

Leseprobe zu



Schönfeld/Ditz (Hrsg.)

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) - Kommentar

2013, 2400 Seiten, Kommentar, 16 x 24cm

ISBN 978-3-504-23097-5

189,00 €

Artikel 7 (2008)

Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte werden die für diese Betriebstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.

(5) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebstätte kein Gewinn zugerechnet.

(6) Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

(7) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	B. Betriebsstättenprinzip (Absatz 1) . . .	49
I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und -zweck	1	I. Quellenbesteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates (Absatz 1 Satz 1)	49
II. Aufbau der Vorschrift	5	1. Regelungszweck	49
III. Rechtsentwicklung	7	2. Unternehmen	50
1. Absatz 1	7	3. Gewinne eines Unternehmens	60
2. Absatz 2	9	4. Unternehmen eines Vertragsstaates	62
3. Absatz 3	13	5. Ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates	64
4. Absatz 4	15	6. Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates	65
5. Absatz 5	16	7. Einzelheiten zu Personengesellschaften	67
6. Absatz 6	17	a) Abkommensberechtigung	67
7. Absatz 7	18	b) Qualifikationskonflikte im Hinblick auf die transparente Besteuerung	71
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	19	c) Qualifikationskonflikte im Hinblick auf Sondervergütungen	78
1. Abkommensrecht	19		
2. EU-Recht	30		
3. Innerstaatliches Recht	33		
a) Beschränkung der Steuerpflicht	33		
b) Self Executing Wirkung der Gewinnabgrenzung	35		

II. Umfang des Besteuerungsrechts des Betriebsstättenstaates (Absatz 1 Satz 2)	85	II. Entstehungslandunabhängige Aufwandszuordnung	211
1. Regelungszweck	85	III. Verhältnis zu Art. 7 Abs. 2	213
2. Zurechnungsprinzip	86	E. Globale Gewinnaufteilungsmethode (Absatz 4)	214
C. Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (Absatz 2)	89	I. Regelungszweck	214
I. Regelungszweck	89	II. Anwendungsvoraussetzungen der globalen Gewinnaufteilungsmethode	215
II. Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte	90	III. Anwendung der globalen Gewinnaufteilungsmethode	218
1. Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte	90	F. Gewinnabgrenzung bei Einkaufstätigkeiten (Absatz 5)	221
2. Auffassung der OECD	98	I. Regelungszweck	221
3. Auffassung der Finanzverwaltung	106	II. Keine Gewinnzurechnung zu Einkaufstätigkeiten	222
4. Auffassung der Rechtsprechung	108	G. Stetigkeitsgebot (Absatz 6)	225
5. Eigene Auffassung	110	I. Regelungszweck	225
III. Bestimmung des Betriebsstättengewinns	117	II. Beibehaltung der Gewinnabgrenzungsmethodik	226
1. Buchführung der Betriebsstätte	117	H. Vorrang der Spezialartikel (Absatz 7)	229
2. Funktionsanalyse als Ausgangspunkt	121	I. Regelungszweck	229
3. Zuordnung von Wirtschaftsgütern	124	II. Verhältnis zu den Rückverweisungsklauseln	230
4. Zuordnung von Fremd- und Eigenkapital	135	I. Die DBA Deutschlands mit den wichtigsten Industriestaaten	233
5. Zuordnung von Außererträgen	143	I. Belgien	233
6. Zuordnung von Außenaufwendungen	146	1. Abweichungen zum OECD-MA	233
7. Unternehmensinterne Liefer- und Leistungsbeziehungen	151	2. Konsequenzen	234
a) Notwendigkeit der Berücksichtigung interner Liefer- und Leistungsbeziehungen	151	3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	235
b) Bewertung auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes	156	II. China	236
c) Überführung von Wirtschaftsgütern	160	1. Abweichungen zum OECD-MA	236
d) Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern	167	2. Konsequenzen	237
e) Gemeinsame Nutzung von Wirtschaftsgütern	172	3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	238
f) Erbringung von Dienstleistungen	174	III. Frankreich	239
g) Gewährung von Darlehen	176	1. Abweichungen zum OECD-MA	239
h) Funktionsverlagerungen	177	2. Konsequenzen	240
8. Währungsumrechnung	179	3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	241
9. Gründung der Betriebsstätte	184	IV. Großbritannien	242
10. Schließung der Betriebsstätte	186	1. Abweichungen zum OECD-MA	242
IV. Betrachtung einzelner Betriebsstatentatbestände	189	2. Vermeidung der Doppelbesteuerung	243
1. Produktionsbetriebsstätten	189	V. Indien	244
2. Vertriebsbetriebsstätten	192	1. Abweichungen zum OECD-MA	244
3. Vertreterbetriebsstätten	195	2. Konsequenzen	246
4. Bau- und Montagebetriebsstätten	200	3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	247
5. Geschäftsleitungsbetriebsstätten	206	VI. Italien	248
V. Dokumentationspflichten	208	1. Abweichungen zum OECD-MA	248
D. Veranlassungsgerechte Aufwandszuordnung (Absatz 3)	210	2. Vermeidung der Doppelbesteuerung	249
I. Regelungszweck	210	VII. Japan	250
		1. Abweichungen zum OECD-MA	250
		2. Konsequenzen	251
		3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	252
		VIII. Kanada	253
		1. Abweichungen zum OECD-MA	253
		2. Vermeidung der Doppelbesteuerung	254
		IX. Luxemburg	255
		1. Abweichungen zum OECD-MA	255

2. Konsequenzen	256	3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	267
3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	257	XIII. Schweiz	268
X. Niederlande	258	1. Abweichungen zum OECD-MA	268
1. Abweichungen zum OECD-MA	258	2. Konsequenzen	269
2. Konsequenzen	259	3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	270
3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	260	XIV. Spanien	271
XI. Österreich	261	1. Abweichungen zum OECD-MA	271
1. Abweichungen zum OECD-MA	261	2. Konsequenzen	272
2. Konsequenzen	262	3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	273
3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	264	XV. USA	274
XII. Russland	265	1. Abweichungen zum OECD-MA	274
1. Abweichungen zum OECD-MA	265	2. Konsequenzen	275
2. Konsequenzen	266	3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	276

OECD-Musterkommentar (2008)

PREVIOUS VERSION OF THE COMMENTARY ON ARTICLE 7 CONCERNING THE TAXATION OF BUSINESS PROFITS

I. Preliminary remarks

1. *This Article is in many respects a continuation of, and a corollary to, Article 5 on the definition of the concept of permanent establishment. The permanent establishment criterion is commonly used in international double taxation conventions to determine whether a particular kind of income shall or shall not be taxed in the country from which it originates but the criterion does not of itself provide a complete solution to the problem of the double taxation of business profits; in order to prevent such double taxation it is necessary to supplement the definition of permanent establishment by adding to it an agreed set of rules by reference to which the profits attributable to the permanent establishment are to be calculated. To put the matter in a slightly different way, when an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State the authorities of that second State have to ask themselves two questions before they levy tax on the profits of the enterprise: the first question is whether the enterprise has a permanent establishment in their country; if the answer is in the affirmative the second question is what, if any, are the profits on which that permanent establishment should pay tax. It is with the rules to be used in determining the answer to this second question that Article 7 is concerned. Rules for ascertaining the profits of an enterprise of a Contracting State which is trading with an enterprise of the other Contracting State when both enterprises are associated are dealt with in Article 9.*

2. *Articles 7 and 9 are not particularly detailed and were not strikingly novel when they were adopted by the OECD. The question of what criteria should be used in attributing profits to a permanent establishment, and of how to allocate profits from transactions between associated enterprises, has had to be dealt with in a large number of double taxation conventions and in various models developed by the League of Nations before the OECD first dealt with it and the solutions adopted have generally conformed to a standard pattern.*

3. *It is generally recognised that the essential principles on which this standard pattern is based are well founded, and, when the OECD first examined that question, it was thought sufficient to restate them with some slight amendments and modifications primarily aimed at producing greater clarity. The two Articles incorporate a number of directives. They do not, nor in the nature of things could they be expected to, lay down a series of precise rules for dealing with every kind of problem that may arise when an enterprise of one State makes profits in another. Modern commerce or-*

Paragraph 6

11. *Brazil reserves the right not to adopt paragraph 6.*

Positions on the previous Commentary

12. *India does not agree with the interpretation given in paragraph 25.*

13. *As regards paragraphs 41–50 of the Commentary on Article 7, Chile does not adhere to the specific methods provided as the rules on the amount of profit attributable to a permanent establishment; these must be established in and follow domestic law (including foreign exchange legislation).*

KOMMENTIERUNG ZU ARTIKEL 7 (2008)

A. Grundaussagen der Vorschrift**I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und -zweck**

- 1 Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen.** Art. 7 betrifft die Abgrenzung von Besteuerungsrechten im Hinblick auf Unternehmensgewinne und bildet damit eine der praktisch bedeutsamsten Vorschriften des OECD-MA. Der Begriff der „Unternehmensgewinne“ bezieht sich in seinem Kern auf gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 EStG (vgl. Rz. 52 f.). Darüber hinaus erfasst Art. 7 seit dem „Update 2000“ des OECD-MA und der damit verbundenen Streichung des Art. 14 auch Einkünfte aus freiberuflicher und sonstiger selbständiger Arbeit (vgl. Rz. 25). Die materielle Bedeutung des Art. 7 liegt in der Bestimmung des Umfangs der Besteuerungsrechte, im Rahmen derer die Vertragsstaaten Unternehmensgewinne besteuern dürfen. Dazu regelt die Vorschrift die Besteuerung von Unternehmensgewinnen zunächst in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis (vgl. Art. 7 Rz. 9 OECD-MK 2008): Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 können Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers besteuert werden. Eine Ausnahme besteht gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 für den Fall, dass „das Unternehmen [...] seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte“ ausübt. Nach diesem sog. Betriebsstättenprinzip steht einem Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht auf Unternehmensgewinne nicht für jede Tätigkeit zu, sondern nur für solche, die die Intensitätsschwelle einer Betriebsstätte überschreiten (vgl. Rz. 65). Insofern ist Art. 7 im Zusammenhang mit Art. 5, welcher die Betriebsstätte im Einzelnen definiert, zu sehen (vgl. Rz. 19). Während Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 5 vorgibt, ob eine unternehmerische Tätigkeit dem Grunde nach der Quellenbesteuerung unterliegen darf, d.h., ob dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht auf die Unternehmensgewinne zusteht, gibt Art. 7 im Weiteren ein Regelwerk zur Bestimmung der Höhe dieses Besteuerungsrechtes vor. Nach ständiger Rspr. werden dabei durch den Terminus der „Unternehmensgewinne“ auch Verluste als „negative Unternehmensgewinne“ erfasst.¹
- 2 Quellenprinzip.** Das Betriebsstättenprinzip war bereits in den ersten deutschen DBA enthalten und beruht auf dem Ursprungs- bzw. Quellenprinzip. Danach soll jeder Vertragsstaat die Einkünfte besteuern dürfen, die in seinem Hoheitsgebiet erwirtschaftet werden. Dadurch unterliegen die Betriebsstättengewinne dem gleichen Steuerniveau wie die der unmittelbaren ausländischen Mitbewerber, sodass im Rahmen der sog. Kapitalimportneutralität eine wettbewerbspolitische Gleichstellung der Betriebsstätten mit Konkurrenzunternehmen in ihrem Quellenstaat hergestellt wird.²

¹ Vgl. BFH v. 11.3.2008 - I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161 m.w.N.; v. 17.7.2008 - I R 84/04, BStBl. II 2009, 630.

² Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷, 19 ff.

Dieses Ergebnis wird auf Basis der Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat durch die Freistellungsmethode erreicht, wobei die Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen nicht durch Art. 7, sondern durch Art. 23A und 23B vermieden wird (vgl. Rz. 28). Denn Art. 7 Abs. 1 schließt die Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Ansässigkeitsstaat auch bei gleichzeitiger Quellenbesteuerung im Betriebsstättenstaat nicht aus. Die Doppelbesteuerung der Unternehmensgewinne wird damit erst durch den Methodenartikel vermieden, wobei die deutsche Abkommenspraxis – häufig unter Beachtung von sog. Aktivitätsklauseln¹ – i.d.R.² die Freistellung des Betriebsstättengewinns im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt vorsieht (zur Verlustberücksichtigung vgl. Rz. 32).

Betriebsstättengewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz. Wird einem Vertragsstaat im Rahmen der Begründung einer Betriebsstätte das Besteuerungsrecht auf Unternehmensgewinne gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 zugewiesen, stellt sich in einem nächsten Schritt zwangsläufig die Frage, wie dieses Besteuerungsrecht der Höhe nach zu quantifizieren ist. Dazu gibt Art. 7 Abs. 1 Satz 2 vor, dass Unternehmensgewinne nur insoweit durch den Betriebsstättenstaat besteuert werden dürfen, „als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.“ Infolgedessen erstreckt sich das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates weder auf den Gesamtgewinn des Unternehmens noch auf sämtliche Einkünfte des Unternehmens aus Quellen in diesem Staat. Das sog. Attraktionsprinzip findet demnach keine Anwendung (vgl. Rz. 85).³ Vielmehr belässt Art. 7 Abs. 1 Satz 2 dem Betriebsstättenstaat lediglich ein Besteuerungsrecht auf die Gewinne, die der Betriebsstätte „zuzurechnen“ sind (sog. Zurechnungsprinzip, vgl. Rz. 86 f.).⁴ Allerdings bestimmt die Vorschrift noch keinen konkreten Zuordnungsmaßstab, nach welchem der der Betriebsstätte zuzuordnende Gewinn zu bestimmen ist. Ein solcher Abgrenzungsmaßstab der Höhe nach ist in Art. 7 Abs. 2 niedergelegt. Danach sind der Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie als selbständiges und von ihrem Stammhaus unabhängiges Unternehmen unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes hätte erzielen können. Das Zurechnungsprinzip des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 steht damit in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 Abs. 2 und kann nicht ohne dessen Einbeziehung konkretisiert werden (vgl. Rz. 87).⁵ Das wesentliche Ziel des Art. 7 besteht folglich – neben der Kodifizierung des Betriebsstättenprinzips (vgl. Rz. 1 und 65 f.) – darin, Einzelheiten der Abgrenzung des Gewinns zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu regeln. Dazu fingiert Art. 7 Abs. 2, dass die Betriebsstätte ihre Tätigkeit als „selbständiges Unternehmen“ ausübt (sog. Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte) und in diesem Zusammenhang „völlig unabhängig“ von ihrem Stammhaus agiert (sog. Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte).⁶ Die auf diesen Grundsätzen vorzunehmende Betriebsstättengewinnabgrenzung gehört zu den umstrittensten und schwierigsten Themengebieten der internationalen Unternehmensbesteuerung (vgl. Rz. 97).

Begriff des Stammhauses und seiner Betriebsstätte. Soweit Art. 7 den Begriff der Betriebsstätte verwendet, ist dieser in Art. 5 definiert (vgl. Rz. 19). Der häufig verwendete Begriff des Stammhauses wird indessen weder von der OECD noch von der Rspr.⁷ konkretisiert. Als „Stammhaus“ wird gemeinhin derjenige Unternehmensteil bezeich-

1 Vgl. dazu Wassermeyer, IStR 2000, 65 ff.; Gebhardt/Quilitzsch, IStR 2011, 169 ff.; Holthaus, IStR 2003, 632 ff.

2 Eine Ausnahme bildet z.B. Art. 22 DBA-Vereinigte Arabische Emirate.

3 Vgl. Art. 7 Rz. 10 OECD-MK 2008. Das deutsche Steuerrecht kennt gemeinhin ein Attraktionsprinzip nicht, vgl. BFH v. 1.4.1987 - II R 186/80, BStBl. II 1987, 550. Zum Attraktionsprinzip im ehemaligen DBA-USA 1954 vgl. BFH v. 27.2.1991 - I R 15/89, BStBl. II 1991, 444.

