

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

**Herrn
MDg Martin Kreienbaum
Unterabteilung IV B
Bundesministerium für Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin**

Nur per E-Mail: VWG-BsGa@bmf.bund.de

13. Mai 2016

**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Betriebsstättengewinnaufteilung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa) vom 18. März 2016;
Durchführung einer Verbandsanhörung**

Stellungnahme zum Entwurf

Sehr geehrter Herr Kreienbaum,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem o. g. Entwurf eines BMF-Schreibens (VWG BsGa) Stellung nehmen zu können.

Die Umsetzung des OECD-Betriebsstättenberichts vom 22. Juli 2010 in Hinblick auf den „Authorized OECD Approach“ (AOA) in innerstaatliches Recht durch § 1 Abs. 5 und 6 AStG sowie durch die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) ist mit hoher Komplexität verbunden. Wir, die Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft, begrüßen daher ausdrücklich die Initiative eines BMF-Schreibens, das die Grundsätze der deutschen Finanzverwaltung zur Anwendung

des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die grenzüberschreitende Ermittlung und Aufteilung der Gewinne zwischen einem inländischen (bzw. ausländischen) Unternehmen und der ausländischen (bzw. inländischen) Betriebsstätte regelt.

Werden grenzüberschreitende Geschäftstätigkeiten durch Betriebsstätten ausgeübt, macht regelmäßig sowohl der Belegenheitsstaat der Betriebsstätte als auch der Sitzstaat des Stammhauses ein Besteuerungsrecht für die Gewinne der Betriebsstätte geltend. Bei der Aufteilung des Gewinns zwischen Betriebsstätte und Stammhaus sollte daher darauf geachtet werden, dass die Gefahr der Doppelbesteuerung möglichst reduziert wird.

Ergänzend zu der BsGaV sollen durch konkretisierende Erläuterungen in der VWG BsGa Einzelfragen zu Rechtsbegriffen, Gewinnabgrenzung und Berechnungsmethoden geregelt werden. Der vorgelegte Entwurf ist jedoch an einigen Stellen wenig konkret und lässt praktische Anwendungsfragen offen. Teilweise fehlende Präzisierungen sollten sich nicht durch erhöhte Nachweispflichten erschwerend auf die steuerpflichtigen Unternehmen auswirken.

Zudem führen deutlich abweichende Regelungen der BsGaV und der VWG BsGa von der Interpretation des OECD-Betriebsstättenberichts zu erhöhten Doppelbesteuerungsrisiken – selbst in den Fällen, in denen das entsprechende DBA den AOA-Ansatz gemäß Art. 7 OECD-MA 2010 enthält. Es sollte vermieden werden, dass die Unternehmen in diesen Fällen entweder mit einer Doppelbesteuerung leben oder ein kosten- und zeitintensives Verständigungsverfahren anstreben müssen. Beide Aspekte führen zu einer erheblichen und unverhältnismäßigen Belastung der deutschen Wirtschaft, die hierdurch einen signifikanten Wettbewerbsnachteil erleidet.

Aus unserer Sicht resultiert aus der nationalen Umsetzung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV eine hohe Mehrbelastung für die deutschen Unternehmen. Der Entwurf der VWG BsGa enthält äußerst detaillierte Zuordnungs- und Dokumentationsvorschriften, die einen erheblichen administrativen Aufwand erfordern. In dieser Hinsicht wäre es wünschenswert, wenn die VWG BsGa mehr Erleichterungsregelungen (wie z. B. sachgerechte Schätzungen) vorsehen würden.

In den beiliegenden Einzelanmerkungen beschränken wir uns auf Aspekte von allgemeinem Belang. Hinsichtlich der branchenspezifischen Punkte verweisen wir auf die einzelnen Stellungnahmen der jeweils betroffenen Spitzenorganisationen der gewerblichen Wirtschaft.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Detlef Vliegen

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
HDE e.V.

Jochen Bohne

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Berthold Welling

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Benjamin Koller

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Jürgen Wagner

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

Einzelanmerkungen

I. Allgemeine Regelungen

1.1 Regelungsziel, Rn. (1)

Nach § 1 Abs. 5 AStG können die Finanzbehörden die Einkünfteverteilung zwischen Unternehmen im Inland (Stammhaus) und ihren Betriebsstätten im Ausland nach dem sog. Fremdvergleichsgrundsatz korrigieren. Die dabei zu beachtende Vorgehensweise wird im Entwurf präzisiert. Dabei sollte klargestellt werden, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dazu führen kann, dass einer Betriebsstätte ein Verlust zuzuweisen ist, auch wenn das übrige Unternehmen einen Gewinn erzielt und umgekehrt.

Petitur:

„Nach dem AOA sind einer Betriebsstätte die Gewinne oder Verluste zuzurechnen, die sie – insbesondere in ihren wirtschaftlichen Beziehungen („Dealings“) mit dem übrigen Unternehmen – erzielen würde, wenn sie ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen wäre (OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I Tz. 8).“ Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes kann dazu führen, dass einer Betriebsstätte ein Verlust zuzuweisen ist, auch wenn das übrige Unternehmen einen Gewinn erzielt und umgekehrt.

