriebsstätte.* Die Differenz zwischen den der ausländischen Betriebsstätten zugeordneten Aktiva und ihrem Dotationskapital ergibt das Fremdkapital der ausländischen Betriebsstätte. Für die Zuordnung des Anteils des Fremdkapitals des Gesamtunternehmens zur ausländischen Betriebsstätte wird zwischen einer direkten und einer indirekten Zuordnung differenziert (§ 14, § 15 Abs. 1, 2 BsGaV).³⁴

Der ausländischen Betriebsstätte ist das Fremdkapital zuzuordnen, das in unmittelbarem Zusammenhang mit den von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen, den zugeordneten Vermögenswerten sowie den Chancen und Risiken steht (direkte Zuordnung, § 14 Abs. 1 BsGaV). Anhaltspunkte dafür, ob ein unmittelbarer zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte besteht, liefert die Erfassung in dem für das Gesamtunternehmen aufgestellten Finanzplan. Ob das Fremdkapital von der Betriebsstätte selbst aufgenommen wird (direkte Fremdkapitalaufnahme) oder zwar vom Stammhaus aufgenommen, aber der empfangene Geldbetrag unmittelbar der Betriebsstätte zur Verfügung gestellt wird (durchgeleitetes Fremdkapital), ist lediglich hinsichtlich der organisatorischen Abwicklung relevant. Materiell besteht zwischen diesen beiden Alternativen kein Unterschied.

Ist das direkt zuordenbare Fremdkapital höher als die Differenz zwischen den Aktiva und dem Dotationskapital der Betriebsstätte, ist eine anteilige Kürzung vorzunehmen (§ 14 Abs. 2 BsGaV). Verbleibt nach der direkten Zuordnung des Fremdkapitals ein Fehlbetrag, ist der Betriebsstätte in der Höhe Fremdkapital des Einheitsunternehmens zuzuordnen, die der Differenz zwischen den Aktiva der Betriebsstätte einerseits und dem Dotationskapital und dem direkt der Betriebsstätte zugeordneten Fremdkapital

³⁴ Siehe hierzu auch Buchner, IStR 2013, S. 228-235. In § 15 Abs. 3, 4 BsGaV wird die Zuordnung von Fremdfinanzierungsaufwendungen für nicht bilanzierende Unternehmen geregelt.

andererseits entspricht (indirekte Zuordnung von weitergeleitetem Fremdkapital, § 14 Abs. 3 BsGaV).

Beim direkt zuordenbaren Fremdkapital sind der Betriebsstätte die Aufwendungen zuzuordnen, die sich aus den Leistungsbeziehungen mit Außenstehenden ergeben (§ 15 Abs. 1 S. 1 BsGaV). Beim durchgeleiteten Fremdkapital ist das Stammhaus lediglich berechtigt, einen Ausgleich für die entstandenen Aufwendungen zu verlangen, die Verrechnung eines Gewinnaufschlags wird nicht anerkannt. Die Betriebsstätte stellt rechtlich nur einen unselbständigen Teil des Einheitsunternehmens dar, sodass zwischen Betriebsstätte und Stammhaus kein Kreditvertrag möglich ist. Da auch keine anzunehmende schuldrechtliche (Darlehens-)Beziehung anerkannt wird,³⁵ können die Kreditmittel können nur zu unveränderten Konditionen vom Stammhaus zur Betriebsstätte durchgeleitet werden.