4 Vgl. BFH v. 27.2.1991 - I R 96/89, BFH/NV 1992, 385; v. 27.2.1991 - I R 15/89, BStBl. II 1991, 444.

5 Vgl. in diesem Zusammenhang auch Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 7 OECD-MA Rz. 311, nach dem es sachgerechter wäre, wenn Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Art. 7 Abs. 2 in einem Absatz zusammengefügt worden wären.

6 Vgl. dazu Ditz, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 45 f.

7 Im Ur. v. 8.9.2010 - I R 74/09, BFH/NV 2011, 138 Rz. 21, verwendet der BFH den Begriff, ohne ihn zu definieren.

net, dessen Besteuerung sich nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 richtet, d.h., es handelt sich um denjenigen Unternehmensteil, welcher im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers liegt (vgl. Rz. 49 und 64).¹ Das Stammhaus befindet sich daher i.d.R. in der Betriebsstätte, bei der sich die geschäftliche Oberleitung des Unternehmens befindet,² muss es jedoch nicht.³

II. Aufbau der Vorschrift

- 5 **Umfangreiche Verteilungsnorm.** Art. 7 ist mit sieben Absätzen eine der umfangreichsten Verteilungsnormen. Die Vorschrift umfasst nicht nur allgemeine Regelungen der Abgrenzung von Besteuerungsrechten bei Unternehmensgewinnen (Art. 7 Abs. 1–4), sondern enthält eine Reihe von Sonderbestimmungen (Art. 7 Abs. 5–7). Im Einzelnen regelt die Vorschrift Folgendes: Art. 7 Abs. 1 statuiert das sog. Betriebsstättenprinzip, wonach das Recht zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen grundsätzlich beim Ansässigkeitsstaat liegt und der andere Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht nur für den Fall der Begründung einer Betriebsstätte erwirbt. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 erwirbt der Betriebsstättenstaat allerdings nur insoweit ein Besteuerungsrecht auf Unternehmensgewinne, als diese der in seinem Hoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte „zuzurechnen“ sind. Nach welchen Kriterien diese Zurechnung von Gewinnen zur Betriebsstätte zu erfolgen hat, ist in Art. 7 Abs. 2–4 bestimmt. Tragender Grundsatz der Betriebsstättengewinnabgrenzung ist dabei der in Art. 7 Abs. 2 und 3 niedergelegte Fremdvergleichsgrundsatz („dealing at arm's length“-Prinzip), welcher auf der Unabhängigkeits- und Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte fußt. Neben der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zur Betriebsstättengewinnabgrenzung ist gem. Art. 7 Abs. 4 die Anwendung der indirekten Methode denkbar. Bei dieser wird der auf eine Betriebsstätte entfallende Unternehmensgewinn durch die Aufteilung des gesamten Unternehmensgewinns über eine Schlüsselgröße bestimmt. Eine spezielle Regelung für Gewinne aus dem Einkauf für Güter und Waren enthält Art. 7 Abs. 5, während Art. 7 Abs. 6 das sog. Stetigkeitsgebot kodifiziert. Schließlich enthält Art. 7 Abs. 7 eine Vorschrift zur Abgrenzung von Einkünften, die sowohl von Art. 7 als auch von anderen Vorschriften des OECD-MA erfasst werden. Im Grundsatz wird hier eine Ausnahme von der in Art. 7 Abs. 1–6 vorgesehenen Betriebsstättenbesteuerung statuiert, wonach die in anderen Vorschriften des OECD-MA getroffenen Regelungen Art. 7 vorgehen. Dieser – zunächst sehr weitreichend erscheinende – Vorbehalt wird allerdings durch Art. 10 Abs. 5, Art. 11 Abs. 3 und Art. 12 Abs. 3 wiederum erheblich eingeschränkt.
- 6 **Grundlegende Überarbeitung in 2010.** Am 17.7.2008 hat der OECD-Steuerausschuss einen Bericht zur Betriebsstättengewinnabgrenzung verabschiedet (vgl. Rz. 99 ff.), wonach die Grundsätze des sog. „Functionally Separate Entity Approach“ in den OECD-MK aufzunehmen sind (sog. „Authorised OECD Approach“).⁴ Der OECD-MK wurde in diesem Zusammenhang bereits im Rahmen des OECD-Updates 2008 – zunächst noch eingeschränkt – an den „Functionally Separate Entity Approach“ angepasst (vgl. Rz. 103). In einem zweiten Schritt verabschiedete der OECD-Rat am 22.7.2010 im Rahmen des „Update 2010“ weitgehende Änderungen des Art. 7. In diesem Zusammenhang wurden der Inhalt und die Struktur der Vorschrift grundlegend verändert (vgl. Art. 7 (2010) Rz. 16 ff.).⁵
 - In Art. 7 Abs. 1 Satz 2 wurde ein klarstellender Verweis auf Abs. 2 der Vorschrift aufgenommen, wonach die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne nach den Vorgaben des Art. 7 Abs. 2 zu ermitteln sind (vgl. Rz. 8).

1 Vgl. auch KB, IStR 2004, 201 mit Verweis auf BFH v. 19.11.2003 – I R 3/02, BStBl. II 2004, 932.

2 So BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076 Rz. 2.1.

3 Vgl. auch Frotscher in GS Krüger, 95 (98).

4 Vgl. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 17.7.2008.

5 Vgl. dazu Ditz, IStR 2012, 48 ff.; Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, 37 ff.; Wichmann, FR 2011, 1082 (1085); Kahle/Möding, IStR 2010, 757 ff.; Kahle/Möding, DB 2011, 2338 (2342 f.); Kahle/Möding, DStZ 2012, 802 ff.; Kußmaul/Ruiner/Delarber, Ubg 2011, 837 (840 ff.); Kofler/van Thiel, ET 2011, 327 ff.; Ditz/Schneider, DStR 2010, 81 (82 f.).

- Art. 7 Abs. 2 wurde dahin gehend angepasst, dass die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnabgrenzung deutlicher hervorgeht und infolgedessen eine Gewinnabgrenzung nach Maßgabe des „Functionally Separate Entity Approach“ unter Berücksichtigung der von der Betriebsstätte wahrgenommenen Funktionen und Risiken und der von ihr eingesetzten Wirtschaftsgüter erfolgen soll (vgl. Rz. 12).
- Art. 7 Abs. 3 wurde durch eine Regelung analog Art. 9 Abs. 2 ersetzt. Danach soll es bei einer Korrektur der Betriebsstättengewinne durch einen Vertragsstaat im anderen Vertragsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine korrespondierende Gewinnberichtigung geben (vgl. Rz. 14).
- Art. 7 Abs. 4–6 wurden ersatzlos gestrichen. Der bisherige Art. 7 Abs. 7 wurde zu Art. 7 Abs. 4.

III. Rechtsentwicklung

1. Absatz 1

Im Wesentlichen unveränderter Wortlaut seit 1963. Das abkommensrechtliche Betriebsstättenprinzip hat eine lange Tradition. So enthielt bereits das Abkommensmuster des Völkerbundes aus 1927 in Art. 5 eine dem Betriebsstättenprinzip im Wesentlichen entsprechende Vorschrift.¹ Der Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2008 ist in seiner englischen Originalfassung seit 1963 völlig identisch geblieben. In der deutschen Übersetzung wurden in diesem Zeitraum lediglich formale Änderungen vorgenommen, welche ohne inhaltliche Auswirkung blieben. Durch das OECD-MA 2000 wurde dann der Begriff der „Tätigkeit“ durch den Begriff der „Geschäftstätigkeit“ ersetzt. Diese Änderung folgte aus der Streichung des Art. 14 im Jahr 2000, welche mit einer Definition der Geschäftstätigkeit in Art. 3 Abs. 1 Buchst. c und h einherging (vgl. Rz. 25).

Änderung durch das OECD-MA 2010. In Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2010 wurde ein ergänzender Verweis auf Art. 7 Abs. 2 aufgenommen („die der Betriebsstätte gem. den Bestimmungen von Absatz 2 zuzurechnen sind“). Dadurch wurde klargestellt, dass die Frage der Gewinnzurechnung zu einer Betriebsstätte konkret auf den Vorgaben des Art. 7 Abs. 2 (insbesondere unter Berücksichtigung der Unabhängigkeits- und Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte) zu erfolgen hat (vgl. Art. 7 (2010) Rz. 16 ff.).² Folglich kann einer Betriebsstätte nach dem sog. „Functionally Separate Entity Approach“ (vgl. Rz. 99 ff.) ein höherer Gewinn als der Gewinn des Gesamtunternehmens zugerechnet werden. Dies war in Bezug auf den alten Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 strittig.³ Infolgedessen stellt Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2010 mit dem unmittelbaren Verweis auf Art. 7 Abs. 2 klar, dass der unternehmerische Gesamtgewinn die Höhe des der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinns nicht begrenzt (vgl. Art. 7 Rz. 17 OECD-MK 2010). Im Ergebnis können damit nach Auffassung der OECD einer Betriebsstätte auch Gewinne zugerechnet werden, wenn das Gesamtunternehmen Verluste erwirtschaftet. Dieser Grundsatz gilt indessen auch in Bezug auf das OECD-MA 2008 (vgl. Rz. 87).

2. Absatz 2

Im Wesentlichen unveränderter Wortlaut seit 1963. Die Idee einer Gewinnabgrenzung auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes unter Berücksichtigung einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte geht auf umfangreiche Studien von *Carroll* in 1932/33 zurück.⁴ Der darauf aufbauende Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 1963 ist bis 2008 weit-

¹ Zu Einzelheiten der historischen Entwicklung vgl. *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 39 ff. m.w.N.

² Vgl. auch *Kußmaul/Ruiner/Delarber*, Ubg 2011, 837 (840).

³ Vgl. *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 253.

⁴ Vgl. *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 41 m.w.N.

gehend identisch geblieben. Neben einigen, rein formalen Änderungen¹ bezieht sich die einzig wesentliche Änderung der Vorschrift auf die Einfügung der Formulierung „vorbehaltlich des Absatzes 3“ in das OECD-MA 1977. Aufgrund dieser Ergänzung wurde im Schrifttum eine eingeschränkte Interpretation der Selbständigkeitsfiktion dahin gehend abgeleitet, dass statt einer fremdvergleichskonformen Leistungsverrechnung eine bloße Aufwandsverrechnung zu erfolgen habe (sog. eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte).² Eine solche Interpretation auf Basis einer rein grammatikalischen Auslegung des Art. 7 Abs. 2 und 3 OECD-MA 2008 ist indessen nicht sachgerecht (vgl. Rz. 111 und 213) und war von der OECD auch nicht beabsichtigt (vgl. Art. 7 Rz. 29 und 30 OECD-MK 2008).

- 10 **Betriebsstättenbericht 1994.** Der OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA wurde 1994 aufgrund eines Sonderberichts der OECD unter dem Titel „Attribution of Income to Permanent Establishments“³ substantiell geändert und ergänzt (vgl. Rz. 98). Der Bericht beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im Rahmen des unternehmensinternen Leistungsaustauschs und somit insbesondere mit der Reichweite der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte. Dabei wird im Kern die Frage erörtert, inwieweit ein marktorientierter Preis bzw. eine bloße Aufwandserstattung für Leistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu verrechnen ist. Die OECD stellt dazu grundlegend fest, dass das in Art. 7 Abs. 2 kodifizierte „dealing at arm’s length“-Prinzip mit dem des Art. 9 für verbundene Unternehmen übereinstimmt.⁴ Diese methodische Maxime wurde indessen durch die OECD im Rahmen des OECD-MK 1994 nicht stringent umgesetzt (vgl. Rz. 98 ff.).⁵
- 11 **Betriebsstättenbericht 2008.** Nachdem die Revision des OECD-MK in 1994 nicht zu einer stringenten Interpretation der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen der Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten in den OECD-Mitgliedstaaten führen konnte,⁶ wurde das Thema von der OECD erneut aufgegriffen. Die Arbeiten der OECD mündeten in einem „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ v. 17.7.2008 (vgl. Rz. 99 ff.),⁷ wonach der sog. „Functionally Separate Entity Approach“ durch die OECD als bevorzugte Interpretation des Art. 7 angenommen wurde (sog. „Authorised OECD Approach“). Nach diesem erfolgt die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in zwei Schritten (vgl. Rz. 100 f.). In einem ersten Schritt wird eine detaillierte Funktions- und Risikoanalyse des Stammhauses und der Betriebsstätte unter Berücksichtigung der spezifischen Funktions- und Risikoallokation durchgeführt. Dabei wird die Betriebsstätte als (vollständig) selbständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt, das – entgegen der zivilrechtlichen Ausgangssituation – auch eigene Risiken tragen kann.⁸ In einem zweiten Schritt sollen dann die für verbundene Unternehmen in den OECD-Leitlinien 2010 niedergelegten Verrechnungspreisgrundsätze (vgl. Art. 9 Rz. 27 und 49 ff.) auch im Rahmen der Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten Anwendung finden. Insoweit finden die Regelungen zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für verbundene Unternehmen im Wesentlichen auch im Rahmen der Betriebsstättenverrechnung Anwendung. Dies läuft im Ergebnis auf eine rechtsformneutrale Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes als tragenden Maßstab der internationalen Einkünfteabgrenzung hinaus. In ihrem Betriebsstättenbericht v. 17.7.2008 kommt die OECD ferner zu der Erkenntnis, dass eine uneingeschränkte Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion der

1 Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 7 OECD-MA Rz. 7.

2 Zu Einzelheiten vgl. Ditz, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 119 ff.

3 OECD, Attribution of Income to Permanent Establishments, Paris 1994.

4 Vgl. zu Einzelheiten Ditz, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 114 ff.; Plan-sky, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 47 f.