1.2.1 Regelungsrahmen, Rn. (8)

Es sollte klargestellt werden, dass die (abweichenden) umsatzsteuerlichen Regelungen zur Existenz einer Betriebsstätte bzw. zum Ort von Lieferungen und sonstigen Leistungen durch die AOA-Grundsätze unberührt bleiben.

Petitur:

„In diesem BMF-Schreiben wird für beide Fälle aus Vereinfachungsgründen der Begriff „Betriebsstättengewinnermittlung“ verwendet.“ Die Grundsätze zur Ortsbestimmung von Lieferungen und sonstigen Leistungen für Zwecke der Umsatzsteuer bleiben unberührt.

II. Vorschriften der BsGaV

2.2 Begriffsbestimmungen (§ 2 BsGaV)

2.2.5 Maßgebliche Personalfunktionen, Rn. (42) i.V.m. Rn. (294f.)

Sofern die als maßgeblich anzusehende Personalfunktion gleichzeitig vom Personal in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt wird – lt. VWG BsGa „Funktionsaufteilung“ -, ist die Zuordnung zu derjenigen Betriebsstätte vorzunehmen, deren Personal nach qualitati-

ven Gesichtspunkten den bedeutendsten Teil der Personalfunktion ausübt. Quantitative Erwägungen dürfen hierbei ausnahmsweise zur Entscheidung herangezogen werden, falls die qualitative Analyse eine gleiche Wertigkeit ergibt. In diesem Zusammenhang halten wir das Beispiel aus dem Versicherungsbereich in Rn. 294f. zur Zuordnung von Versicherungsverträgen im Grunde für alle Fälle einer Funktionsaufteilung verallgemeinerungsfähig. Das vorgeschlagene Scoring-Modell mit einer Gewichtungsskala von 1 („geringe Bedeutung“) bis 5 („hohe Bedeutung“) erscheint allgemein als hilfreiches Instrument für die Entscheidungsfindung.

Petitur:

„Im Fall einer Funktionsaufteilung ist die Zuordnungsentscheidung zu derjenigen Betriebsstätte vorzunehmen, deren Personal nach qualitativen Gesichtspunkten den bedeutendsten Teil der Personalfunktion ausübt. Dies kann auch anhand eines Scoring-Modells mit einer Gewichtungsskala getroffen werden.“

(Ergänzung: veranschaulichendes Beispiel hier oder Verweis auf Beispiel Rn.294f. zum Versicherungsbereich)

2.2.5 Maßgebliche Personalfunktionen, Rn. (49)

Das angeführte Thema der Rohrleitungsbetriebstätte (Beispielfall) passt inhaltlich nicht zur verwiesenen Textziffer des OECD-Betriebsstättenberichts. In der als Verweis aufgeführten Tz. 66 (Teil I) des OECD-Betriebsstättenberichts wird ausschließlich das Thema Serverbetriebstätte behandelt.

Petitur:

Um eine eindeutige Regelung im BMF-Schreiben zur Gewinnabgrenzung im Falle des Vorliegens einer Serverbetriebstätte zu schaffen, sollte das „Rohrleitungsbeispiel“ in Rn 49 durch ein „Serverbeispiel“ ergänzt oder gar ersetzt werden. Hierdurch kann eine Klarstellung für die Praxis im Gleichklang mit dem OECD-Bericht erfolgen.

2.3 Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 BsGaV)

2.3.1 Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung, Rn. (52)

Format:

Aus dem Umstand, dass kein einziges Beispiel das Format der Hilfs- und Nebenrechnung veranschaulicht, ist u. E. zu schließen, dass der Steuerpflichtige die Form dieser Aufzeichnungen frei wählen kann, sofern alle erforderlichen Informationen enthalten sind.

Petitur:

„Der Steuerpflichtige kann die Form der Hilfs- und Nebenrechnung frei wählen, sofern alle erforderlichen Informationen enthalten sind.“

Zeitpunkt:

Die Hilfs- und Nebenrechnung ist bis spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen zu erstellen. Dieser Umfang geht deutlich über das Maß des in § 90 Abs. 3 AO normierten Aufzeichnungsgebotes hinaus, in dem geregelt ist, dass die Finanzverwaltung eine Vorlage von Aufzeichnungen nur für Zwecke der Durchführung einer Außenprüfung verlangen soll. In Anlehnung an § 152 Abs. 1 S. 2 AO zum Verspätungszuschlag sollte daher von der Einhaltung der Frist zur Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung abzusehen sein, wenn das Versäumnis entschuldbar erscheint. Im Übrigen sieht § 148 AO vor, dass die Finanzbehörden für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen können, wenn die Einhaltung der durch Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringen und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird. Dabei können die Erleichterungen auch rückwirkend bewilligt werden.