Soweit eine direkte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen nicht möglich ist oder mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden ist, sind der Betriebsstätte Finanzierungsaufwendungen des Unternehmens entsprechend der indirekten Zuordnung der Passiva anteilig zuzuordnen (§ 15 Abs. 1 S. 2 BsGaV). Der Anteil der Betriebsstätte bestimmt sich nach dem Verhältnis der Passiva, die der Betriebsstätte indirekt zuzuordnen sind, zu den Passiva, die dem übrigen Unternehmen indirekt zuzuordnen sind (§ 15 Abs. 2 S. 1 BsGaV). Für die Berechnung des Anteils der Betriebsstätte sind der Mittelwert der Passiva der Betriebsstätte und der Mittelwert der Passiva des Unternehmens ins Verhältnis zu setzen. Die Mittelwerte ergeben sich aus dem Durchschnitt der indirekt zuzuordnenden Passiva zu Beginn und zum Ende des Wirtschaftsjahres (§ 15 Abs. 2 S. 2, 3 BsGaV).³⁶ Aus dem Verhältnis der Mittelwerte ergibt sich die Quote des anteilig der Betriebsstätte zuzuordnenden Finanzierungsaufwands.³⁷

7.2 Vergleich mit Tochterkapitalgesellschaften

Hinsichtlich der Höhe und der Art des Fremdkapitals, das in der Bilanz der ausländischen Grundeinheit passiviert ist, ergeben sich zwischen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften mehrere, zum Teil erhebliche Abweichungen. Die Unterschiede im Bereich der Finanzierung beruhen darauf, dass zwischen einer Betriebsstätte und ihrem Stammhaus keine schuldrechtlichen Verträge abgeschlossen werden können.

³⁵ Vgl. Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/10000, S. 64.

³⁶ Abweichungen sind zulässig, wenn dies im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht (§ 15 Abs. 2 S. 4 BsGaV).

³⁷ Vgl. Begründung zu § 15 Abs. 2 S. 3 BsGaV.

Die Fiktion der wirtschaftlichen Selbständigkeit reicht nicht aus, dass von einer unterschiedlichen Kreditwürdigkeit und von abweichenden Kreditbeschaffungsmöglichkeiten der beiden Unternehmensteile ausgegangen werden kann.³⁸ Finanzierungsvorgänge innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens gelten nicht als anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen i.S.d. § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG. Diese Ausnahme von der Selbständigungsfiktion ergibt sich daraus, dass die Behandlung einer Betriebsstätte als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen dann ausnahmsweise nicht vorgenommen wird, wenn die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen eine andere Behandlung erfordert (§ 1 Abs. 5 S. 2 HS 2 AStG, § 16 Abs. 3 BsGaV).

Der Finanzierungsbedarf der Grundeinheit hängt von dem auf der Aktivseite ausgewiesenen Vermögen ab. Bei Tochterkapitalgesellschaften bestimmt sich die Zuordnung von aktiven Wirtschaftsgütern nach den allgemeinen Grundsätzen der persönlichen Zurechnung. Aufgrund der rechtlichen Trennung treten bei der Zuordnung von aktiven Wirtschaftsgütern zum Vermögen der Tochterkapitalgesellschaft oder zum Vermögen ihres Mutterunternehmens keine speziellen Probleme auf. Die von den Steuerpflichtigen vorgenommene Zuordnung von aktiven Wirtschaftsgütern wird grundsätzlich anerkannt. Bei Betriebsstätten erfolgt die Zuordnung von aktiven Wirtschaftsgütern entsprechend den von ihr ausgeübten Personalfunktionen. Auch wenn sich damit der Umfang des Vermögens bei Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätten in weiten Bereichen deckt, verbleiben Unterschiede. Zum einen können im Einzelfall bei der Konkretisierung der ausgeübten Personalfunktionen Abgrenzungsschwierigkeiten auftreten. Zum anderen kann innerhalb eines internationalen Konzerns aufgrund des Trennungsprinzips entschieden werden, zu welcher Konzerneinheit ein Wirtschaftsgut gehört. Bei Betriebsstätten wird die Entscheidungsfreiheit insoweit eingeschränkt, als die Zuordnung entsprechend den in der Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen begründet werden muss.