5 Zu Einzelheiten vgl. Ditz, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 125 f.

6 Vgl. Ditz, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 127 f.

7 Vgl. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 17.7.2008.

8 Dazu kritisch Ditz in W/A/D, Betriebsstätten-Handbuch, Rz. 4.42.

Betriebsstätte nur durch eine Änderung des Wortlauts des Art. 7 und des OECD-MK realisiert werden kann. Allerdings wollte die OECD ihren neuen Interpretationsansatz auch für bereits bestehende Abkommen angewendet wissen und nicht erst auf Basis eines neuen Art. 7 umsetzen. Vor diesem Hintergrund hat die OECD eine zweistufige Strategie zur Umsetzung des „Functionally Separate Entity Approach“ gewählt: Parallel zur Entwicklung eines neuen Art. 7 und des dazugehörigen OECD-MK im „Update 2010“ wurde in 2008 der OECD-MK, der für bereits abgeschlossene DBA und neue DBA gilt, die zukünftig auf Basis des OECD-MA 2008 abgeschlossen werden, angepasst.¹ Die Änderungen des OECD-MK 2008 beziehen sich dabei auf solche Klarstellungen unter Berücksichtigung des „Functionally Separate Entity Approach“, welche mit dem Wortlaut des Art. 7 OECD-MA 2008 vereinbar sind (vgl. Rz. 103). Das „Update 2008“ des OECD-MK wurde am 17.7.2008 durch den Rat der OECD angenommen und am 18.7.2008 veröffentlicht.²

Neufassung in 2010. Neben den Arbeiten zur Revision des OECD-MK durch das „Update 2008“ arbeitete die OECD an einer Neufassung des Art. 7 sowie eines dazugehörigen (neuen) OECD-MK. Auf dieser Basis wurde Art. 7 Abs. 2 im Rahmen des „Update 2010“ im Hinblick auf eine vollständige Umsetzung des „Functionally Separate Entity Approach“ in wesentlichen Punkten geändert bzw. völlig neu gefasst (vgl. Art. 7 (2010) Rz. 20 ff.).³

- Die erste Änderung des Art. 7 Abs. 2 bezieht sich auf dessen Einleitungssatz. Darin heißt es im OECD-MA 2010 nunmehr: „Für Zwecke dieses Artikels und Artikel 23A und 23B [...]“. Durch diese Ergänzung soll sichergestellt werden, dass die Grundsätze der Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht nur für den Betriebsstättenstaat zum Zwecke der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der beschränkten Steuerpflicht, sondern auch für den Ansässigkeitsstaat zum Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung Anwendung finden (vgl. Art. 7 Rz. 18 und 27 OECD-MK 2010). Andererseits wird klargestellt, dass sich der Anwendungsbereich des Art. 7 nicht auf die weiteren Verteilungsnormen erstreckt. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung zur Quellenbesteuerung von Zinsen gem. Art. 11 und Lizenzgebühren gem. Art. 12, über welche man im Hinblick auf die uneingeschränkte Interpretation der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte im Rahmen des „Functionally Separate Entity Approach“ und der damit verbundenen Abrechnung interner Leistungsbeziehungen (vgl. Rz. 101) zumindest nachdenken könnte. Eine solche Quellenbesteuerung auf Entgelte für zwischen den betrieblichen Teileinheiten fingierte Leistungsbeziehungen ist durch die Klarstellung einer alleinigen Anwendung der Vorschrift für Zwecke der Abgrenzung der Besteuerungsrechte gem. Art. 7 und der Anwendung des Art. 23A und 23B ausgeschlossen (vgl. Art. 7 Rz. 28 OECD-MK 2010).⁴
- Eine weitere wesentliche Änderung des Art. 7 Abs. 2 bezieht sich auf dessen Ergänzung um „einer in Absatz 1 genannten Betriebsstätte zuzurechnen sind“. Durch diese Formulierung wird klargestellt, dass die Gewinne, die der Betriebsstätte nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 zuzurechnen sind, nach Art. 7 Abs. 2 zu bestimmen sind. Insoweit handelt es sich um eine Ergänzung zur Neufassung des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 (vgl. Rz. 8), welcher seinerseits auf Art. 7 Abs. 2 verweist (vgl. Rz. 87).
- Die dritte Änderung bezieht sich auf die Formulierung in der englischen Originalfassung des Art. 7 Abs. 2 „distinct and separate enterprise“, welche in „separate and independant enterprise“ geändert wurde. Diese Änderung wird sich wohl

1 Es ist davon auszugehen, dass die Neufassung des Art. 7 OECD-MA 2010 zukünftig nicht allen deutschen DBA zugrunde gelegt sein wird; vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082 (1085).

2 Vgl. OECD, The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention v. 18.7.2008, Paris 2008.

3 Vgl. dazu auch *Ditz*, ISR 2012, 48 ff.; *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 253 ff.; *Kahle/Möding*, IStR 2010, 759 ff.; *Kahle/Möding*, DStZ 2012, 802 ff.; *Kußmaul/Ruiner/Delarber*, Ubg 2011, 837 (840).

4 In Art. 7 Rz. 29 OECD-MK 2010 wird allerdings erwähnt, dass manche Staaten die Anwendung des Art. 7 Abs. 2 nicht auf Art. 7 und 23A/B beschränken wollen. In diesem Fall seien Quellensteuerregelungen auf fingierte Lieferungs- und Leistungsbeziehungen denkbar, wobei in diesen Fällen eine gesonderte Regelung in das DBA aufzunehmen ist.

nicht auf den Wortlaut der deutschen Vorschrift niederschlagen, da insoweit bereits bisher lediglich von „selbständiges Unternehmen“ gesprochen wurde. Nach dem Arbeitspapier des OECD-Sekretariats sollte die vorgenommene Änderung der Klarstellung der Umsetzung des „Functionally Separate Entity Approach“ dienen.¹ Im Übrigen spricht Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 unmittelbar von der Betriebsstätte als „selbständiges und unabhängiges Unternehmen“, während Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008 am Ende noch folgenden Wortlaut hatte: „im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.“ Gemeint ist damit die Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte als Basis einer Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (vgl. Rz. 96).

- Schließlich wurde in Art. 7 Abs. 2 die Formulierung „insbesondere mit anderen Teilen des Unternehmens“ aufgenommen. Damit wird klargestellt, dass die in Art. 7 Abs. 2 niedergelegten Grundsätze der Betriebsstättengewinnabgrenzung auch auf (interne) Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen den betrieblichen Teileinheiten (Stammhaus und Betriebsstätte) Anwendung finden sollen (vgl. Rz. 155 ff.; vgl. dazu auch Art. 7 Rz. 24 OECD-MK 2010). Durch die Formulierung „insbesondere“ kommt allerdings auch zum Ausdruck, dass die „internen Leistungsbeziehungen“ nur einen (bislang umstrittenen) Anwendungsfall (vgl. Rz. 95 f.) im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung darstellen.
- Die letzte Ergänzung besteht schließlich in der Einfügung der Formulierung „unter Berücksichtigung der vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und die anderen Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, genutzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken“. Mit dieser Formulierung wird explizit auf die gewinndeterminierenden Faktoren, welche im ersten Schritt des „Functionally Separate Entity Approach“ zu analysieren sind, verwiesen (sog. Funktions- und Risikoanalyse, vgl. Rz. 100 und 121 ff.).
- Die Neufassung des Art. 7 Abs. 2 im Rahmen des „Update 2010“ ist indessen international nicht unumstritten. So haben bereits fünf Mitgliedsstaaten der OECD einen Vorbehalt gegen die Anwendung des Art. 7 OECD-MA 2010 im Rahmen ihrer Abkommenspolitik geäußert (Neuseeland, Chile, Griechenland, Mexiko und die Türkei). Darüber hinaus stehen auch die Vereinten Nationen, die Art. 7 OECD-MA nicht in das UN-MA übernommen haben, dem „Authorised OECD Approach“ genauso kritisch gegenüber wie zahlreiche Nicht-OECD-Mitgliedstaaten (z.B. Brasilien, China und Indien).

3. Absatz 3

- 13 Unveränderter Wortlaut des Art. 7 Abs. 3 seit 1963.** Art. 7 Abs. 3 blieb von 1963–2008 unverändert.
- 14 Neufassung in 2010.** Im Rahmen des OECD-MA 2010 wurde Art. 7 Abs. 3 völlig neu gefasst. Während sich die Vorschrift bislang auf die Aufwandszuordnung im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung bezog (vgl. Rz. 210 ff.), beinhaltet sie im OECD-MA 2010 eine Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall, dass ein Vertragsstaat Änderungen an der Gewinnabgrenzung des internationalen Einheitsunternehmens vornimmt (vgl. Art. 7 (2010) Rz. 47 ff.).² Zur Verwirklichung dieses Ziels wurde in Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2010 ein mit Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vergleichbarer Mechanismus (vgl. Art. 9 Rz. 124 ff.) aufgenommen. Danach wird ein Vertragsstaat zu einer Gewinnanpassung verpflichtet (Gegenberichtigung), soweit der andere Vertragsstaat die Betriebsstättengewinnabgrenzung korrigiert hat (Erstberichtigung). Art. 7 Abs. 3 wurde angepasst, da sein bisheriger Wortlaut zu Missverständnissen im Rahmen der Auslegung des Art. 7 Abs. 2 führte (vgl. Rz. 111 und 213; vgl. auch Art. 7 Rz. 38 ff. OECD-MK 2010).

¹ Vgl. OECD-Sekretariat, ADV (07) 10 Rz. 10.

² Vgl. dazu auch Kahle/Möding, IStR 2011, 821 ff.; Kahle/Möding, DStZ 2012, 802 (806); Plan-sky, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 262 ff.; Möding, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012.

4. Absatz 4

Im Wesentlichen unveränderter Wortlaut seit 1963. Art. 7 Abs. 4, welcher sich auf die Anwendung der globalen Gewinnaufteilungsmethode im Rahmen der Betriebsstättenabgrenzung bezieht (vgl. Rz. 214 ff.), wurde in 1977 in zwei Punkten geringfügig geändert (aus „die Art der angewendeten Gewinnaufteilung“ wurde „die gewählte Gewinnaufteilung“ und aus „muss so sein“ wurde „muss derart sein“). Diese rein formalen Änderungen haben auf die Auslegung der Vorschrift keinen Einfluss. Mit dem „Update 2010“ ist Art. 7 Abs. 4 entfallen, da er nach Auffassung der OECD mit dem „Functionally Separate Entity Approach“ nicht vereinbar ist (vgl. Art. 7 Rz. 41 OECD-MK 2010).

5. Absatz 5

Unveränderter Wortlaut seit 1963. Art. 7 Abs. 5, welcher die Gewinnabgrenzung beim Einkauf von Gütern und Waren durch eine Betriebsstätte betrifft (vgl. Rz. 221 ff.), blieb von 1963–2008 unverändert. Die Vorschrift ist im Rahmen des „Updates 2010“ entfallen, da sie nach Auffassung der OECD nicht mit dem „Functionally Separate Entity Approach“ vereinbar ist (vgl. Art. 7 Rz. 43 OECD-MK 2010).

6. Absatz 6

Im Wesentlichen unveränderter Wortlaut seit 1963. Art. 7 Abs. 6 (vgl. Rz. 225 ff.) wurde in 1977 im Wortlaut geringfügig geändert: Aus „Bei Anwendung“ wurde „Bei der Anwendung“. Insoweit ergeben sich keine inhaltlichen Veränderungen. Art. 7 Abs. 6 wurde in 2010 gestrichen (vgl. Art. 7 Rz. 42 OECD-MK 2010).

7. Absatz 7

Unveränderter Wortlaut seit 1963. Art. 7 Abs. 7 (vgl. Rz. 229 ff.) blieb von 1963–2008 unverändert. Der Wortlaut der Vorschrift wurde in Art. 7 Abs. 4 OECD-MA 2010 beibehalten (vgl. Art. 7 Rz. 71 ff. OECD-MK 2010).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften**1. Abkommensrecht**

Verhältnis zu Art. 5. Nach dem Betriebsstättenprinzip (vgl. Rz. 1 und 65 f.) können Unternehmensgewinne im anderen Vertragsstaat nur besteuert werden, wenn dort eine Betriebsstätte begründet wird. Unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte anzunehmen ist, regelt Art. 7 nicht. Die Definition der Betriebsstätte ergibt sich vielmehr aus Art. 5, welcher eine reine Definitionsnorm darstellt, ohne selbst eine Aussage über die Zuordnung bzw. Begrenzung von Besteuerungsrechten zu treffen. Art. 5 stellt folglich eine Ergänzung zu Art. 7 dar.

Verhältnis zu Art. 6. Nach Art. 6 Abs. 4 gelten die Grundsätze des Art. 6 auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens. Infolgedessen geht das Belegenheitsprinzip des Art. 6 dem Betriebsstättenprinzip des Art. 7 vor (vgl. Art. 7 Rz. 61 OECD-MK 2010). Verfügt ein Unternehmen eines Vertragsstaats etwa über ein Grundstück im anderen Vertragsstaat, ohne dass dort eine Betriebsstätte nach Art. 5 begründet wird, ist durch die Anwendung des Art. 6 gewährleistet, dass der Quellenstaat unabhängig von der Nichterfüllung der Voraussetzungen einer Betriebsstätte die Einkünfte aus dem Grundstück besteuern kann.¹ Ist unbewegliches Vermögen im anderen Vertragsstaat einer Betriebsstätte zuzurechnen, ist – aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Art. 6 Abs. 4 – auch in diesen Fällen das Belegenheitsprinzip anzuwenden (zu daraus resultierenden Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften vgl. Rz. 54 ff.).² Hinsichtlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung in Bezug auf Einkünfte, die aus dem einer Betriebsstätte zuzuordnenden unbeweglichen Vermögen resultieren, sind folglich Art. 23A und 23B gesondert zu prüfen. Dies macht ggf. eine sepa-

1 Vgl. *Kroppen* in G/K/G, Art. 7 OECD-MA Rz. 17.

2 Vgl. BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354.

stätte begründet wird. Würde infolgedessen Art. 7 den Spezialartikeln in allen Fällen vorgehen, würde das in diesen vorgesehene Besteuerungsrecht des Quellenstaates ins Leere laufen, soweit keine Betriebsstätte besteht.¹ Infolgedessen bezweckt Art. 7 Abs. 7 eine der isolierenden Betrachtungsweise i.S.d. § 49 Abs. 2 EStG vergleichbare Zielsetzung.

Bedeutung der Betriebsstättenvorbehalte. Art. 7 Abs. 7 ist in einem engen Zusammenhang mit Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 und Art. 21 Abs. 2 zu sehen. Nach dem in diesen Vorschriften niedergelegten Betriebsstättenvorbehalt sind dennoch die Rechtsfolgen des Art. 7 zu ziehen, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte tatsächlich zuzuordnen sind. Die Anwendung eines Betriebsstättenvorbehalts setzt damit voraus, dass das entsprechende Wirtschaftsgut unter funktionalen Gesichtspunkten und unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes der Betriebsstätte zuzuordnen ist (vgl. Rz. 126 ff.). Die Anwendung des Betriebsstättenvorbehalts sowie die damit verbundene Reichweite des Art. 7 Abs. 7 sind insbesondere bei der Besteuerung von Sondervergütungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften von Bedeutung (zu Einzelheiten vgl. Rz. 78 ff.). 231

Anwendung des Betriebsstättenvorbehalts im Ansässigkeitsstaat. Bis zum Urteil des BFH v. 7.8.2002² war nahezu unbestritten, dass Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren unter der Voraussetzung des Betriebsstättenvorbehalts (Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 und Art. 21 Abs. 2) nicht nur im Quellenstaat die Rechtsfolgen des Betriebsstättenprinzips, sondern auch im Ansässigkeitsstaat die Freistellung auslösen.³ Im Rahmen eines obiter dictum warf der BFH seinerzeit die explizit offengelassene Frage auf, ob für Zwecke des Methodenartikels die spezialregulierten Einkünfte stets als Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren und ungeachtet der Betriebsstättenvorbehalte eben nicht als Betriebsstättengewinne mit der Folge zu behandeln sind, dass sie von der Freistellungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates für Betriebsstätteneinkünfte (vgl. Rz. 28) nicht erfasst werden. Mit Urteil v. 24.8.2011⁴ hat der BFH nunmehr ausdrücklich klargestellt, dass er die aus seiner Rspr. abgeleitete Beurteilung⁵ nicht teilt. Damit lösen Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren unter den Voraussetzungen der Betriebsstättenvorbehalte die Freistellung im Ansässigkeitsstaat aus.⁶ 232

I. Die DBA Deutschlands mit den wichtigsten Industriestaaten

I. Belgien

1. Abweichungen zum OECD-MA

Abweichungen zu Art. 7 OECD-MA. Art. 7 DBA-Belgien entspricht mit Ausnahme des Abs. 4 dem OECD-MA 2008. Die in Art. 7 Abs. 4 OECD-MA 2008 vorgesehene Anwendung der globalen Gewinnaufteilungsmethode (vgl. Rz. 214 ff.) ist im DBA-Belgien nicht enthalten. Stattdessen ist nach Art. 7 Abs. 4 DBA-Belgien der Betriebsstätte ein „üblicher Gewinn“, der von einem ähnlichen Unternehmen unter Berücksichtigung gleicher oder ähnlicher Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen erzielt werden würde, zuzurechnen. Voraussetzung zur Anwendung einer solchen Methodik ist allerdings, dass eine ordnungsmäßige Buchführung oder andere Beweisunterlagen im Hinblick auf die Ermittlung des Betriebsstättengewinns fehlen. Darüber hinaus enthält das Schlussprotokoll zum DBA-Belgien zu Art. 7 Abs. 4 eine Sonderregelung für Versicherungsunternehmen, die allerdings nur unter den Voraussetzungen des 233

1 Vgl. BFH v. 10.8.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2009, 758 Rz. 71.

2 Vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 10/01, BStBl. II 2002, 848.

3 Vgl. etwa *Grotherr* in G/K/G, Art. 23 A/B OECD-MA Rz. 80; *Schmidt/Blöchle* in S/K/K, Art. 23 A/B OECD-MA Rz. 56 und 114.