Petitur:

„Von der Einhaltung der Frist zur Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung ist abzusehen, wenn das Versäumnis entschuldbar erscheint. Im Übrigen findet § 148 AO (Bewilligung von Erleichterungen) auf die Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung Anwendung.“

2.3.4.1 Folgen der Begründung einer Betriebsstätte, Rn. (66)

Sogenannte Vorlaufkosten oder Gründungskosten sollten stets erfasst werden, entweder beim Unternehmen oder der Betriebsstätte selbst.

Petitur:

Im Fall einer gescheiterten Betriebsstättenbegründung sind die Vorlaufkosten ebenfalls dem Unternehmen (Stammhaus) zuzuordnen. Hingegen sind Aufwendungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte führen und im Hinblick auf ihre Tätigkeit anfallen, der Betriebsstätte zuzuordnen, wenn die Betriebsstätte entsteht.

2.5 Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern (§ 5 BsGaV)

2.5.1 Grundsatz, Rn. (76)

Grundsätzlich ist die Illustration der Ausführungen im Entwurf des BMF-Schreibens zu begrüßen. Viele Fallbeispiele beziehen sich jedoch entweder auf eindeutige oder stark vereinfachte Sachverhalte (z. B. Maschinen), die die unternehmerische Lebenswirklichkeit unzureichend abbilden und somit nur eingeschränkt hilfreich sind. Das Thema Beschaffung bleibt z. B. unerwähnt.

Petitur:

Ergänzendes Beispiel: Fall (4) – Beschaffung von Handelsware

Geschäftszweck des Unternehmens X im Staat A ist der Handel mit Gütern. X hat in Staat B eine Betriebsstätte B. Personal von B beschafft Güter, die von der Geschäftsleistungsbetriebsstätte X verkauft werden. X macht B Vorgaben in Bezug auf Qualität und Quantität der zu beschaffenden Güter.

Lösung: Nutzung von Gütern erfolgt hier durch Verkauf durch X. Die Güter (Vorräte) sind X nach § 5 Absatz 1 BsGaV zuzuordnen. Ungeachtet dessen sind die von B ausgeübten Funktionen angemessen zu vergüten (im Regelfall nach der Kostenaufschlagsmethode oder nach einer kostenorientierten transaktionsbezogenen Nettomargen-Methode).

2.7 Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten (§ 7 BsGaV)

2.7.1 Grundsatz, Rn. (103)

Eine vollständige Abschaffung der "Zentralfunktion des Stammhauses" ist nicht wünschenswert, da diese Zuordnung in der Vergangenheit häufig aus gutem Grund auch sachgerecht war.

Petitur:

Weiterer Fall: Nutzung durch das übrige Unternehmen:

Unternehmen X in Staat A hat zwei Vertriebsbetriebsstätten in Staat B und Staat C, die ganz überwiegend Produkte der Produktionstochtergesellschaft Y in Staat X vertreiben. Die Betriebsstätten nehmen jährlich wechselnd in unterschiedlichem Umfang Produkte von Y ab, wobei die Personalfunktionen in den Betriebsstätten schwach ausgeprägt sind (vergleichbar einem low risk distributor). X nimmt sowohl in Bezug auf den Vertrieb als auch in Bezug auf die als Lohnfertiger ausgestaltete Y signifikante Personalfunktionen wahr und ordnet sich die Beteiligung an Y zu.

Lösung: Die Beteiligung an Y steht in einem unter qualitativen Gesichtspunkten relevanten funktionalen „Nutzungszusammenhang“ mit dem übrigen Unternehmen X (§ 7 Absatz 1 BsGaV), da X in Bezug auf Produktion und Vertrieb als Entrepreneur qualifiziert.

2.9 Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens (§ 9 BsGaV)

2.9.1 Grundsatz, Rn. (112)

„Abschluss des Geschäftsvorfalles“ sollte sich nicht auf den Vertragsabschluss oder die Rechnungstellung (z. B. Rechnungsadresse Betriebsstätte oder Stammhaus), sondern auf die handelnden (d. h. „Vertrag abschließenden“ bzw. „eingebundenen“) Personen beziehen.

Petitur:

Auf die Rechnungsstellung oder die Bezeichnung der Vertragspartner in Verträgen (z. B. Nennung einer eingetragenen Zweigniederlassung mit eigener Handelsregisternummer) kommt es nicht an.

2.9.2 Abweichende Zuordnung von Geschäftsvorfällen, Rn. (114)

Die Regelungen zur Zuordnung von Geschäftsvorfällen sollten nicht mit den Regelungen zur Zuordnung der Wirtschaftsgüter und Passivposten kollidieren.