Bei der Festlegung des Eigenkapitals einer Tochterkapitalgesellschaft besteht weitgehend Entscheidungsfreiheit. Zu beachten sind lediglich die im Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft vorgeschriebene Mindestkapitalausstattung und die im ausländischen Steuerrecht geltenden thin-capitalization-rules. Bei einer Betriebsstätte orientiert sich im Outboundfall die Höhe des Dotationskapitals nach der Mindestkapitalausstattungsmethode oder (sofern ein entsprechender Nachweis möglich ist) nach der Kapitalaufteilungsmethode. Dies kann dazu führen, dass die Kriterien, nach denen sich das Dotationskapital bestimmt, so festgelegt werden, dass bei ausländischen Betriebsstät-

³⁸ Vgl. Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 17/10000, S. 64.

ten - im Vergleich zu Tochterkapitalgesellschaften - eine geringere Eigenfinanzierung anerkannt wird.³⁹

Übereinstimmung besteht bei der Zuordnung des Fremdkapitals, das von der ausländischen Grundeinheit selbst aufgenommen wird. Diese Verbindlichkeiten sind sowohl von der Tochterkapitalgesellschaft als auch von der Betriebsstätte zu passivieren. Die auf der Passivseite verbleibende Differenz wird bei Tochterkapitalgesellschaften entweder durch Gesellschafterdarlehen oder durch Einlagen des Gesellschafters ausgeglichen. Bei Betriebsstätten sind Teile der Verbindlichkeiten des Einheitsunternehmens nach der direkten Methode (durchgeleitetes Fremdkapital) oder nach der indirekten Methode (weitergeleitetes Fremdkapital) zuzuordnen.

In Bezug auf die Höhe der Aufwandsverrechnung besteht zwischen Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätten insoweit Übereinstimmung, als bei beiden Rechtsformen die Zinsen, die die Grundeinheit für selbst aufgenommene Verbindlichkeiten bezahlt (direkte Fremdkapitalaufnahme), als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Bei den weiteren Fremdkapitalzinsen ergeben sich jedoch Abweichungen: (1) Bei einer ausländischen Betriebsstätte mindern die Zinsen, die für durchgeleitetes und weitergeleitetes Fremdkapital anfallen, den Gewinn der ausländischen Grundeinheit. Die Verbindlichkeiten werden zwar vom Stammhaus aufgenommen, die Zinsen werden allerdings der Betriebsstätte direkt bzw. indirekt zugeordnet. Auf Ebene des Stammhauses werden insoweit keine Fremdkapitalaufwendungen verrechnet. (2) In einem internationalen Konzern sind die Zinsen, die auf vom Mutterunternehmen aufgenommenes Fremdkapital entfallen, auf Ebene des Mutterunternehmens zu verrechnen. Aufgrund des Trennungsprinzips können sie nicht der Tochterkapitalgesellschaft zugerechnet werden. Der Gewinn der Tochterkapitalgesellschaft reduziert sich allerdings um die Zinsen, die sie für das Gesellschafterdarlehen bezahlt. Diese Zinsen fließen dem inländischen Anteilseigner als im Inland steuerpflichtige Einkünfte zu. Das steuerpflichtige Einkommen des inländischen Anteilseigners verändert sich in Höhe der Differenz zwischen den Zinseinnahmen aus Gesellschafterdarlehen und den im Zusammenhang mit der Refinanzierung der Kapitalausstattung (Eigenkapital und Gesellschafterdarlehen) anfallenden Fremdkapitalaufwendungen.

Ein weiterer Unterschied ergibt sich daraus, dass Zinsen aus Gesellschafterdarlehen unter Umständen im Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft eine beschränkte Steuer-

³⁹ Umgekehrt kann bei inländischen Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen nach der Kapitalaufteilungsmethode ein höheres Eigenkapital gefordert werden als bei inländischen Tochterkapitalgesellschaften mit einem ausländischen Mutterunternehmen.

pflicht des inländischen Gesellschafters auslösen. Auf Vorgänge innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens kann prinzipiell keine Kapitalertragsteuer anfallen. Bei der Zuordnung von Fremdkapital zur Betriebsstätte handelt es sich lediglich um einen abrechnungstechnischen Vorgang. Diese aus der unterschiedlichen rechtlichen Einordnung der Grundeinheit resultierende Abweichung hat allerdings innerhalb der EU an Bedeutung verloren. Auf Zinsen, die eine inländische Mutterkapitalgesellschaft von ihrer in einem anderen EU-Staat ansässigen Tochterkapitalgesellschaft erhält, wird aufgrund der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Mutterkapitalgesellschaft keine Kapitalertragsteuer abgezogen. Insofern ist es zu einer Annäherung der Besteuerung von Tochterkapitalgesellschaften an die Besteuerung von Betriebsstätten gekommen.

