

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Spezialwissen Internationales Steuerrecht

**Gewinnaufteilung bei ausländischen
Betriebsstätten**

Von

Dipl.-Kfm. Detlef Pieske-Kontny

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-23975-7>

Zitiervorschlag:

Pieske-Kontny, Spezialwissen Internationales Steuerrecht

ISBN 978-3-503-23975-7 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-23976-4 (eBook)

DOI <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-23976-4>

Alle Rechte vorbehalten.

© 2025 Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG

Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin

info@ESVmedien.de, www.ESV.info

Die Nutzung für das Text und Data Mining ist ausschließlich dem Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b UrhG ausdrücklich.

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

Als ich vor knapp 40 Jahren – der Körperschaftsteuersatz lag noch bei 56 Prozent und eine Gewinnausschüttung aus dem sog. „EK 56“ führte zu einer Körperschaftsteuer-Minderung – meinen Dienst als einfacher Betriebsprüfer im damaligen Finanzamt für Körperschaften in Berlin antrat, war das Außensteuergesetz (AStG) für mich nur ein abstrakter Begriff und im Band IV der „Einkommensteuer-Kartei Berlin“ nur eines von vielen steuerlichen Nebengesetzen.

40 Jahre später liegt der Körperschaftsteuersatz bei nur noch 15 Prozent und das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren ist allenfalls noch als Relikt aus den 70er Jahren des vorherigen Jahrhunderts in Erinnerung. Gleichzeitig haben das internationale Steuerrecht und damit auch das deutsche Außensteuerrecht erheblich an Bedeutung gewonnen.

Das Außensteuergesetz wurde in den letzten Jahren durch zahlreiche Änderungen verschärft, die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen durch geänderte Vorschriften in der Abgabenordnung und verschiedene Rechtsverordnungen (BsGaV, GAufzV) erhöht. Auf internationaler Ebene kam es durch die OECD u. a. zur Einführung des Fremdvergleichsgrundsatzes, zur Ausarbeitung der Verrechnungspreisrichtlinien und der Besteuerungsgrundsätze für Betriebsstätten.

Dieses Kompendium will dazu beitragen, den Studenten der Wirtschafts- und Rechtswissenschaften, den Sachbearbeitern und Außenprüfern in den Finanzämtern, den steuerberatenden Berufen und den Entscheidungsträgern in der Wirtschaft einen Teilbereich des Außensteuerrechts – die Gewinnaufteilung zwischen einer ausländischen Betriebsstätte und dem übrigen inländischen Unternehmen – näher zu bringen.

Über Kritik, Anregungen und Hinweise der Leserschaft würde ich mich freuen.

Berlin, im Februar 2025

Detlef Pieske-Kontny

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	13
A. Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei ausländischen Betriebsstätten	23
B. Die ausländische Betriebsstätte im Ertragsteuerrecht	27
I. Der Begriff der Betriebsstätte in § 12 AO	27
1. Grundsätze	27
2. Beispiele in § 12 Satz 2 AO	29
3. Bauausführungen oder Montagen	29
4. Andere Geschäftseinrichtungen	30
5. Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge	30
6. Abweichende Definition in einem DBA	31
II. Die Betriebsstätte im OECD-MA	31
1. Voraussetzungen	32
2. Beispiele für Betriebsstätten	35
3. Einrichtungen, die nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA keine Betriebsstätte darstellen	42
4. Der abhängige Vertreter i. S. von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	47
5. Der unabhängige Vertreter i. S. von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	50
6. Eng verbundene Unternehmen	51
III. Anzeige gem. § 138 AO über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit im Ausland	54
1. Umfang der Meldepflicht	54
2. Steuergefährdung gem. § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO	55
C. Zu den Funktionen eines Unternehmens, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktionen)	57
I. Geschäftstätigkeit für das Unternehmen	57
II. Eigenes Personal	57
III. Maßgebliche Personalfunktionen	58
IV. Zuordnungsentscheidung des Unternehmens	59
V. Zuordnung bei einer Vertreterbetriebsstätte	60
1. Natürliche Person als Vertreterbetriebsstätte	60
2. Rechtlich selbständiges Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte	60
VI. Zur Frage der Zuordnung bei personallosen Betriebsstätten	61