Petitur:

Ergänzendes Beispiel: Fall (3) – Beschaffung von Handelsware:

Vgl. Fallschilderung in Rn. 76 Fall (4): Personal der Betriebsstätte B beschafft Waren und schließt den Geschäftsvorfall ab. Die Güter werden aufgrund der Nutzung durch Weiterverkauf X unmittelbar gem. § 5 Absatz 1 BsGaV zugeordnet. Die von B ausgeübten Funktionen sind angemessen zu vergüten. Da die Anforderung der Dienstleistung durch X jedoch ursächlich für den Abschluss des Geschäftsvorfalles war und die beschafften Güter ausschließlich X dienen, überwiegt die von X ausgeübte Personalfunktion eindeutig die Bedeutung des Vertragsabschlusses. Auch die Transaktion wird somit X zugeordnet, B erhält eine Vergütung. Diese Zuordnung gem. § 9 Absatz 2 BsGaV ermöglicht einen Gleichklang der Zuordnung von Geschäftsvorfällen mit der Zuordnung der damit in Zusammenhang stehenden Vermögenswerte.

2.10 Zuordnung von Chancen und Risiken (§ 10 BsGaV)**2.10.2 Zuordnung von Chancen und Risiken aus der Geschäftstätigkeit, Rn. (118)**

Die Zuordnung und Messung von Risiken ist ein wichtiger Teil der Funktions- und Sachverhaltsanalyse, da die Existenz von Risiken sowohl die Zuordnung von Kapital als auch die Zuordnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte beeinflusst (OECD-Betriebsstättenbericht Tz. 26). Die OECD bezieht sich dabei auf eine Bandbreite von Risiken, die z. B. Lagerrisiken, Ausfallrisiken, Wechselkursrisiken, Zinsrisiken, Marktrisiken, Haftungsrisiken, regulatorische Risiken etc. umfasst (OECD-Betriebsstättenbericht Tz. 68). Das aktuelle Beispiel in 2.10.2 Rn. 118 adressiert hingegen lediglich ein eng mit einer Maschine verbundenes Haftungsrisiko und vernachlässigt dabei die Relevanz der strategischen Risiken einer Geschäftstätigkeit, wie sie von der OECD verstanden werden.

Petitur:

Somit sollte ein zusätzliches Beispiel eingeführt werden: strategische Risiken der Geschäftstätigkeit (in Ergänzung zu dem Fall in Rn. 81):

Der Fall in 2.5.2 Rn. 81 stellt eine Gesellschaft mit Produktionsbetriebsstätte P und einer Verkaufsbetriebsstätte V vor. Die Waren werden zunächst P aufgrund der Produktion und dann V aufgrund der Vertriebstätigkeit zugeordnet. Dies resultiert in einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung, auf deren Grundlage Waren von P an V zum Marktpreis ver-

äußert werden. Neben Risiken und entsprechende maßgebliche Personalfunktionen, die eine Entscheidungsbefugnis über Vermögenswerte einschließen (z. B. wie Waren produziert werden und ob diese an einen bestimmten Kunden verkauft werden oder nicht), sind relevante übergeordnete Risiken und entsprechende Personalfunktionen denkbar (z. B. hinsichtlich der Entscheidung welches Geschäft betrieben wird, Entscheidungen über make-or-buy, Lieferantenauswahl, gesetzliche Regulierungen, Geschäfts- und Wettbewerbsentwicklung). Sofern bzgl. solcher Risiken Entscheidungen von maßgeblichem Personal einer Betriebsstätte getroffen werden, ist diese Risikozuordnung bei der Gewinnzuordnung zur Betriebsstätte (und umgekehrt) zu beachten.

2.11 Zuordnung von Sicherungsgeschäften

2.11.3 Abweichende Zuordnung von Sicherungsgeschäften, Rn. (126)

Die Rn. 126 geht in ihrem Regelungsinhalt weiter als § 11 Abs. 3 BsGaV, in dem nur auf Sicherungsgeschäfte abgestellt wird. Die Einbeziehung der zugehörigen Vermögenswerte in die Randnummer führt zu einer Einschränkung, die die Gegebenheiten bei den Unternehmen nicht widerspiegelt. Insbesondere bei Portfolio Hedges können Vermögensgegenstände und Sicherungsgeschäfte nicht sinnvoll einander zugeordnet werden. Dementsprechend ist die Textpassage „und der zugehörigen Vermögenswerte“ zu streichen.

Petition:

Rn. 126 sollte wie folgt neu gefasst werden:

Führt eine abweichende Zuordnung eines Sicherungsgeschäfts zu einem Ergebnis der Betriebsstätte, das dem Fremdvergleichsgrundsatz in diesem Einzelfall auch aus Sicht des übrigen Unternehmens besser entspricht, ermöglicht § 11 Absatz 3 BsGaV eine abweichende Zuordnung.

2.11.4 Fehlende Sicherungsabsicht, Rn. (128)

Die Einbeziehung der zugehörigen Vermögenswerte in die Randnummer führt zu einer Einschränkung, die die Gegebenheiten bei den Unternehmen nicht widerspiegelt (s. o. bereits zu Rn. 126). Dementsprechend ist die Textpassage „und der zugehörigen Vermögenswerte“ zu streichen.