8 Tabellarische Zusammenfassung

Nach dem Functionally Separate Entity Approach sind der ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens die Gewinne zuzuordnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem inländischen Stammhaus völlig unabhängig gewesen wäre (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA sowie Art. 7 Abs. 2 der Verhandlungsgrundlage für deutsche Doppelbesteuerungsabkommen). Die Analyse von einigen, praktisch relevanten Anwendungsfällen hat gezeigt, dass hinsichtlich der ersten Trennlinie „Aufteilung des Gesamterfolgs in einen inländischen Teil und in einen ausländischen Teil“ in einem internationalen Einheitsunternehmen (Betriebsstätte) und in einem internationalen Konzern (Tochterkapitalgesellschaft) grundsätzlich nach den gleichen Prinzipien vorgegangen wird.

Unterschiede ergeben sich in den Bereichen, in denen das Steuerrecht unmittelbar an zivilrechtliche Tatbestände anknüpft. Betriebsstätte und Stammhaus bilden rechtlich eine Einheit, während die Sphäre der Tochterkapitalgesellschaft rechtlich von der Ebene der Anteilseigner zu trennen ist (zweite Trennlinie „Trennungsprinzip“). Diese gesellschaftsrechtliche Wertung kann im Vergleich zwischen einer Betriebsstätte und einer Tochterkapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der zwischenstaatlichen Erfolgszuordnung in drei Bereichen zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen:

- Erhebung von Kapitalertragsteuer
- Gewinnrealisierung bei unternehmensinternen Lieferungen
- Art und Weise der Abgrenzung von Außenbeziehungen (insbesondere Aufwendungen für Fremdkapital).

Durch die vor kurzem erfolgte Übernahme des auf Ebene der OECD entwickelten Functionally Separate Entity Approachs (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2, Abs. 5 S. 1-4 AStG),

die bereits zuvor eingeführten Regelungen zur Entstrickung (§ 4 Abs. 1 S. 3, 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 HS 2 EStG, § 12 Abs. 1 KStG) sowie dem Unionsrecht (insbesondere Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie) haben sich diese Unterschiede deutlich verringert. Die Analysen der Gemeinsamkeiten und die bei der Erfolgszuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte bzw. einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft weiterhin bestehenden Abweichungen sind in der Tab. 2 zusammengefasst.

	Betriebsstätte	Tochterkapitalgesellschaft	Vergleich
Leistungsaustausch mit Außenstehenden			
Leitlinie für die Zuordnung der Geschäfte	Functionally Separate Entity Approach	Veranlassungsprinzip	grundsätzlich Übereinstimmung
materielle Wirtschaftsgüter			
Überführung bzw. Übertragung	<p>Standardmethode</p> <p>Auflösung der stillen Reserven (Entstrickung) Ausnahme bei Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine EU-Betriebsstätte: Bildung eines Ausgleichspostens (§ 4g EStG)</p>	<p>Standardmethode</p> <p>Auflösung der stillen Reserven (Realisationsprinzip)</p>	<p>grundsätzlich Übereinstimmung (allerdings abweichende Rechtsgrundlage)</p> <p>spätere Besteuerung der aufgelösten stillen Reserven, wenn ein Ausgleichsposten (§ 4g EStG) gebildet wird</p>
Nutzungsüberlassung	<p><i>gemeinsame Nutzung:</i> einheitliche Zuordnung des Wirtschaftsguts; „Mietentgelt“: Standardmethode (Functionally Separate Entity Approach) bzw. gemeiner Wert (Entstrickung)</p> <p><i>vorübergehende Nutzung:</i> Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Vermieter; „Mietentgelt“: Standardmethode (Functionally Separate Entity Approach) bzw. gemeiner Wert (Entstrickung)</p> <p>keine Kapitalertragsteuer</p>	<p><i>gemeinsame Nutzung:</i> einheitliche Zuordnung des Wirtschaftsguts; Mietentgelt: Standardmethode</p> <p><i>vorübergehende Nutzung:</i> Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Vermieter; Mietentgelt: Standardmethode</p> <p>u.U. Kapitalertragsteuer</p>	<p>grundsätzlich Übereinstimmung (allerdings abweichende Rechtsgrundlage)</p> <p>generell keine Kapitalertragsteuer</p>
gewerbliche Dienstleistungen			
Abgrenzung der verrechenbaren Leistungen	Functionally Separate Entity Approach	Veranlassungsprinzip	grundsätzlich Übereinstimmung
Verrechnung der Höhe nach	Standardmethode	Standardmethode	grundsätzlich Übereinstimmung