D. Die Zuordnung von Vermögenswerten	63
I. Zur Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern	63
1. Die Nutzung als maßgebliche Personalfunktion	63
2. Andere Personalfunktionen	64
3. Unbewegliches Vermögen	65
4. Nutzung in einer Bau- und Montagebetriebsstätte	66
II. Die Zuordnung immaterieller Werte	67
1. Schaffung (bzw. Herstellung) eines immateriellen Werts	67
2. Erwerb (bzw. Anschaffung) eines immateriellen Werts	68
3. Gleichzeitige Ausübung einer Personalfunktion in verschiedenen Betriebsstätten	69
4. Andere Personalfunktionen	69
5. Fehlende eindeutige Zuordnung	70
6. Nutzung in einer Bau- und Montagebetriebsstätte	71
III. Zur Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen oder ähnlichen Vermögenswerten	71
1. Nutzung als maßgebliche Personalfunktion	71
2. Andere Personalfunktionen	72
3. Konkurrenz von Personalfunktionen	73
4. Nutzung in einer Bau- und Montagebetriebsstätte	73
IV. Die Zuordnung sonstiger Vermögenswerte	74
1. Maßgebliche Personalfunktion	74
2. Andere Personalfunktionen	74
3. Zuordnung in Zweifelsfällen	75
4. Nutzung in einer Bau- und Montagebetriebsstätte	75
E. Die Zuordnung von Chancen und Risiken	77
I. Zur Begriffsbestimmung	77
II. Chancen und Risiken im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Geschäftstätigkeiten	78
1. Zuordnungsregel bei einem unmittelbaren Zusammenhang mit einem Vermögenswert	79
2. Chancen und Risiken im Zusammenhang mit einer unterneh- merischen Geschäftstätigkeit	79
3. Chancen und Risiken im Zusammenhang mit anderen Personalfunktionen	80
4. Gleichzeitige Ausübung anderer Personalfunktionen in verschiedenen Betriebsstätten	80
5. Zuordnung in Zweifelsfällen	81
6. Begründung der vom Unternehmen getroffenen Zuordnung	81

F. Das Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte	83
I. Zum Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten von inländischen Unternehmen	83
1. Die Mindestkapitalausstattungs­methode	83
2. Berechnung des Höchstbetrags nach der Kapitalauf­teilungsmethode	85
II. Zum Dotationskapital von Bau- und Montagebetriebsstätten	86
III. Zum Dotationskapital ausländischer Bankbetriebsstätten inländischer Kreditinstitute	88
1. Rechtsgrundlagen einer Bankbetriebsstätte	88
2. Mindestkapitalausstattungs­methode für Bankbe­triebsstätten	89
3. Kapitalaufteilungsmethode für Bankbetriebsstätten	90
4. Inländische oder ausländische EU-/EWR-Institutsgruppen	92
5. Inländische Finanzdienstleistungsinstitute	92
6. Globaler Handel mit Finanzinstrumenten	92
IV. Zum Dotationskapital ausländischer Versicherungsbe­triebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen	94
1. Rechtsgrundlagen einer Versicherungsbetriebsstätte	94
2. Mindestkapitalausstattungs­methode	95
3. Pensionsfonds und Versicherungs-Zweckgesellschaften	100
G. Die Zuordnung der übrigen Passivposten	101
I. Zuordnung nach der direkten Methode	101
II. Übersteigende, direkt zuordnungsfähige übrige Passivposten	101
III. Indirekte Zuordnung	103
H. Die Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens	105
I. Zuordnung nach der maßgeblichen Personalfunktion	105
II. Zuordnung im Zusammenhang mit anderen Personal­funktionen	106
III. Gleichzeitige Ausübung anderer Personalfunktionen in verschiedenen Betriebsstätten	107
IV. Keine eindeutige Zuordnung möglich	107
I. Die Zuordnung von Sicherungsgeschäften	109
I. Unmittelbarer Sicherungszusammenhang	109
II. Zuordnung bei einem mittelbaren Sicherungszusammenhang	109
III. Abweichende Zuordnung	110
J. Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen	111
I. Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit direkt zugeordneten Passivposten	111
II. Finanzierungsaufwendungen bei indirekter Zuordnung von Passivposten	112
III. Zuordnung bei nicht buchführungspflichtigen Unternehmen	113

K. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen	115
I. Selbständigkeitsfiktion einer ausländischen Betriebsstätte	115
II. Wirtschaftliche Vorgänge	115
III. Änderung einer Zuordnung	116
IV. Annahme fiktiver Dienstleistungen und fiktiver Nutzungs- überlassungen	117
V. Nutzung von finanziellen Mitteln	118
VI. Ausübung einer Finanzierungsfunktion	119
L. Besonderheiten im Zusammenhang mit Förderbetriebsstätten	121
I. Bedeutung der im Zusammenhang mit dem Explorationsrecht ausgeübten Personalfunktionen	121
II. Zuordnung durch den ausländischen Staat	121
III. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen	122
1. Zuordnung des Explorationsrechts zum übrigen Unternehmen	122
2. Zuordnung des Explorationsrechts auf die Förderbe- triebsstätte	122
3. Dienstleistungen durch das übrige Unternehmen	123
IV. Übergangsregelung für Förderbetriebsstätten	123
M. Der Fremdvergleich als Maßstab für die Ermittlung von Verrech- nungspreisen	125
I. Rechtsgrundlagen	125
II. Der Fremdvergleich im Ertragsteuerrecht	126
1. Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse	126
2. Die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters	127
3. Der maßgebende Zeitpunkt für einen Fremdvergleich	127
4. Über die Bandbreite von Vergleichswerten	128
III. Steuerliche Verrechnungspreise	129
1. Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023	129
2. Zu den Planrechnungen eines Unternehmens	129
3. Berichtigung der Einkünfte gem. § 1 AStG	130
4. Regelungen zur Preisanpassungsklausel gem. § 1a AStG	131
IV. Die maßgeblichen Verrechnungspreismethoden	132
1. Verwendung der „am besten geeigneten“ Methode	132
2. Preisvergleichsmethode	133
3. Wiederverkaufspreismethode	136
4. Kostenaufschlagsmethode	138
5. Transaktionsbezogene Nettomargenmethode	140
6. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	141
V. Die Verrechnungspreisdokumentation	142
1. Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten gem. § 90 Abs. 2 AO	142
2. Besondere Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO	145

N. Zurechnung der Gewinne und Verluste auf eine ausländische Betriebsstätte	161
I. Zurechnung nach Art. 7 OECD-MA (2008)	161
1. Innentransaktionen	161
2. Außentransaktionen	163
3. Betriebsstätteneinkünfte in OECD-Staaten	164
4. Doppelbesteuerungskonflikte mit Nicht-Mitgliedstaaten der OECD bei einem DBA, dessen Regelung Art. 7 OECD-MA (2008) entspricht	164
II. Zurechnung nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2010/2017)	165
1. Innentransaktionen	165
2. Außentransaktionen	166
3. Folgen für das deutsche Steueraufkommen	166
4. Zur Übernahme des „AOA“ in einzelne DBA	167
III. Die Hilfs- und Nebenrechnung nach § 3 Abs. 1 BsGAV	168
1. Buchhaltungsunterlagen als Ausgangspunkt	168
2. Fiktive Betriebseinnahmen und fiktive Betriebsausgaben	168
3. Fortschreibung	169
4. Mehrere Betriebsstätten in einem Staat	169
5. Erleichterungen nur auf Antrag	169
6. Nachweispflichten	169
IV. Gründung und Beendigung einer Betriebsstätte	170
1. Erstmalige Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung	170
2. Vorlaufkosten	170
3. Beendigung einer Betriebsstätte	171
4. „Finale“ Betriebsstättenverluste bei Anwendung der DBA-Freistellungsmethode	171
V. Hilfs- und Nebenrechnung für die Betriebsstätte eines nicht bilanzierenden Unternehmens	172
VI. Zur Betriebsstättengewinnermittlung in ausgewählten DBA	173
1. DBA Belgien	173
2. DBA Frankreich	174
3. DBA Großbritannien	176
4. DBA Israel	176
5. DBA Italien	177
6. DBA Kanada	179
7. DBA Österreich	179
8. DBA Polen	180
9. DBA Schweiz	181
10. DBA Südafrika	182
11. DBA Türkei	183
12. DBA USA	183
VII. Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen des § 2a EStG im Zusammenhang mit Drittstaaten	185

O. Verständigungsverfahren	187
I. Vorabverständigungsverfahren	187
1. Rechtsgrundlagen	187
2. Eröffnung des Verfahrens	188
3. Zuständigkeit	188
4. Inhalt eines APA und vorzulegende Unterlagen	189
5. Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens	191
6. Umsetzung in Deutschland durch die zuständige Landesfinanzbehörde	192
7. Bindungswirkung	192
II. Verständigungsverfahren als internationale Streitbeile- gungsverfahren	193
1. Rechtsgrundlage	194
2. Antragstellung	194
3. Inhalt des Antrags	195
4. Sachverhaltsaufklärung und Einigung	196
5. Umsetzung der Einigung	197
6. Bestandskraft von Bescheiden und Verjährung	198
7. Schiedsverfahren	198
III. Streitbeilegungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention	199
1. Antragstellung	199
2. Inhalt des Antrags	200
3. Durchführung des Verständigungsverfahrens	201
IV. Streitbeilegungsverfahren nach dem EU-DBA-SBG	202
1. Rechtsgrundlage und Anwendungsbereich	202
2. Antragstellung	202
3. Einleitung des Verständigungsverfahrens und Rechtsschutz	204
4. Schiedsverfahren	204
5. Versagungsgründe	205
6. Bekanntgabe der Entscheidung	205
Schrifttum (Auswahl aus Fachzeitschriften)	207
Stichwortverzeichnis	215
Zum Autor	221