Petitur:

Rn. 128 sollte wie folgt neu gefasst werden:

Besteht keine Sicherungsabsicht bzw. ist eine Sicherungsabsicht nicht feststellbar, sind die Geschäftsvorfälle nach den allgemeinen Regeln zuzuordnen.

Vorbemerkung zu 2.12 und 2.13

Es bleibt im Rahmen einer vorzunehmenden Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus systematisch nicht nachvollziehbar, warum bei der Festlegung des Dotationskapitals für den In- und Outbound-Fall unterschiedliche Regelungen gelten sollen. Dies trägt nicht dazu bei, das Risiko einer Doppelbesteuerung zu vermeiden, sondern erhöht dieses vielmehr.

**2.12 Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
(§ 12 BsGaV)**

**2.12.1 Grundsatz: funktions- und risikobezogene Kapitalaufteilungsmethode,
Rn. (129)**

Die Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals sind international nicht abgestimmt. Es ist zu befürchten, dass jedes Land leicht oder gar grundsätzlich abweichende Regelungen erlassen wird. Die international nicht abgestimmten Regelungen zum Dotationskapital werden zu Doppelbesteuerungen (Nichtzulassung von Zinsabzug) führen. Die deutschen Regelungen sind ferner oftmals tatsächlich nicht durchführbar (Ermittlung Eigenkapital des ausländischen Unternehmens nach deutschem Steuerrecht und Ermittlung Kapitalquote der inländischen Betriebsstätte auf Basis von Fremdvergleichswerten).

Petitur:

Aus Vereinfachungsgründen (Einheitlichkeit der Dotationskapitalermittlung zumindest pro Unternehmen) sollte der Betriebsstättenstaat der vom Ansässigkeitsstaat des Unternehmens festgelegten Ermittlung des Dotationskapitals folgen. Zumindest aber sollten die deutschen Regelungen auf eine Ermittlung des Eigenkapitals des ausländischen Unternehmens nach deutschem Steuerrecht (Rn. 133, 134) und auf eine Ermittlung der Kapitalquote der inländischen Betriebsstätte basierend auf Fremdvergleichswerten (Rn. 138,

139) verzichten, auch wenn die jeweilige 10 Prozent Abweichungsquote überschritten wird.

Rn. (130)

Die Verwendung des Wortlautes „unverzüglich“ in beiden Spiegelstrichen ist in Hinblick auf die zeitliche Betrachtung nicht näher definiert. Die Formulierung sollte jedoch unterschiedlich interpretiert und entsprechend klargestellt werden. Aus unserer Sicht ist gemäß § 3 BsGaV die Hilfs- und Nebenrechnung auf den Beginn eines Wirtschaftsjahres aufzustellen, laufend fortzuschreiben und auf das Ende des Wirtschaftsjahres abzuschließen ist, jedoch erst später tatsächlich (physisch/elektronisch) erstellt wird (d. h. Erstellung erst zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung).

Petition:

Im ersten Spiegelstrich sollte das Wort so zu interpretieren sein, dass die Bestimmung des neu zuzuordnenden Dotationskapitals bis zur Abgabe der Steuererklärung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum erfolgen muss. Im zweiten Spiegelstrich sollte der Begriff so zu interpretieren sein, dass das Dotationskapital auf den 01.01. des neuen Wirtschaftsjahres anzupassen ist.

2.12.2 Höhe des Eigenkapitals des ausländischen Unternehmens, Rn. (133 und 134)

Gemäß Rn. 133 ist das Eigenkapital einer ausländischen Gesellschaft nach deutschen steuerlichen Grundsätzen zu ermitteln. Im Ergebnis führt dies dazu, dass für eine ausländische Gesellschaft grundsätzlich eine vollständige deutsche Steuerbilanz zu erstellen ist, um das Dotationskapital zutreffend ermitteln zu können. Dies ist, gemessen am verfolgten Ziel, ein in unseren Augen unangemessener Aufwand. Dies würde z. B. bewirken, dass sämtliche Bilanzansätze nach deutschen steuerlichen Vorschriften zu bewerten wären. Im Fall von Pensionsrückstellungen wäre demnach bspw. für alle betroffenen ausländischen Konzerngesellschaften ein entsprechendes Wertgutachten nach § 6a EStG zu erstellen.

Als Erleichterung kann daher das in der ausländischen Bilanz (unabhängig des ausländischen Rechnungslegungsstandards) ausgewiesene Kapital zugrunde gelegt werden. Rn. 134 sieht für die Anwendung dieser Erleichterungsregel jedoch als Voraussetzung vor, dass dieses Eigenkapital nicht erheblich von dem nach deutschen steuerlichen Vorschriften ermittelten Eigenkapital abweicht oder entsprechend angepasst wird. Dies hat der Steuerpflichtige nachzuweisen. Es ist jedoch zu befürchten, dass die Finanzverwal-

tung als Nachweis nur entsprechende Berechnungen zulässt, die nur eine geringe Differenz oder angemessene Anpassungen wiedergibt. Faktisch wird der Steuerpflichtige diesen Nachweis daher wohl nur erbringen können, indem er dennoch eine vollständige Bilanz nach deutschen steuerlichen Grundsätzen erstellt.