4 Vgl. BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, IStR 2011, 925.

5 Vgl. dazu im Einzelnen *Wassermeyer* in Wassermeyer, Art. 7 OECD-MA Rz. 160 und Art. 10 OECD-MA Rz. 139; *Wassermeyer* in W/A/D, Betriebsstätten-Handbuch, Rz. 7.11.

6 Zu Einzelheiten vgl. *Ditz/Liebchen*, IStR 2012, 449 ff.

Art. 7 Abs. 4 DBA-Belgien greift. Bei Versicherungsbetriebsstätten kann demnach die indirekte Methode Anwendung finden, wenn die in Art. 7 Abs. 4 DBA-Belgien genannten Unterlagen fehlen. In diesem Fall müssen sich allerdings die beiden Staaten auf das anzuwendende Verfahren einigen.

2. Konsequenzen

- 234 Anwendung der Gewinnvergleichsmethode.** Fehlen zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns eine ordnungsmäßige Buchführung oder andere Beweisunterlagen, lässt es Art. 7 Abs. 4 DBA-Belgien zu, den Betriebsstättengewinn auf Basis der Gewinnvergleichsmethode (vgl. Art. 9 Rz. 82) zu bestimmen. Die Gewinnvergleichsmethode geht nicht geschäftsvorfallbezogen vor; vielmehr bestimmt sich der einer Betriebsstätte zuzuordnende Gewinn durch einen Vergleich mit den „üblichen“ Gewinnen, die ähnliche Unternehmen aus gleichen oder ähnlichen Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen erzielen. Diese werden häufig auf Basis einer Datenbankanalyse (vgl. Art. 9 Rz. 78) bestimmt, wobei eine Vergleichbarkeit der Verhältnisse zu wahren ist. Die Gewinnvergleichsmethode führt im Ergebnis zu einer Sollgewinnbesteuerung, welche von der OECD abgelehnt wird (vgl. Art. 9 Rz. 81). Nach innerstaatlichem Recht läuft die Gewinnaufteilungsmethode auf eine Schätzung gem. § 162 Abs. 3 AO hinaus, da in den in Art. 7 Abs. 4 DBA-Belgien genannten Fällen der Steuerpflichtige i.d.R. gegen seine Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 und 3 AO verstoßen haben wird.¹

3. Vermeidung der Doppelbesteuerung

- 235 Anwendung der Freistellungsmethode.** Gewinne, welche einer in Belgien belegenen Betriebsstätte gem. Art. 7 DBA-Belgien zuzuordnen sind, sind in Deutschland von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt befreit (Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Belgien). Ein Aktivitätsvorbehalt besteht nicht.

II. China

1. Abweichungen zum OECD-MA

- 236 Übereinstimmung mit Art. 7 OECD-MA.** Art. 7 Abs. 1–5 sowie Abs. 7 DBA-China entsprechen dem OECD-MA 2008. Art. 7 Abs. 6 DBA-China enthält einen etwas gegenüber Art. 7 Abs. 6 OECD-MA 2008 angepassten Wortlaut, welcher indessen auf die Auslegung der Vorschrift keine Auswirkungen hat. Das Protokoll zum DBA-China konkretisiert Art. 7 DBA-China in zahlreichen Punkten:
- Im Hinblick auf Bau- und Montagebetriebsstätten wird klargestellt, dass diesen nur solche Einkünfte zugerechnet werden können, die Ergebnis ihrer Tätigkeiten selbst sind (vgl. Rz. 204).
 - Es wird klargestellt, dass Einkünfte, die auf Planungs-, Projektierungs-, Konstruktions- oder Forschungsarbeiten sowie technische Dienstleistungen zurückzuführen sind, einer Betriebsstätte nicht zugerechnet werden können, wenn die entsprechenden Tätigkeiten im Ansässigkeitsstaat ausgeübt werden.
 - Entgegen der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ist vorgesehen, dass unternehmensinterne Lizenzgebühren, Provisionen für besondere Dienstleistungen oder Geschäftsleitung sowie Zinsen nicht zum Abzug zugelassen werden.

2. Konsequenzen

- 237 Eingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte.** Nach dem Protokoll ist Art. 7 DBA-China im Sinne einer eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte auszulegen. So dürfen unternehmensinterne Lizenzgebühren, Vergütungen für Dienstleistungen oder Geschäftsleitung sowie Zinsen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht verrechnet werden. Soweit demnach nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG (vgl. Rz. 168) oder nach dem geplanten § 1 Abs. 5 AStG

¹ Vgl. auch *Kempff/Gelsdorf*, IStR 2012, 329 (333).

n.F. (vgl. dazu Rz. 42 ff. und 154) eine fremdübliche Lizenzgebühr für die Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsgutes bzw. die Verrechnung einer fremdüblichen Dienstleistungsgebühr an eine chinesische Betriebsstätte angeordnet werden, steht Deutschland kein Besteuerungsrecht zu.

3. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Anwendung der Freistellungsmethode unter Aktivitätsvorbehalt. Die einer in China belegenen Betriebsstätte nach Art. 7 DBA-China zuzuordnenden Gewinne sind in Deutschland unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit (Art. 24 Abs. 2 Buchst. a DBA-China). Nach Rz. 6 des Protokolls zu Art. 24 Abs. 2 DBA-China findet die Freistellungsmethode indessen nur Anwendung, wenn die Einnahmen der Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, der technischen Beratung oder technischen Dienstleistungen oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften resultieren. Sind die Voraussetzungen dieses Aktivitätsvorbehalts nicht erfüllt, kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung.

III. Frankreich

1. Abweichungen zum OECD-MA

Abweichungen zu Art. 7 OECD-MA. Art. 4 DBA-Frankreich enthält gegenüber Art. 7 OECD-MA 2008 erhebliche Abweichungen. Im Einzelnen: 239

- Das DBA-Frankreich enthält keine Definition des Begriffs „Unternehmen“. Aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang des Art. 4 DBA-Frankreich folgt jedoch, dass sich der Begriff „Unternehmen“ nur auf gewerblich tätige Unternehmen bezieht. Was indessen unter „gewerblichen Unternehmen“ zu verstehen ist, lässt das DBA-Frankreich offen. Unzweifelhaft ist nur, dass Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft von Art. 3 DBA-Frankreich und die selbstständige Arbeit von Art. 12 DBA-Frankreich erfasst werden. Hinsichtlich der Definition gewerblicher Unternehmensgewinne kann daher auf § 15 Abs. 2 EStG und die dazu ergangene Rspr. zurückgegriffen werden (vgl. Rz. 53).
- Art. 4 Abs. 3 DBA-Frankreich betrifft die Besteuerung von Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften.¹ In diesem Zusammenhang wird klargestellt, dass die bloße Beteiligung an einer Personengesellschaft noch kein Besteuerungsrecht gem. Art. 4 DBA-Frankreich zur Folge hat. Vielmehr ist erforderlich, dass die Personengesellschaft über eine Betriebsstätte verfügt und infolgedessen nur in Höhe des Anteils des Mitunternehmers an den auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinnen ein Besteuerungsrecht begründet wird.
- Art. 4 Abs. 4 DBA-Frankreich macht deutlich, dass Art. 4 Abs. 1–3 DBA-Frankreich nur auf Einkünfte anzuwenden ist, die durch die laufende gewerbliche Tätigkeit in der Betriebsstätte („Verwaltung und Nutznießung“), durch eine Vermietung der Betriebsstätte, durch jede weitere Nutzung der Betriebsstätte und durch die Veräußerung der Betriebsstätte oder von Teilen der Betriebsstätte erwirtschaftet werden. Im Ergebnis folgt aus Art. 4 Abs. 4 DBA-Frankreich, dass jede Art der Nutzung der Betriebsstätte als Betriebsstätteneinkünfte zu qualifizieren ist.² Diese Beschreibung von Betriebsstätteneinkünften ist sehr ungewöhnlich: So werden mit der Umschreibung „durch unmittelbare Verwaltung und Nutznießung [...] erzielten Einkünfte“ die Einkünfte aus einer unmittelbaren gewerblichen Tätigkeit umschrieben. Erfasst werden dabei z.B. Produktions-, Vertriebs- oder Dienstleistungstätigkeiten. Außergewöhnlich ist ferner, dass auch die Vermietung und Verpachtung einer Betriebsstätte explizit als gewerbliche Unternehmenstätigkeit angesehen wird (vgl. Rz. 57). Im Übrigen werden gem. Art. 4 Abs. 4 DBA-Frankreich

¹ In einer Verständigungsregelung ist klargestellt, dass zu Personengesellschaften auch Arbeitsgemeinschaften gehören, vgl. BMF v. 19.7.1974 – IV C 1 – S 1301 – FrKr - 13/74, BStBl. I 1974, 510.

² Vgl. *Kramer* in Wassermeyer, Art. 4 DBA-Frankreich Rz. 71.

- auch Veräußerungsgewinne dem Betriebsstättengewinn zugeordnet (entsprechend Art. 13 Abs. 2 OECD-MA). Unter Berücksichtigung des Art. 3 Abs. 5 DBA-Frankreich ergibt sich insoweit, dass sich Art. 4 Abs. 4 DBA-Frankreich nur auf bewegliches Betriebsstättenvermögen bezieht.¹
- Art. 4 Abs. 5 DBA-Frankreich entspricht inhaltlich Art. 7 Abs. 5 OECD-MA, wobei im Wortlaut Unterschiede bestehen.
 - Art. 4 Abs. 6 DBA-Frankreich regelt Einzelheiten der Betriebsstättengewinnabgrenzung. Danach soll zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns grundsätzlich von ihrem Bilanzergebnis ausgegangen werden. Damit soll der direkten Methode, d.h. der Selbstständigkeitsfiktion und dem Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 4 Abs. 2 DBA-Frankreich der Vorrang eingeräumt werden (vgl. Rz. 117).² Im Rahmen der Anwendung der direkten Methode werden dabei die „zurechenbaren Ausgaben“ einschließlich eines „Anteils an den Generalunkosten des Unternehmens“ berücksichtigt. Die Begriffe „Ausgaben“ sowie „Generalunkosten“ sind unglücklich gewählt. Gemeint sind wohl – dem Grundsatz der Pagatorik der steuerlichen Gewinnermittlung folgend – Aufwendungen, wobei mit „Generalunkosten“ allgemeine Gemeinkosten des Unternehmens erfasst werden sollen, welche den Unternehmen i.S. einer Aufwandsumlage zuzuordnen sind (vgl. Rz. 150). „In besonderen Fällen“ lässt es Art. 4 Abs. 6 DBA-Frankreich zu, den Betriebsstättengewinn auf Basis der globalen Gewinnaufteilungsmethode zu ermitteln (als typischer Anwendungsfall werden Versicherungsunternehmen genannt). Der Begriff „in besonderen Fällen“ ist dabei eng auszulegen, da die globale Gewinnaufteilungsmethode gegen den Fremdvergleichsgrundsatz verstößt und nur in Ausnahmefällen Anwendung finden darf (vgl. Rz. 215 ff.).
 - Nach Art. 4 Abs. 7 DBA-Frankreich gilt Art. 4 DBA-Frankreich auch für die Gewerbesteuer, die nach einer anderen Bemessungsgrundlage als dem gewerblichen Gewinn erhoben wird. Gemeint ist – aus deutscher Sicht – die Gewerbekapitalsteuer, welche indessen praktisch keine Rolle mehr spielt.
 - Art. 4 Abs. 8 DBA-Frankreich verpflichtet die Vertragsstaaten, ein Verständigungsverfahren zu führen, wenn eine ordnungsgemäße Buchführung der Betriebsstätte nicht vorhanden ist.
 - Art. 4 Abs. 9 DBA-Frankreich entspricht inhaltlich Art. 7 Abs. 7 OECD-MA 2008, wobei ein deutlich komplizierterer Wortlaut gewählt wurde. Die Vorschrift stellt klar, dass die speziellen Verteilungsnormen neben Art. 4 DBA-Frankreich Anwendung finden können. Im Übrigen verbietet Art. 4 Abs. 9 DBA-Frankreich die Attraktionskraft der Betriebsstätte (vgl. Rz. 85).

2. Konsequenzen

- 240 Im Wesentlichen keine abweichenden Besteuerungsgrundsätze.** Wenngleich sich Art. 4 DBA-Frankreich von seinem Aufbau und inhaltlich erheblich von Art. 7 OECD-MA 2008 unterscheidet, definiert er keine gegenüber dem OECD-MA abweichenden Besteuerungsgrundsätze von Unternehmensgewinnen. Hervorzuheben ist allerdings die ungewöhnliche und vom OECD-MA 2008 abweichende Definition der gewerblichen Einkünfte nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Frankreich.

3. Vermeidung der Doppelbesteuerung

- 241 Anwendung der Freistellungsmethode.** Gewinne, die einer in Frankreich belegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind, werden in Deutschland unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freigestellt (Art. 20 Abs. 1 Buchst. a DBA-Frankreich). Von der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt werden auch Betriebsstättengewinne erfasst, welche in Deutschland ansässigen Mitunternehmern einer französischen Personengesellschaft zuzuordnen sind (Art. 4 Abs. 3 DBA-Frankreich). Einen Aktivitätsvorbehalt enthält das DBA-Frankreich nicht.

¹ Vgl. zu Einzelheiten *Kramer* in Wassermeyer, Art. 4 DBA-Frankreich Rz. 77 ff.

² Vgl. auch *Kempff/Gelsdorf*, IStR 2012, 329 (332).

Artikel 7 (2010)

Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte gemäß den Bestimmungen von Absatz 2 zuzurechnen sind, in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Für die Zwecke dieses Artikels und des Artikels [23A] [23B] sind die Gewinne, die in jedem Vertragsstaat einer in Absatz 1 genannten Betriebsstätte zuzurechnen sind, diejenigen Gewinne, die die Betriebsstätte, insbesondere aus ihren Innenbeziehungen mit anderen Teilen des Unternehmens, voraussichtlich erzielt hätte, wenn sie die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen ausgeübt hätte, unter Berücksichtigung der vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und die anderen Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken.

(3) Wenn ein Vertragsstaat die Gewinne, die der Betriebsstätte eines Unternehmens eines der Vertragsstaaten zuzurechnen sind, in Übereinstimmung mit Absatz 2 berichtigt und dem entsprechend Gewinne des Unternehmens besteuert, die bereits im anderen Staat besteuert wurden, wird der andere Staat, soweit dies zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dieser Gewinne erforderlich ist, eine entsprechende Änderung der auf diese Gewinne erhobenen Steuer vornehmen. Zur Ermittlung dieser Berichtigung konsultieren sich die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten bei Bedarf.