verwaltungsbezogene Dienstleistungen			
Abgrenzung der verrechenbaren Leistungen	Functionally Separate Entity Approach	Veranlassungsprinzip	grundsätzlich Übereinstimmung
Verrechnung der Höhe nach	<i>Leistungsaustausch:</i> Standardmethode; keine Kapitalertragsteuer	<i>Leistungsaustausch:</i> Standardmethode; u.U. Kapitalertragsteuer	grundsätzlich Übereinstimmung; generell keine Kapitalertragsteuer
	<i>gemeinsame Leistungserbringung:</i> anteilige Zuordnung der angefallenen Aufwendungen („Kostenumlage“)	<i>gemeinsame Leistungserbringung:</i> Kostenumlagevertrag	grundsätzlich Übereinstimmung
immaterielle Wirtschaftsgüter			
nutzungsweise Überlassung: Lizenzvertrag	Preisvergleichsmethode oder profit split method (Functionally Separate Entity Approach) bzw. gemeinsamer Wert (Entstrickung)	Preisvergleichsmethode oder profit split method	grundsätzlich Übereinstimmung (allerdings abweichende Rechtsgrundlage)
	keine Kapitalertragsteuer	u.U. Kapitalertragsteuer (nicht, wenn Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie)	generell keine Kapitalertragsteuer
Überführung bzw. Übertragung: Kaufvertrag	Preisvergleichsmethode oder profit split method	Preisvergleichsmethode oder profit split method	grundsätzlich Übereinstimmung (allerdings abweichende Rechtsgrundlage)
	Auflösung der stillen Reserven (Entstrickung) Ausnahme bei Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine EU-Betriebsstätte: Bildung eines Ausgleichspostens (§ 4g EStG)	Auflösung der stillen Reserven (Realisationsprinzip)	spätere Besteuerung der aufgelösten stillen Reserven, wenn ein Ausgleichsposten (§ 4g EStG) gebildet wird
Auftragsforschung: Dienstvertrag	i.d.R. Kostenaufschlagsmethode	i.d.R. Kostenaufschlagsmethode	grundsätzlich Übereinstimmung
	keine Kapitalertragsteuer	u.U. Kapitalertragsteuer	generell keine Kapitalertragsteuer
gemeinsame F+E: Aufwandspooling	anteilige Zuordnung der angefallenen Aufwendungen („Kostenumlage“)	Kostenumlagevertrag	grundsätzlich Übereinstimmung
Funktionsverlagerung			
Verrechnung der Höhe nach	Bewertung der Funktion als Ganzes unter Einbezug der Gewinnpotentiale (Transferpaket)	Bewertung der Funktion als Ganzes unter Einbezug der Gewinnpotentiale (Transferpaket)	Übereinstimmung