Petitur:

Es ist aus unserer Sicht dringend geboten, dass das BMF an dieser Stelle klarstellt, in welcher Form dieser Nachweis zu führen ist, ohne dass eine vollständige „deutsche Steuerbilanz“ zu erstellen ist.

2.12.6 Anpassung des Dotationskapitals einer inländischen Betriebsstätte, Rn. (143)

Die Regelung sieht nur Anpassungen des Dotationskapitals „nach oben“ vor. Bei einer entsprechenden Erhöhung des Dotationskapitals können somit also weniger Finanzierungsaufwendungen auf Ebene der deutschen Betriebsstätte abgezogen werden. Dies wirkt ausschließlich zugunsten des deutschen Steueraufkommens; ebenfalls wirkt sich in diesem Fall auch die Erhöhung des Schwellenwertes sogar negativ aus. Die Beschränkung auf Anpassungen „nach oben“ steht jedoch nicht im Einklang mit § 12 Abs. 6 BsGAV.

Die vorgesehene Grenze von 2 Mio. Euro bei der Bestimmung, ob eine erhebliche Veränderung des Dotationskapitals vorliegt, ist für große internationale Konzerne grundsätzlich wenig hilfreich, weil eine solche Änderung des Dotationskapitals fast ausnahmslos in jedem Geschäftsjahr eintreten wird. Diese Grenze unterstellt, dass das Dotationskapital einer Betriebsstätte im Regelfall 4 Mio. Euro nicht überschreitet (da die Grenze der Wesentlichkeit bei 50 Prozent Veränderung, mindestens aber bei 2 Mio. Euro liegen soll).

Petitur:

Es sollte ebenso eine Anpassung des Dotationskapitals „nach unten“ berücksichtigt werden (somit in beide Richtungen).

Des Weiteren schlagen wir vor, neben der 50 Prozent-Grenze die vorgesehene Grenze von 2 Mio. Euro auf **mindestens 2 Mio. Euro und mehr als 25 Prozent** zu ändern. Eine entsprechende Änderung sollte auch in Rn. 151 erfolgen.

2.13 Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen (§ 13 BsGaV)

2.13.1 Grundsatz: Mindestkapitalausstattungsmethode, Rn. (144)

Entsprechend §§ 12 und 13 BsGaV sehen die VW BsGa eine unterschiedliche Ermittlung des Dotationskapitals von inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (Kapitalaufteilungsmethode) sowie ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen (Minimumkapitalausstattungsmethode) vor. Im Rahmen der Minimumkapitalausstattungsmethode wird der ausländischen Betriebsstätte daher regelmäßig kein Dotationskapital zugewiesen werden können, während der inländischen Betriebsstätte im Rahmen der Kapitalaufteilungsmethode bei positivem Eigenkapital des Gesamtunternehmens in der Regel ein Dotationskapital zugewiesen werden dürfte. Diese unterschiedliche Behandlung führt dazu, dass Finanzierungsaufwendungen immer so weit wie möglich dem ausländischen Unternehmensteil zugewiesen und in Deutschland nicht zum Abzug zugelassen werden.

Ebenfalls ist anzumerken, dass die unterschiedliche Behandlung von inländischen und ausländischen Betriebsstätten nicht im Einklang mit dem OECD-Betriebsstättenbericht steht. Dort werden zwar beide Berechnungsmethoden als grundsätzlich anwendbar eingestuft, die durch den deutschen Gesetzgeber vorgenommene Unterscheidung zwischen Inbound-Betriebsstätten und Outbound-Betriebsstätten sieht die OECD jedoch nicht vor. Daraus ergeben sich Doppelbesteuerungsrisiken.

§ 13 Abs. 2 BsGaV regelt, dass einer ausländischen Betriebsstätte ein höheres Dotationskapital als nach Anwendung der Minimumkapitalausstattungsmethode zugeordnet werden kann, sofern dies dem Fremdvergleich besser entspricht. In welchen Fällen dies so ist, regeln die BsGaV sowie die VWG BsGa jedoch nicht, obwohl sie gem. § 1 Abs. 6 AStG gerade diese Grundsätze festlegen sollen.

Petition:

Die Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode dürfte immer zu einem Ergebnis führen, welches dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht und wäre daher zu bevorzugen.

2.13.5 Anpassung des Dotationskapitals einer ausländischen Betriebsstätte Rn. (151)

Zu der Beschränkung der Anpassung des Dotationskapitals und der Schwellenwerte siehe Ausführungen zu Rn. 143.