(4) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	2. Funktionsanalyse unter Berücksichtigung der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte (Stufe 1)	23
I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und Zweck	1	3. Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (Stufe 2)	30
II. Aufbau der Vorschrift	4	4. Würdigung des „Authorised OECD Approach“	38
III. Rechtsentwicklung	5	D. Korrespondierende Gewinnberichtigung (Absatz 3)	47
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	8	I. Vermeidung der Doppelbesteuerung (Absatz 3 Satz 1)	47
1. Abkommensrecht	8	1. Regelungszweck	47
2. EU-Recht	9	2. Tatbestandsvoraussetzungen einer Gegenkorrektur	49
3. Innerstaatliches Recht	12	3. Durchführung einer Gegenkorrektur	53
B. Betriebsstättenprinzip (Absatz 1)	16	4. Alternativer Wortlaut des Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2010	56
I. Regelungszweck	16	II. Konsultationsverfahren (Absatz 3 Satz 2)	57
II. Quellenbesteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates (Absatz 1 Satz 1)	17	1. Regelungszweck	57
III. Umfang des Besteuerungsrechts des Betriebsstättenstaates (Absatz 1 Satz 2)	18	2. Konsultationen zwischen den Vertragsstaaten	58
C. Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (Absatz 2)	20	E. Vorrang der Spezialartikel (Absatz 4)	59
I. Regelungszweck	20	F. Die DBA Deutschlands mit den wichtigsten Industriestaaten	60
II. Gewinnabgrenzung nach dem „Authorised OECD Approach“	22		
1. Vorgehensweise des „Functionally Separate Entity Approach“	22		

OECD-Musterkommentar (2010)

COMMENTARY ON ARTICLE 7 CONCERNING THE TAXATION OF BUSINESS PROFITS

I. Preliminary remarks

1. *This Article allocates taxing rights with respect to the business profits of an enterprise of a Contracting State to the extent that these profits are not subject to different rules under other Articles of the Convention. It incorporates the basic principle that unless an enterprise of a Contracting State has a permanent establishment situated in the other State, the business profits of that enterprise may not be taxed by that other State unless these profits fall into special categories of income for which other Articles of the Convention give taxing rights to that other State.*

2. *Article 5, which includes the definition of the concept of permanent establishment, is therefore relevant to the determination of whether the business profits of an enterprise of a Contracting State may be taxed in the other State. That Article, however, does not itself allocate taxing rights: when an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, it is necessary to determine what, if any, are the profits that the other State may tax. Article 7 provides the answer to that question by determining that the other State may tax the profits that are attributable to the permanent establishment.*

3. *The principles underlying Article 7, and in particular paragraph 2 of the Article, have a long history. When the OECD first examined what criteria should be used in attributing profits to a permanent establishment, this question had previously been addressed in a large number of tax conventions and in various models developed by the League of Nations. The separate entity and arm's length principles, on which paragraph 2 is based, had already been incorporated in these conventions and models and the OECD considered that it was sufficient to restate these principles with some slight amendments and modifications for the main purpose of clarification.*

4. *Practical experience has shown, however, that there was considerable variation in the interpretation of these general principles and of other provisions of earlier versions of Article 7. This lack of a common interpretation created problems of double taxation and non-taxation. Over the years, the Committee on Fiscal Affairs spent considerable time and effort trying to ensure a more consistent interpretation and application of the rules of the Article. Minor changes to the wording of the Article and a number of changes to the Commentary were made when the 1977 Model Tax Convention was adopted. A report that addressed that question in the specific case of banks was published in 1984.¹ In 1987, noting that the determination of profits attributable to a permanent establishment could give rise to some uncertainty, the Committee undertook a review of the question which led to the adoption, in 1993, of the report entitled "Attribution of Income to Permanent Establishments"² and to subsequent changes to the Commentary.*

5. *Despite that work, the practices of OECD and non-OECD countries regarding the attribution of profits to permanent establishments and these countries' interpretation of Article 7 continued to vary considerably. The Committee acknowledged the need to provide more certainty to taxpayers: in its report *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*³ (the "OECD Transfer Pricing*

1 "The Taxation of Multinational Banking Enterprises", in *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, OECD, Paris, 1984.

2 *Attribution of Income to Permanent Establishments*, Issues in International Taxation No. 5, OECD, Paris, 1994; reproduced in Volume II of the full-length version of the OECD Model Tax Convention at page R(13)-1.

3 The original version of that report was approved by the Council of the OECD on 27 June 1995 and was updated a number of times since then. Published by the OECD as *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

Dies betrifft z.B. die Durchführung einer Funktionsanalyse, die Zuordnung von Wirtschaftsgütern sowie die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Hinblick auf „Geschäftsbeziehungen“ zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Die neuen Regelungen sind in der Literatur – nicht zuletzt aufgrund ihrer Unbestimmtheit und bestehenden Abgrenzungsprobleme zu den Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 f. EStG und des § 12 Abs. 1 KStG – sehr umstritten.¹ Einzelheiten sind in Art. 7 OECD-MA Rz. 42 ff. dargestellt.

B. Betriebsstättenprinzip (Absatz 1)

Ausgewählte Literatur: *Kahle/Möding*, Die Neufassung des Art. 7 OECD-MA im Rahmen der Aktualisierung des OECD-MA 2010, IStR 2010, 757; *Kahle/Möding*, Betriebsstättenbesteuerung: Zur Anwendung und Umsetzung des Authorised OECD Approach, DStZ 2012, 802; *Kußmaul/Ruiner/Delarber*, Leistungsbeziehungen in internationalen Einheitsunternehmen mit Blick auf die Änderung des Art. 7 OECD-MA und die geplante Änderung des § 1 AStG, Ubg 2011, 837; *Möding*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA; *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2010.

I. Regelungszweck

- 16 **Zuordnung von Besteuerungsrechten an Unternehmensgewinnen.** Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA 2010 sind Gewinne eines Unternehmens, das eine in einem Vertragsstaat ansässige Person betreibt, grundsätzlich nur in deren Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Übt das in einem Vertragsstaat ansässige Unternehmen seine Tätigkeit allerdings im anderen Vertragsstaat durch eine Betriebsstätte aus, sieht die Vorschrift ein Besteuerungsrecht durch den anderen Vertragsstaat, d.h. den Betriebsstättenstaat, vor. Insofern hat sich der Regelungszweck des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA 2010 gegenüber seiner Fassung von 2008 nicht verändert (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 45 ff.).

II. Quellenbesteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates (Absatz 1 Satz 1)

- 17 **Anwendung der Grundsätze des OECD-MA 2008.** Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA 2010 entspricht dem Wortlaut des OECD-MA 2008. Insofern kann im Hinblick auf den Regelungszweck der Vorschrift, ihren verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffen (insbesondere „Unternehmen“, „Gewinne eines Unternehmens“ und „Unternehmen eines Vertragsstaats“) sowie ihren Rechtsfolgen auf die Kommentierung zu Art. 7 OECD-MA 2008 verwiesen werden (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 45 ff.). Gleiches gilt im Übrigen auch im Hinblick auf die Grundsätze der Besteuerung von Personengesellschaften (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 63 ff.). Dabei ist zu beachten, dass der „Authorised OECD Approach“ einer Einordnung zu Betriebsätteneinkünften entgegensteht (so die Finanzverwaltung, vgl. Art. 7 OECD-MA 2008 Rz. 75).

III. Umfang des Besteuerungsrechts des Betriebsstättenstaates (Absatz 1 Satz 2)

- 18 **Konkretisierung des Zurechnungsprinzips durch den Fremdvergleichsgrundsatz.** Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2010 regelt das sog. Zurechnungsprinzip (zu Einzelheiten Art. 7 (2008) Rz. 81 ff.). Danach können Unternehmensgewinne in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn sie „der Betriebsstätte gem. den Bestimmungen von Abs. 2 zuzurechnen sind“. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2010 unterscheidet sich damit von seiner bisherigen Fassung des OECD-MA 2008 durch den expliziten Verweis auf Art. 7 Abs. 2. Dadurch wird klargestellt, dass die Zurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte unter Berücksichtigung der Unabhängigkeits- und Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte bzw. des Fremdvergleichsgrundsatzes zu erfol-

¹ Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2012, 277 ff.; *Andresen*, DB 2012, 878 (883 ff.); *Andresen/Busch*, Ubg 2012, 451 ff.; *Kahle*, DStZ 2012, 691 (699); *Schmitz*, IStR 2012, 633 ff.; *Busch*, BB 2012, 2281 ff.; *Wilke*, IWB 2012, 271 ff.; *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37 (41 f.).

gen hat.¹ Im Ergebnis wird dadurch ein direkter Bezug des Art. 7 Abs. 1 zu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 hergestellt. Daraus ergeben sich im Wesentlichen zwei Konsequenzen. Aus dem Verweis des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2010 auf Art. 7 Abs. 2 wird einerseits klargestellt, dass der Gesamtgewinn des Unternehmens die Höhe des der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinns nicht begrenzt (vgl. Art. 7 Rz. 17 OECD-MK 2010). Infolgedessen kann einer Betriebsstätte z.B. auch dann ein Gewinn unter Berücksichtigung ihrer Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion zugerechnet werden, wenn das Gesamtunternehmen Verluste erwirtschaftet hat. Dieser Grundsatz einer inkongruenten Gewinnzurechnung gilt indessen bereits in Bezug auf das OECD-MA 2008 (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 82 f. und 110; so auch Art. 7 Rz. 11 OECD-MK 2008). Andererseits wird durch den Verweis auf den Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 dem Attraktionsprinzip – wie bereits im OECD-MA 2008 (Art. 7 (2008) Rz. 81) – eine klare Absage erteilt (vgl. Art. 7 Rz. 12 OECD-MK 2010).

Anwendung der Grundsätze des OECD-MA 2008. Im Ergebnis resultieren aus der Anpassung des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2010 gegenüber dem OECD-MA 2008 19 keine Unterschiede. Vielmehr waren die Ablehnung des Attraktionsprinzips sowie der Grundsatz der inkongruenten Gewinnzurechnung bereits im Rahmen des OECD-MA 2008 zu beachten (Art. 7 (2008) Rz. 81 ff.). Darüber hinaus statuiert Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010 eine Beweislastregel im Hinblick auf das Besteuerungsrecht von Unternehmensgewinnen (zu Einzelheiten Art. 7 (2008) Rz. 62 und 84).

C. Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (Absatz 2)

Literatur: *Andresen*, Missverständener „Authorised OECD Approach“ bei inländischer Bankbetriebsstätte mit mehrjährigen Verlusten, DB 2012, 879; *Andresen/Busch*, Betriebsstätten-Einkünfteabgrenzung: Steuerliche Untiefen bei der Transformierung des Authorised OECD Approaches in nationales Recht, Ubg 2012, 451; *Bennett*, The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The 2008 Commentary on Article 7 of the OECD-Model Convention, ET 2008, 467; *Bennett/Russo*, OECD-Projekt on Attribution of Profits to Permanent Establishments: An Update, ITPJ 2007, 279; *Bennett/Russo*, Discussion-Draft on a New Article 7 of the OECD-Model Convention, ITPJ 2009, 73; *Busch*, Fiktive Transaktionen im Authorised OECD Approach, BB 2012, 2281; *Ditz*, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, IStR 2002, 210; *Ditz*, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Berlin 2004; *Ditz*, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationale Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte aktueller Entwicklungen bei der OECD, IStR 2005, 37; *Ditz*, Betriebsstättengewinnabgrenzung nach dem „Authorised OECD Approach“ – Eine kritische Analyse, ISR 2012, 48; *Ditz/Schneider*, Änderungen des Betriebsstättenerlasses durch das BMF-Schreiben v. 25.8.2009, DStR 2010, 81; *Ditz/Tcherveniachki*, Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter an ausländische Betriebsstätten, Ubg 2012, 101; *Förster*, Der OECD-Bericht zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns, IWB 3/2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1939 und 1947; *Förster*, Veröffentlichung der OECD zur Revision des Kommentars zu Art. 7 OECD-Musterabkommen, IStR 2007, 398; *Förster*, Der OECD-Bericht zur Gewinnermittlung bei Versicherungsbetriebsstätten, IStR 2008, 800; *Förster/Naumann/Rosenberg*, Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam: Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, IStR 2005, 617; *Greier/Persch*, Auswirkungen der Änderung des Art. 7 OECD-MA auf die Gewinnabgrenzung bei Baubetriebsstätten, BB 2012, 1318; *Hemmelrath/Kemper*, Die Bedeutung des „Authorised OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 37; *Löwenstein/Looks/Heinsen*, Betriebsstättenbesteuerung, München 2011; *Kaeser*, Betriebsstättenvorbehalte und AOA: Der Begriff der „tatsächlichen Zugehörigkeit“ nach dem OECD-MK 2010, ISR 2012, 63; *Kahle*, Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts, DStZ 2012, 691; *Kahle/Möding*, Die Neufassung des Art. 7 OECD-MA im Rahmen der Aktualisierung des OECD-MA 2010, IStR 2010, 757; *Kahle/Möding*, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei ausländischen Betriebsstätten, DB 2011, 2338; *Kahle/Möding*, Betriebsstättenbesteuerung: Zur Anwendung und Umsetzung des Authorised OECD Approach, DStZ 2012, 802; *Kofler/van Thiel*, The „Authorised OECD Approach“ and EU Tax Law, ET 2011, 327; *Konrad*, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zu Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Functionally Separate Entity-Ansatz, IStR 2003, 786; *Kosch*, Der OECD-Betriebsstättenbericht 2008 im Vergleich zum deutschen Recht, IStR 2010, 42; *Kroppen*, Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 74; *Kroppen*, Neue Rechtsentwicklungen bei der Betriebsstätte nach Abkommensrecht, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht,

¹ Vgl. auch *Kußmaul/Ruiner/Delarber*, Ubg 2011, 837 (840).

Doppelbesteuerung, FS für Wassermeyer, Köln 2005; *Kroppen*, Der „Authorised OECD Approach“ zur Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, in Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS für Herzig, München 2010; *Kußmaul/Ruiner/Delarber*, Leistungsbeziehungen im internationalen Einheitsunternehmen mit Blick auf die Änderung des Art. 7 OECD-MA und die geplante Änderung des § 1 AStG, Ubg 2011, 837; *Möding*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA; *Oosterhoff*, The True Importance of Significant People Functions, ITPJ 2008, 68; *Russo*, The 2008 OECD-Model: An Overview, ET 2008, 459; *Schnitger*, Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, 633; *Wassermeyer*, Entstrickungsbesteuerung und EU-Recht, IStR 2011, 813; *Wassermeyer*, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Staaten, IStR 2012, 277; *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006; *Wilke*, Die geplanten Änderungen in § 1 AStG, IWB 2012, 271.

I. Regelungszweck

- 20 Gewinnabgrenzung der Höhe nach.** Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 regelt mit dem Fremdvergleichsgrundsatz den zentralen Maßstab der Betriebsstättengewinnabgrenzung der Höhe nach. Insoweit ergeben sich gegenüber dem OECD-MA 2008 keine Unterschiede, sodass auf die Kommentierung zu Art. 7 OECD-MA 2008 verwiesen werden kann (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 85).
- 21 Änderungen gegenüber dem OECD-MA 2008.** Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 wurde völlig neu konzipiert. Dies war aus Sicht der OECD notwendig, um bereits im Abkommenstext die uneingeschränkte Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte für Zwecke ihrer Gewinnabgrenzung nach dem sog. „Functionally Separate Entity Approach“ unmissverständlich zum Ausdruck zu bringen. Die wesentlichen Änderungen des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 sind bereits in der Kommentierung zu Art. 7 (2008) Rz. 12 im Einzelnen dargestellt.