Finanzierung			
Aufwandsverrechnung dem Grunde nach	eigene Fremdkapitalaufnahme (direkte Zuordnung)	eigene Fremdkapitalaufnahme	Übereinstimmung
	„Gesellschafterdarlehen“ nicht möglich	Gesellschafterdarlehen: (Grenzen: Mindestkapital-, Unterkapitalisierungsregeln)	keine Gesellschafterdarlehen möglich
	Dotationskapital	Eigenkapital	Eigenkapital der Grundeinheit: abweichende Abgrenzungsregeln
	durchgeleitetes Fremdkapital (direkte Zuordnung) weitergeleitetes Fremdkapital (indirekte Zuordnung)	Refinanzierung durch den Gesellschafter	Fremdfinanzierung durch Spitzeneinheit: abweichende Zuordnung
Aufwandsverrechnung der Höhe nach	Grundeinheit: selbst an Dritte bezahlte Zinsen und von Spitzeneinheit an Dritte bezahlte Zinsen	Grundeinheit: selbst an Dritte bezahlte Zinsen und Zinsen aus Gesellschafterdarlehen u.U. Kapitalertragsteuer für Zinsen aus Gesellschafterdarlehen (nicht, wenn Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie)	abweichende Zuordnung der von der Spitzeneinheit an Dritte bezahlte Fremdkapitalzinsen generell keine Kapitalertragsteuer
	Spitzeneinheit: --	Spitzeneinheit: an Dritte bezahlte Zinsen als Aufwand und Zinsen aus Gesellschafterdarlehen als Einnahmen	

Tab. 2: Verrechnungspreisorientierte Erfolgszuordnung für ausgewählte Anwendungsfälle (Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft im Vergleich)

TaxFACTs Schriftenreihe (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/publikationen>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürrschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“
2007-03	Carolin Bock	Der Wegzug im Alter aus steuerlicher Sicht: Eine lohnende Alternative?
2008-01	Stefanie Alt	Steuersystematische Abbildung anteilsbasierter Vergütungssysteme im Einheitsunternehmen und im Konzern

2008-02	Wolfram Scheffler Eva Okrslar	Die inländische Auslandsholding als Steuerplanungsinstrument nach der Unternehmenssteuerreform 2008
2008-03	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Charitable Giving and Fundraising: When Beneficiaries Bother Benefactors
2008-04	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Private Contributions to Collective Concerns: Modeling Donor Behavior
2008-05	Eva Okrslar	Besteuerung der identitätswahrenden Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union
2009-01	Christoph Ries	Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften
2009-02	Simone Jüttner	Share Deal versus Asset Deal bei nationalen Übertragungen von Kapitalgesellschaften
2010-01	Wolfram Scheffler Harald Kandel	Sonderausgaben: Versuch einer Systematisierung
2011-01	Carolin Bock	Die Vorteilhaftigkeit hybrider Finanzinstrumente gegenüber klassischen Finanzierungsformen - Eine Unternehmenssimulation unter steuerlichen Rahmenbedingungen
2011-02	Wolfram Scheffler	Innerstaatliche Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung
2011-03	Johannes Riepolt	Der Zwischenwert als optimaler Wertansatz bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften - Dargestellt an einem der Zinsschranke unterliegenden übertragenden Rechtsträger -
2011-04	Roland Ismer	Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen: Einschlägige neuere Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft
2011-05	Thiess Büttner Anja Hönig	Investment and Firm-Specific Cost of Capital: Evidence from Firm-Level Panel Data

2012-01	Claudia Krebs	Die ausländische Personengesellschafts-Holding als Instrument zur steueroptimalen Repatriierung in einem internationalen Konzern
2012-02	Thiess Büttner Katharina Erbe	Revenue and Welfare Effects of Financial Sector VAT Exemption
2013-01	Wolfram Scheffler Melanie Köstler	Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Auswirkungen der wichtigsten Änderungen des Kompromissvorschlags im Vergleich
2013-02	Wolfram Scheffler	Gewinnaufteilung im internationalen Einheitsunternehmen nach der Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung - Gemeinsamkeiten und Unterschiede gegenüber Tochterkapitalgesellschaften -