2.14 Zuordnung übriger Passivposten (§ 14 BsGaV)

2.14.3 Indirekte Methode, Rn. (154)

§ 14 Abs. 1 und 3 BsGaV verlangen ausschließlich die direkte Zuordnung von Passivposten zur Betriebsstätte, jedoch nicht zum übrigen Unternehmen. Vielmehr regelt § 14 Abs. 3 BsGaV ausdrücklich, dass sämtliche übrigen Passivposten indirekt zuzuordnen sind. Eine vorherige direkte Zuordnung zum übrigen Unternehmen würde auch zu einem deutlich höheren Aufwand führen. In diesem Fall wären nicht nur die der Betriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerte zu identifizieren, wodurch die übrigen Vermögenswerte implizit dem übrigen Unternehmen zugeordnet würden. Vielmehr wären sämtliche Vermögenswerte, die aggregiert einen Bilanzposten ausmachen, auf ihre Zuordnung zu prüfen. Jede Zuordnungsentscheidung wäre in der Verrechnungspreisdokumentation explizit zu begründen, was in der Regel bei mehreren tausend Einzelpositionen, die sich zu den Bilanzposten aggregieren, unangemessen und mit erheblichem Aufwand verbunden wäre.

Petition:

Die Rn. 154 sollte daher entsprechend den Regelungen des § 14 Abs. 1 und 3 BsGaV angepasst werden.

2.16 Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung (§ 16 BsGaV)

2.16.1.1 Zuordnungsänderung, Rn. (170)

Der Ausdruck „übriges Unternehmen“, welcher weder in § 1 AStG noch innerhalb der BsGaV definiert ist, wird mit der Geschäftsleitungsbetriebsstätte gleichgesetzt. Diese Sichtweise ist aus unserer Sicht abzulehnen, denn das „übrige Unternehmen“ wird im OECD-Betriebsstättenbericht als „other parts of the enterprise“ umschrieben. Die „anderen Teile des Unternehmens“ beinhalten jedoch nicht nur die Geschäftsleitungsbetriebsstätte.

Petitur:

Es sollte an dieser Stelle klar definiert werden, was unter „übrigen Unternehmen“ zu verstehen ist.

2.16.1.2 Vergütung für fiktive Dienstleistungen, Nutzungsüberlassungen usw., Rn. (171)

Aufgrund der Erstnennung der Betriebsstätte ist anzunehmen, dass schuldrechtliche Beziehungen in Form einer fiktiven Dienstleistung oder fiktiven Nutzungsüberlassung nur in einer Richtung bestehen können (Unternehmen hat Vergütung an die Betriebsstätte zu leisten). Es kann jedoch auch das Unternehmen eine Dienstleistung oder Nutzungsüberlassung erbringen, so dass die Vergütung von der Betriebsstätte an das Unternehmen zu leisten wäre.

Petitur:

In Rn. 171 sollten beide Richtungen einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte erfasst werden.

2.39 Ständiger Vertreter (§ 39 BsGaV)

2.39.2 Besonderheiten bei der Anwendung auf einen ständigen Vertreter, der ein rechtlich eigenständiges Unternehmen ist, Rn. (423)

Es ist sehr zu begrüßen und richtig, dass das Schreiben die Nullsummentheorie bestätigt (Rn. 422).

Im Hinblick auf das Fallbeispiel in Rn. 423 möchten wir darauf hinweisen, dass der letzte Schritt zur Bestimmung des Einkommens der Vertreterbetriebsstätte fehlt. Wenn der Vertreter Risiken steuert, die nur vom Vertragsinhaber getragen werden können, dann soll gemäß Entwurf der Vertreterbetriebsstätte eine angemessene Risikoprämie zuzuordnen sein. Dies führe zu einem steuerpflichtigen Einkommen der Betriebsstätte. Wenn letztlich das Stammhaus die Risiken trägt – und das ist definitiv der Fall –, muss es seinerseits der Vertreterbetriebsstätte genau die angemessene Risikoprämie virtuell in Rechnung stellen, sodass das Einkommen der Betriebsstätte wiederum Null beträgt.

Petitur:

Der vorliegende Fall ist wie oben beschrieben um die fiktive Rechnungsstellung der Risikoprämie von der Betriebsstätte an das Unternehmen zu ergänzen. Das Einkommen der Betriebsstätte beträgt folglich Null.

III. Zeitliche Anwendungsfragen im Zusammenhang mit § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG und DBAs**3.1 DBA, die eine Regelung enthalten, die Art. 7 OECD-MA entspricht,
Rn. (425 und 426)**

Nach Rn. 425 ist davon auszugehen, dass der andere beteiligte Staat im Betriebsstätten-sachverhalt den AOA mit exakt derselben Interpretation anwendet wie die deutsche Finanzverwaltung („Handhabung nach § 1 Abs. 5 AStG, nach der BsGaV und nach diesem BMF-Schreiben“), sofern das konkret anzuwendende DBA dem Art. 7 OECD-MA entspricht. Dadurch würde kein Doppelbesteuerungskonflikt entstehen, so dass § 1 Abs. 5 S. 8 AStG nicht anwendbar sei.