II. Gewinnabgrenzung nach dem „Authorised OECD Approach“

1. Vorgehensweise des „Functionally Separate Entity Approach“

- 22 Zweistufige Betriebsstättengewinnabgrenzung.** Der bereits im OECD-Betriebsstättenbericht 2008 entwickelte „Functionally Separate Entity Approach“ fußt in seinem Kern auf einer uneingeschränkten Umsetzung der Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte im Rahmen der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 106 ff.). Dabei vollzieht sich die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in zwei Schritten (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 95 ff.).¹ In einer ersten Stufe (vgl. Rz. 23 ff.) wird eine detaillierte Funktionsanalyse durchgeführt, wobei das Stammhaus und seine Betriebsstätte (fiktiv) als eigen- und selbständige Unternehmen behandelt werden. Im Rahmen dieser Funktionsanalyse, welche sich an die Vorgaben der OECD-Leitlinien 2010 anlehnt, werden die von den Unternehmensteilen bei einer unterstellten (fiktiven) Selbständigkeit und Unabhängigkeit ausgeübten Funktionen, die von ihnen wahrgenommenen Risiken und die von ihnen eingesetzten Wirtschaftsgüter sowie die daraus resultierenden unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen im Einzelnen analysiert (vgl. Art. 7 Rz. 21 OECD-MK 2010). In einer zweiten Stufe (Rz. 30 ff.) werden sodann die zwischen den Unternehmensteilen identifizierten Innentransaktionen auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes bewertet. Dabei kommen die in den OECD-Leitlinien 2010 dargestellten Verrechnungspreisgrundsätze zur Anwendung (vgl. Art. 7 Rz. 22 OECD-MK 2010).

2. Funktionsanalyse unter Berücksichtigung der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte (Stufe 1)

- 23 Funktionsanalyse.** Im Rahmen der Funktionsanalyse werden die von dem Stammhaus und der Betriebsstätte wahrgenommenen Funktionen und Risiken, die von ihnen eingesetzten Wirtschaftsgüter sowie ihre Kapitalausstattung im Einzelnen analysiert

¹ Vgl. Art. 7 Rz. 29 OECD-MK 2010; Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 10.

und die daraus resultierenden unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen identifiziert (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 117 ff.).¹ Im Rahmen der Durchführung der Funktionsanalyse sind die beteiligten Unternehmensteile (Stammhaus und Betriebsstätte) als fiktiv selbständige und unabhängige Unternehmen zu behandeln. Vor diesem Hintergrund sollen – so die OECD – die für die Funktionsanalyse bei verbundenen Unternehmen in den OECD-Leitlinien 2010 dargestellten Grundsätze Anwendung finden.² Ziel der Funktionsanalyse ist eine gewissenhafte und detaillierte³ Analyse der durch die Unternehmensteile ausgeübten Funktionen, wobei auch die entsprechende Funktionsausprägung (Routineunternehmen versus Strategieträgerschaft) zu untersuchen ist.⁴ So ist einerseits denkbar, dass die Betriebsstätte weitgehend autonom und eigenständig von ihrem Stammhaus Funktionen wahrnimmt (Strategieträger) oder andererseits lediglich als Dienstleister für einen anderen Unternehmensteil agiert (Routinefunktionen). Die insoweit vorzunehmende Klassifizierung der Betriebsstätte in abhängig oder unabhängig hat unmittelbare Auswirkungen auf die Identifikation und Bewertung unternehmensinterner Lieferungs- und Leistungsbeziehungen (zu einem Beispiel bei Produktions- und Vertriebsbetriebsstätten vgl. Art. 7 (2008) Rz. 184 ff. und 187 ff.).⁵ Im Rahmen der Funktionsanalyse ist daher nach dem OECD-Betriebsstättenbericht 2010 auch zu untersuchen, welche Auswirkungen von der Funktionsausübung der Betriebsstätte auf die Erwirtschaftung von Gewinnen ausgehen, d.h., ob es sich bei den entsprechenden Funktionen um eine Neben- oder Unterstützungsfunktion oder um eine Hauptfunktion handelt. Darüber hinaus steht die Identifikation der wesentlichen Personalfunktionen („Significant People Functions“) im Zentrum der Funktionsanalyse.⁶ Denn nach Auffassung der OECD bilden die wesentlichen Personalfunktionen die Grundlage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern (vgl. Rz. 25 und Art. 7 (2008) Rz. 120 ff.) und Risiken (vgl. Rz. 24 und Art. 7 (2008) Rz. 119) zu den unternehmerischen Teileinheiten. Die Analyse von Personalfunktionen bezieht sich insbesondere darauf, welche Personen in welchen Teilen des Unternehmens welche Tätigkeiten ausüben bzw. welche Verantwortungsbereiche übernehmen. Die Personalfunktionen können sich dabei auf rein unterstützende und vorbereitende Tätigkeiten sowie auf übergeordnete und wesentliche Funktionen, welche die Übernahme von Risiken implizieren, beziehen.⁷

Zuordnung von Risiken. Aufgrund der zivilrechtlichen Einheit zwischen Stammhaus und Betriebsstätte können – im Gegensatz zu verbundenen Unternehmen – Risiken zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht auf Basis vertraglicher Vereinbarungen zugeordnet werden (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 86 und 119). Infolgedessen sind nach Ansicht der OECD im Betriebsstättenbericht 2010 die Risiken des Gesamtunternehmens – genannt werden etwa Vorrats-, Kredit-, Währungs-, Zins-, Markt-, Produkt- und Gewährleistungsrisiken – unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen zuzuordnen.⁸ Einem Unternehmensteil sind daher solche Risiken zuzuordnen, für welche das Personal der Betriebsstätte verantwortlich ist.⁹ Mithin hat sich die Zuordnung von Risiken zu den betrieblichen Teileinheiten an den von ihnen ausgeübten Funktionen auszurichten (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 119). Werden vor diesem Hintergrund vom Stammhaus hergestellte Produkte zum Vertrieb in die Betriebsstätte geliefert, sind der Betriebsstätte i.d.R. die aus der Vorratshaltung resultierenden Inventarrisiken sowie das aus möglichen Forderungsausfällen resultierende Inkassorisiko zuzuordnen.¹⁰ Die der Betriebsstätte zuzuordnenden Risiken haben nach Auffassung der

24

1 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 60 ff.; *Kahle/Möding*, IStR 2010, 757 (759); *Kroppen* in FS Herzig, 1071 (1075 ff.).

2 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 60 mit Verweis auf Rz. 1.42 ff. OECD-Leitlinien 2010.

3 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 67.

4 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 60.

5 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 61.

6 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 62.

7 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 62.

8 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 70.

9 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 68.

10 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 23–25.

OECD Auswirkungen auf das ihr zuzuordnende Dotationskapital („Capital follows Risk“)¹ sowie auf die Ermittlung eines angemessenen Fremdvergleichspreises im Rahmen der Stufe 2 des „Authorised OECD Approach“ (Rz. 30).

- 25 Zuordnung von Wirtschaftsgütern.** Der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 beschäftigt sich intensiv mit der Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu den betrieblichen Teileinheiten.² Da in diesem Zusammenhang das zivilrechtliche Eigentum als Kriterium nicht tauglich ist, soll das Konzept des wirtschaftlichen Eigentums („Economic Ownership“) Anwendung finden.³ Das wirtschaftliche Eigentum wird dabei als „equivalent of ownership for income tax purposes by a separate enterprise, with the attendant benefits and burdens (e.g. the right to the income attributable to the ownership of the asset, such as royalties; the right to depreciate a depreciable asset; and the potential exposure to gains or losses from the appreciation or depreciation of the asset)“ definiert.⁴ Infolgedessen sollen die aus einem Wirtschaftsgut resultierenden Einnahmen und Ausgaben derjenigen betrieblichen Teileinheit zugeordnet werden, die auch die Chancen und Risiken aus der Wertänderung eines Wirtschaftsgutes trägt.⁵ Im Rahmen der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu den betrieblichen Teileinheiten kommt den jeweils ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken eine entscheidende Rolle zu (vgl. auch Art. 7 (2008) Rz. 124). In diesem Zusammenhang kommt es insbesondere darauf an, welche betriebliche Teileinheit die für die Nutzung des entsprechenden Wirtschaftsguts relevanten Funktionen und damit die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen (sog. „Significant People Functions“) ausübt. Was konkret unter diesen wesentlichen Personalfunktionen zu verstehen ist, lässt die OECD offen. Da es sich bei den wesentlichen Personalfunktionen um ein neues Kriterium zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte handelt, kann hinsichtlich der begrifflichen Konkretisierung auch nicht auf die zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern ergangene Rechtsprechung des BFH zurückgegriffen werden (vgl. auch Art. 7 (2008) Rz. 126).⁶ Vielmehr ist eine eigenständige Begriffsauslegung notwendig. Dabei sollte entscheidend sein, wer im Gesamtunternehmen die Entscheidung zum Erwerb, zur Weiterentwicklung bzw. zur Veräußerung eines Wirtschaftsguts trifft. Auf die abschließende Entscheidungsmacht kann es dabei nicht ankommen; vielmehr ist maßgeblich, wo die entsprechende Entscheidung praktisch getroffen wird.⁷ Infolgedessen ist die übergeordnete Leitungsfunktion des Stammhauses, nach welcher jederzeit in die praktischen Entscheidungen über ein Wirtschaftsgut eingegriffen werden kann, i.d.R. unerheblich. Können allerdings Entscheidungen vom Personal der Betriebsstätte nur nach Prüfung und Freigabe durch die Geschäftsführung des Stammhauses tatsächlich umgesetzt werden, lägen in diesem Fall die wesentlichen Personalfunktionen beim Stammhaus. Dies allerdings nur dann, soweit das Personal des Stammhauses tatsächlich eine Prüfung der Angelegenheit durchführt und es sich nicht um einen reinen formalen Akt handelt. Auf Basis der wesentlichen Personalfunktionen ist innerhalb der ersten Stufe der Gewinnabgrenzung auch zu analysieren, ob das Wirtschaftsgut einer betrieblichen Teileinheit (alleiniges wirtschaftliches Eigentum) oder mehreren betrieblichen Teileinheiten gemeinsam (gemeinschaftliches wirtschaftliches Eigentum) zuzuordnen ist (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 167 f.). Darüber hinaus ist denkbar, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut nicht der betrieblichen Teileinheit zuzuordnen ist, sondern diese das Wirtschaftsgut dem wirtschaftlichen Eigentümer zur Nutzung überlassen wird (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 164).⁸ Insofern sind Abgrenzungsprobleme nicht auszuschließen.

1 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 71.

2 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 72 ff.

3 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 18 ff. und 73.

4 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 14 Fn. 4.

5 Vgl. Kahle/Möding, IStR 2010, 757 (760).

6 Vgl. auch Kaeser, ISR 2012, 63 (67) im Hinblick auf die Frage der Zuordnung von Beteiligungen.

7 So auch Kaeser, ISR 2012, 63 (67).

8 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 72; siehe ferner Ditz/Tcherveniachki, Ubg 2012, 101 ff.

Zuordnung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter. Für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an Wirtschaftsgütern ist nach Auffassung der OECD zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern zu unterscheiden, wobei der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter wiederum zwischen marketingbezogenen und betrieblichen immateriellen Wirtschaftsgütern differenziert. Im Einzelnen:

- Materielle Wirtschaftsgüter sind i.d.R. demjenigen Unternehmensteil zuzuordnen, in dem sie genutzt werden. Wird z.B. eine Maschine ausschließlich in der Betriebsstätte genutzt, soll sie dieser zugeordnet werden. Damit ist der Ort der Nutzung nach Auffassung der OECD das entscheidende Merkmal für die Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern.¹ Die OECD lässt dabei auch eine anteilige Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu den betrieblichen Teileinheiten zu.²
- Im Hinblick auf selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter ist entscheidend, in welchem Unternehmensteil die wesentlichen Personalfunktionen in Bezug auf das immaterielle Wirtschaftsgut ausgeübt werden. Die wesentlichen Personalfunktionen werden als die aktive Entscheidung, das Entwicklungsrisiko des immateriellen Wirtschaftsguts zu tragen und dieses Risiko zu verwalten, definiert.³ Infolgedessen sollen etwa immaterielle Wirtschaftsgüter, welche in einer Forschungsbetriebsstätte entwickelt werden, dem Stammhaus zuzuordnen sein, wenn in diesem die wesentlichen Entwicklungsentscheidungen getroffen werden und die Betriebsstätte damit faktisch als reiner Auftragsentwickler agiert.⁴ Auf den Ort der Nutzung des immateriellen Wirtschaftsguts kommt es daher nicht an.
- Das Kriterium der wesentlichen Personalfunktionen ist auch im Hinblick auf die Zuordnung von erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern maßgeblich. Hierbei ist auf die Entscheidung zur Übernahme und die Verwaltung der im Zusammenhang mit dem Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts entstehenden Risiken abzustellen.⁵
- Schließlich nennt der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 marketingbezogene immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z.B. den Firmennamen, ein Logo oder eine Marke. Auch insoweit soll eine Zuordnung auf Basis der wesentlichen Personalfunktionen erfolgen, wobei der Schaffung und der Kontrolle von Strategien zur Markenpolitik, dem Schutz von Marken- und Firmennamen und der Aufrechterhaltung des immateriellen Wirtschaftsguts besondere Bedeutung zukommen.⁶

Kapitalausstattung der Betriebsstätte. Der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 widmet der Bestimmung des Dotationskapitals der Betriebsstätte (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 131 ff.) ein umfangreiches Kapitel.⁷ Als Grundsatz geht die OECD davon aus, dass der Betriebsstätte genügend Eigenkapital zuzuordnen ist, damit diese die von ihr wahrgenommenen Funktionen und Risiken sowie die ihr zugeordneten Wirtschaftsgüter angemessen finanzieren kann.⁸ Die Dotation einer Betriebsstätte mit „freiem Kapital“ ist folglich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Risiken nachgelagert. Mithin basiert sie damit im Wesentlichen auf der Funktionsanalyse (vgl. Rz. 23 sowie Art. 7 (2008) Rz. 117). Im Zusammenhang mit der Bestimmung der Kapitalausstattung der Betriebsstätte geht die OECD davon aus, dass alle betrieblichen Teileinheiten über dieselbe Kreditwürdigkeit verfügen.⁹ Die Verrechnung von unternehmensinternen Garantien wird von der OECD nicht zugelassen,¹⁰ sodass insofern ein Unterschied zur Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen besteht

1 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 75.

2 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 72.

3 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 85.

4 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 87 und 90.

5 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 92 ff.

6 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 96 f.

7 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 99 ff.

8 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 107.

9 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 99.

10 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 101 und 103.