Beispiel: Im Hinblick auf das Dotationskapitals würde dies dazu führen, dass der andere Staat die jeweils entgegengesetzte Berechnungsmethodik anwendet wie Deutschland. Das Dotationskapital einer inländischen (deutschen) Betriebsstätte eines ausländischen (z. B. italienischen) Unternehmens würde demnach gem. § 12 Abs. 1 BsGaV mit der Kapitalaufteilungsmethode berechnet werden, während der ausländische Staat (hier: Italien) hierfür gem. § 13 Abs. 1 BsGaV analog (da aus seiner Sicht eine ausländische Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens vorliegt) die Minimumkapitalausstattungsmethode anwendet. Im Falle einer italienischen Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens wäre es entsprechend umgekehrt. Dies hätte zur Folge, dass die Berechnung des Dotationskapitals in nahezu allen Fällen zu einem Doppelbesteuerungskonflikt führen würde. Dieser soll dann nur in einem Verständigungsverfahren gelöst werden (Rn. 426).

Folgt man der Erläuterung in Rn. 427 ist das DBA im Lichte des OECD-Betriebsstättenberichtes zu interpretieren. Die VWG BsGaV weichen jedoch in einigen Regelungen davon ab. Genau derartige Konfliktfälle soll die Vorschrift des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG regeln.

Petitur:

Es sollte klar zum Ausdruck kommen, insbesondere wenn das OECD-MA Ende 2016 oder Anfang 2017 durch das „Multilateral Instrument“ geändert wird, dass an dieser Stelle Art. 7 OECD-MA 2010 gemeint ist.

Wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG (wie oben beschrieben) erfüllt sind, muss die Anwendung der Öffnungsklausel zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen zulässig sein.

3.2 DBA mit OECD-Staaten, die eine Regelung enthalten, die Art. 7 OECD-MA 2008 entspricht („alte Abkommen“), Rn. (427)

Diese Sichtweise widerspricht eindeutig der geltenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der in früheren Entscheidungen die sog. „statische Auslegung“ der DBA als erforderlich angesehen hat. Dieser Auslegung zu Folge ist ein konkretes DBA immer nach dem Stand des OECD-Musterkommentars auszulegen, welcher zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBA galt. Demnach ist Art. 7 OECD-MA 2008 nach Rechtsprechung des DBA nicht im Lichte des OECD-Betriebsstättenberichts zu interpretieren (keine Anwendung der AOA).

Es ist zu beachten, dass es auch deutlich ältere DBAs gibt (z.B. DBA-Island vom 18. März 1971), das den Wortlaut des Art. 7 OECD-MA bereits zuvor angewandt hat.

Petitur:

In Fällen mit einer widersprüchlichen Auslegung des AOA zu den OECD-Kommentierungen muss die Anwendung der Öffnungsklausel des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG Anwendung finden, um Doppelbesteuerungskonflikte zu vermeiden (vgl. Rn. 430-432). Es ist von einer dynamischen Auslegung abzusehen.

Die teilweise deutliche Abweichung der BsGaV und der VWG BsGa von der Interpretation des OECD-Betriebsstättenberichts führen zu deutlich erhöhten Doppelbesteuerungsrisiken, selbst in den Fällen, in denen das entsprechende DBA Art. 7 OECD-MA 2010 enthält. Es sollte vermieden werden, dass die Unternehmen in diesen Fällen entweder mit einer Doppelbesteuerung leben oder ein kosten- und zeitintensives Verständigungsverfahren anstreben müssen. Beide Aspekte führen zu einer enormen und unverhältnismäßigen Belastung der deutschen Wirtschaft, die hierdurch einen signifikanten Wettbewerbsnachteil erleidet.

6. Weitgehende Überlagerung der VWG Betriebsstätten und der VWG Dotationskapital durch § 1 Absatz 5 AStG, durch die BsGaV und durch dieses BMF-Schreiben, Rn. (450ff.)

Die Überlagerung der VWG Betriebsstätten und der VWG Dotationskapital durch § 1 Abs. 5 AStG durch die BsGaV und durch den BsGa-E machen mit Blick auf die rückwirkenden Anwendungszeitpunkte eine (weitergehende) Übergangs- bzw. Nichtbeanstandungsregelung erforderlich. Die Anwendung der Zuordnungsregelungen auch für Bestandsgeschäft ab dem 1. Januar 2015 kann ohne eine wirtschaftliche Aktion dazu führen, dass Wirtschaftsgüter anders zuzuordnen sind als bislang. Dies wird ein ausländischer Fiskus in aller Regel nicht anerkennen, was zu einer starken Zunahme von Doppelbesteuerungsfällen führen kann. Hier wäre eine Übergangs-/Nichtbeanstandungsregelung vorstellbar, welche die Anwendung der BsGaV nur für Neugeschäfte vorsieht.

Petition:

Die Rn. 450ff. sollten dahingehend neu gefasst bzw. ergänzt werden, dass es übergangsweise nicht beanstandet wird, wenn die Anwendung der VWG BsGa-E für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen und vor dem 1. Januar 2017 enden, in Bezug auf die Zuordnungsregeln nur für Neugeschäfte erfolgt .