(vgl. Art. 9 Rz. 101). Im Hinblick auf die Ermittlung des „freien Kapitals“ (verstanden als Dotationskapital der Betriebsstätte) legt sich die OECD nicht auf eine einzige Methode fest, sondern beschreibt lediglich verschiedene Methoden mit ihren Vor- und Nachteilen.¹ Im Einzelnen werden die folgenden Methoden dargestellt:

- **Kapitalaufteilungsmethode:**² Nach der Kapitalaufteilungsmethode wird das Eigenkapital des Gesamtunternehmens im Verhältnis der zugeordneten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt. Die für die Praxis äußerst relevante Frage der Bewertung der Wirtschaftsgüter und (vor allem) der Risiken lässt die OECD indessen weitgehend offen.
- **Wirtschaftliche Kapitalaufteilungsmethode:**³ Nach der wirtschaftlichen Kapitalaufteilungsmethode bestimmt sich die Kapitalausstattung der Betriebsstätte auf Basis unternehmensinterner Risikomodelle. Nach Auffassung der OECD entspricht diese Methode dem „Authorised OECD Approach“, wobei sie jedoch (zu Recht) praktische Anwendungsprobleme sieht.
- **Fremdvergleichsmethode:**⁴ Nach dieser Methode ist der Betriebsstätte das Eigenkapital zuzuordnen, welches sie als unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen ausweisen würde. Allerdings räumt selbst der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 Probleme ein, die sich im Hinblick auf die Bestimmung einer solchen „fremdüblichen“ Eigenkapitalausstattung ergeben.⁵ Die OECD erkennt insoweit, dass die Ermittlung eines angemessenen Dotationskapitals der Betriebsstätte einem Fremdvergleich nicht zugänglich ist (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 136).
- **„safe haven“-Methode:**⁶ Nach dieser Methode wird die angemessene Ausstattung einer Betriebsstätte mit Eigenkapital an der Mindestkapitalausstattung eines vergleichbaren Unternehmens abgeleitet (insbesondere unter Berücksichtigung regulatorischer Vorgaben im Bankensektor).
- **Unterkapitalisierung des Gesamtunternehmens:**⁷ Schließlich befasst sich die OECD im Rahmen der Kapitalzuordnung mit dem Problem einer Unterkapitalisierung des Gesamtunternehmens. In diesem Fall führe die bloße Aufteilung des Eigenkapitals des Gesamtunternehmens nicht zu sachgerechten Ergebnissen. Daher schlägt die OECD vor, zunächst das Eigenkapital des Gesamtunternehmens auf ein „fremdübliches“ Niveau anzupassen, um es daran anschließend auf die betrieblichen Teileinheiten aufzuteilen.⁸

- 28 **Zuordnung von externen Finanzierungsaufwendungen.** Nach Auffassung der OECD sind externe Finanzierungsaufwendungen zwischen den betrieblichen Teileinheiten aufzuteilen. Dabei stellt die OECD heraus, dass verschiedene Methoden zur Aufteilung von Finanzierungsaufwendungen grundsätzlich denkbar sind, soweit sie sich am Fremdvergleichsgrundsatz orientieren.⁹ Erwähnt wird in diesem Zusammenhang zunächst der sog. „Tracing Approach“, nach welchem die externen Quellen der der Betriebsstätte zugeordneten Finanzmittel zurückverfolgt werden (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 132). Die durch diese externen Mittel veranlassten Zinsen sind dann der Betriebsstätte zuzuordnen. Der ebenfalls von der OECD genannte „Functionality Approach“ geht demgegenüber von einer Aufteilung des für das Gesamtunternehmen entstandenen Zinsaufwandes aufgrund eines angemessenen Schlüssels aus.¹⁰

1 In Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 147 gesteht die OECD in diesem Zusammenhang offen ein, dass es nicht möglich war, einen internationalen Konsens im Hinblick auf eine angemessene Bestimmung des der Betriebsstätte zuzuordnen Eigenkapitals zu finden.

2 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 121 ff.

3 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 128.

4 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 129 ff.

5 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 132.

6 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 135 ff.

7 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 140 ff.

8 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 143.

9 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 150.

10 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 154 ff.

Anerkennung von Innentransaktionen. Eine der zentralen Aussagen des „Authorised OECD Approach“ ist, dass für Zwecke der Gewinnabgrenzung unternehmensinterne Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte anzuerkennen und mit einem Fremdvergleichspreis zu vergüten sind.¹ Die OECD spricht insofern von „Dealings“ zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, die als Äquivalent zu schuldrechtlichen Geschäftsbeziehungen zwischen rechtlich selbständigen verbundenen Unternehmen zu verstehen sind.² Insofern erkennt die OECD an, dass es zwischen Stammhaus und seiner Betriebsstätte zu einem Liefer- und Leistungsaustausch wie zwischen unabhängigen, rechtlich selbständigen Unternehmen (vgl. Art. 9 Rz. 43 ff.) kommen kann. Entsprechende Innentransaktionen sind folglich unmittelbarer Ausfluss der Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 151 ff.).³ Die Anerkennung unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen beschränkt sich indessen auf die Anwendung des Art. 7 und des Art. 23A/B; auf die weiteren Vorschriften des OECD-MA haben sie keine Auswirkungen (vgl. Art. 7 Rz. 28 und 29 OECD-MK 2010). Die Erhebung von Quellensteuer auf unternehmensinterne Leistungsverhältnisse (insbesondere auf fiktive Lizenzzahlungen) ist daher nach Auffassung der OECD nicht möglich.⁴ Im Übrigen sind an ihre steuerliche Anerkennung – mangels schuldrechtlicher Verträge⁵ – weitergehende Anforderungen zu stellen. So müssen im Rahmen eines „Dealing“ wirtschaftlich wesentliche Risiken, Verantwortlichkeiten und Vorteile zwischen den Unternehmensternen transferiert werden.⁶ Innentransaktionen sind ferner buchhalterisch zu dokumentieren, wobei nach dem OECD-Betriebsstättenbericht 2010 die interne Korrespondenz bzw. weitere Kommunikationsunterlagen als Dokumentationsgrundlagen herangezogen werden können.⁷ Dabei sollen die Finanzbehörden der Vertragsstaaten unternehmensinterne Transaktionen anerkennen, wenn ihre Dokumentation mit den Ergebnissen der Funktionsanalyse im Einklang steht, die Dokumentation der Innentransaktion nicht von dem abweicht, was unabhängige Unternehmen in einer vergleichbaren Situation vernünftigerweise vereinbart hätten und die dokumentierte Innentransaktion die Grundsätze des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 nicht verletzt, indem z.B. ein Risiko unabhängig von der zugrunde liegenden Funktion übertragen wird (vgl. Art. 7 Rz. 26 OECD-MK 2010).⁸

3. Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (Stufe 2)

Anwendung der OECD-Leitlinien 2010. Die im Rahmen der Funktionsanalyse identifizierten unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen sind unter Berücksichtigung der Grundsätze der OECD-Leitlinien 2010 fremdvergleichskonform zu vergüten.⁹ Zur Bestimmung einer fremdvergleichskonformen Vergütung ist eine detaillierte Vergleichbarkeitsanalyse vorzunehmen.¹⁰ In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Art und die Charakteristika der zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen, die Funktionsanalyse, die Vertragsbedingungen, die wirtschaftlichen Rahmenumstände sowie die Geschäftsstrategien zu berücksichtigen.¹¹ Zur konkreten Bepreisung der unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen kommen die klassischen Verrechnungspreismethoden (d.h. die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode) sowie die geschäftsvor-

1 Zur Anerkennung von sog. „Dealings“ im Einzelnen vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 172.

2 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 14.

3 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 172.

4 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 203.

5 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 279.

6 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 178.

7 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 179.

8 Gemäß Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 181 sollen dabei die Rz. 1.48–1.54 sowie 1.64–1.69 OECD-Leitlinien 2010 zur Anwendung kommen.

9 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 183.

10 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 189 ff. mit Verweis auf die OECD-Leitlinien 2010.

11 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 190.

fallbezogenen Gewinnmethoden (d.h. die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode sowie die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) in Betracht (vgl. Art. 9 Rz. 61 ff.). Die noch im OECD-MK 2008 zu Art. 7 vorgesehene Beschränkung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Überführung von Wirtschaftsgütern (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 94 f.) wird damit von der OECD ab 2010 abgelehnt. Insofern kommt es zu einer uneingeschränkten Anwendung der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte für Zwecke ihrer Gewinnabgrenzung, wobei die reine Belastung von Kosten nur in Ausnahmefällen vorgesehen ist (vgl. Rz. 33 und Art. 7 (2008) Rz. 146 und 169).

- 31 Transaktionen bei materiellen Wirtschaftsgütern.** Wird das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut, welches zunächst dem Stammhaus zugeordnet war, auf die Betriebsstätte übertragen, liegt nach Auffassung der OECD eine mit dem Fremdvergleichspreis zu bewertende unternehmensinterne Transaktion vor.¹ Da die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf Basis von schuldrechtlichen Verträgen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht erfolgen kann, kommt es – so die OECD – auf die Übertragung der aus dem Wirtschaftsgut resultierenden Risiken und des insoweit übergehenden Nutzens an.² Wenngleich die OECD in ihrem Betriebsstättenbericht 2010 die konkreten steuerlichen Konsequenzen des Ansatzes des Fremdvergleichspreises im Rahmen der Überführung von materiellen Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte nicht konkretisiert, ist davon auszugehen, dass sie insoweit dem Stammhausstaat ein Besteuerungsrecht auf die im Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven zugesteht. Im Übrigen bildet der Fremdvergleichspreis die Basis zur Bewertung von Abschreibungen, welche die Betriebsstätte im Hinblick auf das überführte Wirtschaftsgut zum Ansatz bringt. Dabei sind allerdings die innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu berücksichtigen.³ Neben der Überführung von Wirtschaftsgütern in die ausländische Betriebsstätte hält die OECD auch eine anteilige Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Stammhaus und der Betriebsstätte – unter Berücksichtigung der Grundsätze für Kostenumlagen – für möglich. Diese Alternative kommt insbesondere in den Fällen zum Tragen, in welchen Wirtschaftsgüter gemeinsam von verschiedenen Unternehmensteilen entwickelt oder genutzt werden.⁴ Schließlich ist auch der Ansatz einer (fiktiven) Miet-, Pacht- oder Lizenzgebühr im Rahmen der Nutzung von materiellen Wirtschaftsgütern durch die ausländische Betriebsstätte denkbar.⁵ Dies setzt allerdings voraus, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem entsprechenden Wirtschaftsgut nicht auf die Betriebsstätte übergeht (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 164).

- 32 Transaktionen bei immateriellen Wirtschaftsgütern.** Auch bei unternehmensinternen Transaktionen in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter ist nach Auffassung der OECD der Fremdvergleichsgrundsatz uneingeschränkt anzuwenden, d.h., die durch einen Unternehmensteil im Zusammenhang mit der Entwicklung oder dem Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts wahrgenommenen Funktionen und Risiken sind im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung durch eine fremdvergleichskonforme Vergütung abzugelten.⁶ Was die konkrete Ermittlung einer fremdvergleichskonformen Vergütung betrifft, enthält der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 keine Vorgaben; vielmehr wird auf die Kap. VI („Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter“), Kap. VII („Verrechnungspreise bei konzerninternen Dienstleistungen“) sowie Kap. VIII („Kostenumlagevereinbarungen“) der OECD-Leitlinien 2010 verwiesen. Damit sind auch im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung die Grundsätze für verbundene Unternehmen anzuwenden. In diesem Zusammenhang weist die OECD allerdings zutreffend darauf hin, dass Verträge (insbesondere Lizenzverträge⁷) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht abgeschlossen werden können. Im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung ist infolgedessen von

1 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 195 f.

2 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 195.

3 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 196.

4 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 197 f.

5 Vgl. auch Ditz/Tchervenjachki, Ubg 2012, 101 ff.

6 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 200 ff.

7 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 203.

entscheidender Bedeutung, welchem Unternehmensteil das entsprechende immaterielle Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der wesentlichen Personalfunktionen zuzuordnen ist.¹ So kann das wirtschaftliche Eigentum an dem immateriellen Wirtschaftsgut einem Unternehmensteil alleine oder mehreren Unternehmensteilen zusammen zuzuordnen sein. Die OECD lässt es damit ausdrücklich zu, immaterielle Wirtschaftsgüter mehreren Unternehmensteilen zuzuordnen (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 167 ff.).² Ist ein immaterielles Wirtschaftsgut mehreren Unternehmensteilen zuzuordnen, sind die Grundsätze der Kostenumlage zu beachten.³ Daneben ist – so der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 – auch denkbar, dass das wirtschaftliche Eigentum an einem immateriellen Wirtschaftsgut von einem Unternehmensteil auf einen anderen überführt wird. Ist dies der Fall, ist der Marktpreis („fair market value“) anzusetzen, sodass dem Vertragsstaat das Recht eingeräumt wird, die in dem immateriellen Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven zu besteuern.⁴ Darüber hinaus ist ein Lizenzverhältnis zwischen den Unternehmensteilen anzunehmen, wenn ein solches auch zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wäre.⁵ Die insofern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte abzurechnende Lizenzgebühr kann keinen Quellenbesteuerungstatbestand auslösen (vgl. Rz. 29).⁶ Schließlich kann die Betriebsstätte auch als sog. Auftragsforscher oder -entwickler für das Stammhaus tätig werden, wobei die entsprechende Dienstleistung i.d.R. auf Basis der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen ist.⁷

Umlagevereinbarungen. Wenngleich zwischen Stammhaus und Betriebsstätte keine Verträge abgeschlossen werden können (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 87), können nach dem OECD-Betriebsstättenbericht 2010 die Grundsätze der Kostenumlage, wie sie in Kap. VIII OECD-Leitlinien 2010 dargestellt werden, auch im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Anwendung finden (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 146, 168 und 169).⁸ Die Anerkennung von Kostenumlagesystemen setzt allerdings eine entsprechende Dokumentation voraus.⁹ 33

Erbringung von unternehmensinternen Dienstleistungen. In Bezug auf die unternehmensinterne Erbringung von Dienstleistungen stellt der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 – im Gegensatz zum OECD-MK 2008 (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 94 f.) – klar, dass auch insofern der Fremdvergleichsgrundsatz uneingeschränkt zur Anwendung kommen soll (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 169). Infolgedessen sind unternehmensinterne Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte grundsätzlich auf Basis eines Fremdvergleichspreises (d.h. einschließlich Gewinnelement) zu verrechnen.¹⁰ Eine Ausnahme gilt dann, wenn die Grundsätze der Kostenumlage (Rz. 33) Anwendung finden.¹¹ 34

Gründung und Schließung der Betriebsstätte. Obwohl sich der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 in einem eigenen (aber kurzen) Kapitel mit den Folgen der Gründung und der Schließung einer Betriebsstätte beschäftigt, lässt er die daraus resultierenden Konsequenzen für die Betriebsstättengewinnabgrenzung ausdrücklich offen. Vielmehr verweist die OECD insofern auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 179 ff.).¹² 35

1 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 210.

2 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 201.

3 Vgl. Kap. VIII OECD-Leitlinien 2010.

4 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 208.

5 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 209.

6 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 203.

7 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 201 mit Verweis auf Rz. 7.4.1 OECD-Leitlinien 2010.

8 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 211 ff.

9 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 214 mit Verweis auf Kap. VIII OECD-Leitlinien 2010.

10 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 216.

11 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 219.

12 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 223.

- 36 Dokumentation.** Wenngleich die Frage der Dokumentation der Abrechnung unternehmensinterner Lieferungen und Leistungen eine wesentliche praktische Frage der Anwendung des „Authorised OECD Approach“ darstellt, sind die Ausführungen zu dieser Thematik im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 sehr spärlich.¹ So wird im Wesentlichen auf Kap. V OECD-Leitlinien 2010 verwiesen, in welchem die Frage der Dokumentation angemessener Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen im Einzelnen dargestellt wird (vgl. Art. 9 Rz. 123). Insofern verkennt die OECD, dass die Identifikation und Ausgestaltung von (schuldrechtlichen) Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen i.d.R. über Verträge dokumentiert werden kann, was indessen bei unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht möglich ist. Insofern unterscheidet sich die Gewinnabgrenzung im internationalen Einheitsunternehmen erheblich von derjenigen zwischen verbundenen Unternehmen gem. Art. 9. Wie mit diesen Unterschieden umzugehen ist, wird von der OECD nicht weiter ausgeführt (zu den Dokumentationspflichten vgl. Art. 7 (2008) Rz. 203 f.).
- 37 Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten.** Der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 beschäftigt sich in einem eigenen Kapitel mit der Frage der Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten i.S.d. Art. 5 Abs. 5.² Kern der Ausführungen der OECD ist, dass die uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und damit der „Authorised OECD Approach“ auch im Zusammenhang mit Vertreterbetriebsstätten Anwendung finden sollen. Infolgedessen sind der Vertreterbetriebsstätte diejenigen Wirtschaftsgüter und Risiken zuzuordnen, die sich auf die vom Vertreter für seinen Prinzipal wahrgenommenen Funktionen beziehen. Dabei sind insbesondere die wesentlichen Personalfunktionen zu berücksichtigen, welche der Vertreter für das Unternehmen (präziser: für die Betriebsstätte des Unternehmens) ausübt. Der Vertreterbetriebsstätte ist ein Ertrag zuzuordnen, der sich an den ihr zugeordneten Wirtschaftsgütern und Risiken und nicht an der Vergütung des Vertreters zu orientieren hat. Infolgedessen ist der der Vertreterbetriebsstätte zuzuordnende Gewinn oder Verlust unabhängig von der Vergütung des Vertreters. Die OECD spricht sich demnach gegen die sog. „Nullsummentheorie“ aus (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 192 ff.). Dies heißt allerdings nicht, dass einer Vertreterbetriebsstätte nach Auffassung der OECD per se ein Gewinn zuzurechnen ist. Denn auch nach ihrer Auffassung kann auf Basis der Funktionsanalyse die Schlussfolgerung zu ziehen sein, dass die Vertreterbetriebsstätte ein Nullergebnis oder einen sehr geringen Gewinn auszuweisen hat.³ Hinsichtlich einer Würdigung der Auffassung der OECD kann auf die Kommentierung des Art. 7 (2008) Rz. 190 ff. verwiesen werden.

4. Würdigung des „Authorised OECD Approach“

- 38 Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes.** Obwohl – nicht zuletzt auf Basis des Art. 7 und des Art. 9 – ein breiter internationaler Konsens darüber besteht, dass die internationale Gewinnabgrenzung im Allgemeinen sowie die Gewinnabgrenzung im internationalen Einheitsunternehmen im Speziellen grundsätzlich am Fremdvergleichsgrundsatz auszurichten ist, wird der Grundsatz des Fremdvergleichs als Maßstab einer internationalen Gewinnabgrenzung in jüngster Zeit zunehmend infrage gestellt.⁴ Die hierzu angeführten Gründe beziehen sich regelmäßig auf die nicht zu verleugnenden Grenzen, die einer Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz anhaften. Diese resultieren insbesondere daraus, dass zur Umsetzung des „dealing at arm's length“-Prinzips – außerhalb einer bloßen Aufwandsumlage – Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte identifiziert und bewertet werden müssen. Wenngleich oftmals festgestellt werden kann, dass zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ein Leistungsaustausch stattfindet, ist es im Einzelnen meist sehr schwierig, eine entsprechende Leistungsbeziehung zu isolieren

1 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 224 ff.

2 Vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 227.

3 Zu Einzelheiten vgl. Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 230 ff.

4 Zu den Grenzen des Fremdvergleichs vgl. auch Ditz, Internationale Betriebsstättengewinnabgrenzung, 363 ff.; Luckhaupt/Overesch/Schreiber, StuW 2012, 359 ff.

und – falls eine solche bestimmt werden konnte – diese mit einem Fremdvergleichspreis zu bewerten. Dies gilt insbesondere für stark verflochtene und integrierte Unternehmen, bei denen einzelne Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmensteilen so eng miteinander verbunden sind oder zeitlich so dicht aufeinanderfolgen, dass eine isolierte Beurteilung der einzelnen Leistungsbeziehungen nicht möglich ist (zur Thematik der Gewinnabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten vgl. Art. 7 (2008) Rz. 195 ff.). Darüber hinaus kommt bei der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte hinzu, dass – wie bereits erwähnt – zwischen beiden Unternehmensteilen keine Verträge abgeschlossen werden können. Während zwischen verbundenen Unternehmen die abgeschlossenen Verträge die Grundlage einer Dokumentation hinsichtlich der Art und Weise von Liefer- und Leistungsbeziehungen bilden, ist dies zwischen Stammhaus und Betriebsstätte gerade nicht möglich. Die Unterscheidung, ob insoweit z.B. eine Überführung eines Wirtschaftsgutes oder dessen Nutzungsüberlassung vorliegt oder von einem gemeinsamen (wirtschaftlichen) Eigentum an dem Wirtschaftsgut auszugehen ist, stößt insofern an erhebliche (praktische) Grenzen. Mit diesen Grenzen setzt sich die OECD in ihrem Betriebsstättenbericht 2010 nur sehr vage auseinander. Dies überrascht insofern, als auf Ebene der EU – nicht zuletzt aufgrund der mit der Verrechnungspreisermittlung und -dokumentation verbundenen Rechtsunsicherheiten und der daraus resultierenden Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung – das Konzept einer gemeinsamen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (GKKB) verfolgt wird.¹ Das Konzept der Aufteilung eines konsolidierten Gruppenergebnisses anhand von Schlüsselgrößen macht die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und damit die Bestimmung von Verrechnungspreisen für interne Lieferungen und Leistungen überflüssig. Denn mit diesem Konzept wird vermieden, dass Zwischengewinne aus gruppeninternen Geschäftsbeziehungen zu ermitteln und zu versteuern sind. Während auf Ebene der EU eine globale Gewinnaufteilungsmethode diskutiert und auf Basis eines Richtlinienentwurfs zur GKKB v. 16.3.2011 konkret vorgesehen ist, geht die OECD im Hinblick auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung einen entgegengesetzten Weg, den Fremdvergleichsgrundsatz weiter zu stärken. Eine Abstimmung wäre hier wünschenswert gewesen.

Probleme der globalen Gewinnaufteilungsmethode. Folgt man der These, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Hinblick auf die Bewertung unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung – insbesondere aus praktischen Gründen – nicht unproblematisch ist, stellt sich die Frage nach den methodischen Alternativen. Eine solche besteht – analog zur GKKB (vgl. Rz. 38) – in der Anwendung der globalen Gewinnaufteilungsmethode.² Es darf allerdings nicht verkannt werden, dass auch die globale Gewinnaufteilungsmethode mit erheblichen Problemen verbunden ist (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 209 ff.). Diese betreffen insbesondere die Möglichkeit, die den Gewinn des Gesamtunternehmens verursachenden wirtschaftlichen Faktoren zu identifizieren, zu gewichten und zu einem verursachungsgerechten Aufteilungsschlüssel zusammenzufassen. Ferner sind die Ermittlung des weltweit erzielten Gesamtgewinns sowie die internationale Abstimmung einer Schlüsselgröße nicht unproblematisch. Denn nur bei internationaler Einigkeit über diese Größen ist letztlich eine kongruente Gewinnabgrenzung und somit die Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung gewährleistet. Allerdings zeigt bereits der am 16.3.2011 von der Europäischen Kommission vorgelegte Richtlinienentwurf zur GKKB, dass die zwischenstaatliche Einigung auf eine bestimmte Schlüsselgröße ein kaum überwindbares Hindernis darstellt. Ferner erscheint auch die Festlegung international harmonisierter Gewinnermittlungsvorschriften zur Sicherstellung einer kongruenten Gewinnabgrenzung in den beteiligten Staaten illusorisch. Vor diesem Hintergrund sprechen die mit einer zweifachen weltweiten Buchführungspflicht einhergehenden rechtlichen wie auch pragmati-

1 Zum Konzept der GKKB vgl. *Spengel/Oestreicher*, DStR 2009, 773 ff.; *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053 ff.; *Kußmaul/Niehren*, StB 2011, 344 ff.; *Förster/Krauβ*, IStR 2011, 607 ff.; *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22.

2 So auch *Niehaves* in Haase², Art. 7 OECD-MA Rz. 214.

schen Probleme gegen die Etablierung der globalen Gewinnabgrenzungsmethode als Standardmethode zur Betriebsstättengewinnabgrenzung.

- 40 Konsistente Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes.** Vor dem Hintergrund der theoretischen Unzulänglichkeiten und praktischen Anwendungsprobleme der globalen Gewinnaufteilungsmethode (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 209 ff.) ist es nur konsequent von der OECD, (weiterhin) im Fremdvergleichsgrundsatz den zentralen Maßstab zur Gewinnabgrenzung zu sehen. Dabei ist es grundsätzlich sehr begrüßenswert, dass die OECD mit dem „Authorised OECD Approach“ ihre bisherige inkonsistente und widersprüchliche Auslegung des Art. 7 Abs. 2 (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 94 ff.) aufgegeben und sich einer uneingeschränkten Interpretation der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte für ihre Gewinnabgrenzung angeschlossen hat (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 106 ff.). Allerdings kann der im OECD-MK 2010 und im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 im Detail dargestellte „Authorised OECD Approach“ nicht in allen Einzelheiten überzeugen.
- 41 Fehlende Rechtsgrundlage im innerstaatlichen Recht.** Das grundlegende Problem des „Authorised OECD Approach“ liegt darin, dass er – wie auch die uneingeschränkte Anwendung der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008 (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 39 ff.) – keine Rechtsgrundlage im innerstaatlichen Recht findet. So fehlt es de lege lata an einer Gewinnermittlungsvorschrift des deutschen innerstaatlichen Rechts, welche den Fremdvergleichsgrundsatz für Zwecke der Betriebsstättengewinnermittlung uneingeschränkt vorsieht (vgl. Rz. 14 und Art. 7 (2008) Rz. 39 ff.). Infolgedessen füllt das innerstaatliche Gewinnermittlungsrecht das in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 (und im Übrigen auch in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008) vorgesehene Recht der Besteuerung von Unternehmensgewinnen – insbesondere im Hinblick auf die Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen – nicht aus. Der abkommensrechtlich vorgesehene Fremdvergleichsgrundsatz wird daher durch das innerstaatliche Gewinnermittlungsrecht eingeschränkt. De lege ferenda ist allerdings eine Änderung in § 1 Abs. 4 und 5 AStG vorgesehen, welche den Anwendungsbereich der Vorschrift auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung ausweiten und damit den „Authorised OECD Approach“ umsetzen soll (vgl. Rz. 15 und Art. 7 (2008) Rz. 42 ff.).
- 42 Funktionsanalyse als erste Stufe des „Authorised OECD Approach“.** Der „Authorised OECD Approach“ geht zutreffend in seiner ersten Stufe davon aus, dass die Grundlage der Betriebsstättengewinnabgrenzung eine detaillierte Funktions- und Risikoanalyse der betroffenen Unternehmensteile bildet (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 117 ff.). Im Rahmen der Funktionsanalyse sind die von der Betriebsstätte bzw. ihrem Stammhaus wahrgenommenen Funktionen und Risiken zu analysieren und eine Einordnung in Neben- oder Unterstützungsfunktionen (nach deutschem Begriffsverständnis: Routinefunktionen¹) und Hauptfunktionen (nach deutschem Begriffsverständnis: Strategieträger bzw. Entrepreneur²) vorzunehmen. Ist eine solche Funktionscharakterisierung sinnvoll und international üblich (vgl. Art. 9 Rz. 53), führt die OECD im Rahmen des „Authorised OECD Approach“ mit den wesentlichen Personalfunktionen („Significant People Functions“) ein neues Kriterium ein,³ welches die Grundlage der Zuordnung von Risiken (vgl. Rz. 24) und Wirtschaftsgütern (vgl. Rz. 25) zu den unternehmerischen Teileinheiten darstellt. Die übergeordnete Bedeutung des Kriteriums der wesentlichen Personalfunktionen ist indessen nicht unproblematisch: Einerseits fehlt es an einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage, welche dieses Kriterium im Hinblick auf die Zuordnung von Risiken und Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte vorsieht. Hier gilt vielmehr eine funktionale Betrachtungsweise unter Berücksichtigung einer tatsächlichen Zugehörigkeit zum Vermögen der Betriebsstätte (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 122). Andererseits ist die Bestimmung und Abgrenzung wesentlicher Personalfunktionen zwi-

1 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341–1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.2 Buchst. a.

2 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341–1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.2 Buchst. b.

3 Vgl. auch *Kaeser*, ISR 2012, 63 (67).

schen Stammhaus und Betriebsstätte häufig nicht eindeutig möglich.¹ Dies wird besonders offensichtlich, wenn Führungspersonal eines Unternehmens für beide Unternehmensteile tätig wird (was insbesondere bei Geschäftsführungsfunktionen üblich ist, vgl. Art. 7 (2008) Rz. 169), sodass sich hier die Frage stellt, welchem Unternehmensteil die von diesen Personen ausgeübten Funktionen und getroffenen Entscheidungen konkret zuzuordnen sind. Dies offenbart im Übrigen ein Problem, welches sich durchgängig durch die beiden Betriebsstättenberichte der OECD aus 2008 und 2010 durchzieht: Die Ausführungen sind i.d.R. sehr allgemein und vage gehalten und infolgedessen für die Praxis häufig nur wenig tauglich. Im Ergebnis wird der Eindruck erweckt, dass fast alle denkbaren Handlungs-, Zuordnungs- und Abrechnungsalternativen möglich sind, wenn sie nur wirtschaftlich begründbar und dokumentierbar sind. Die Betriebsstättengewinnabgrenzung wird folglich weitgehend in das Ermessen des Steuerpflichtigen gelegt, wobei seine Herangehensweise von den Finanzbehörden zu akzeptieren ist, wenn sie im Einzelnen wirtschaftlich begründbar ist. Der Ermessensspielraum des Steuerpflichtigen wird allerdings dadurch eingeschränkt, dass Risiken dem Unternehmensteil nicht völlig frei zugeordnet werden können, sondern der Funktionszuordnung folgen (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 119). Insofern handelt es sich um eine zutreffende Objektivierung der Betriebsstättengewinnabgrenzung, können doch Verträge zwischen den einzelnen Unternehmensteilen nicht abgeschlossen und folglich auf ihrer Basis Risiken nicht zugeordnet werden.²

Anerkennung unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen. Unter Berücksichtigung der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und des Fremdvergleichsgrundsatzes ist es nur konsequent, nach Art. 7 Abs. 2 unternehmensinterne Liefer- und Leistungsbeziehungen anzuerkennen und abzurechnen (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 147 ff.). Problematisch ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass die OECD-Betriebsstättenberichte 2008 und 2010 im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung solcher unternehmensinterner Transaktionen sehr vage bleiben. Dies zeigt bereits das Beispiel möglicher unternehmensinterner Transaktionen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern. Hier stellt sich einerseits die Frage der Abgrenzung der Überführung eines Wirtschaftsguts von seiner Nutzungsüberlassung. Andererseits ist – so die OECD – denkbar, dass das Wirtschaftsgut gleichzeitig mehreren Unternehmensteilen zugeordnet wird (vgl. Rz. 32 und Art. 7 (2008) Rz. 168). Damit offenbaren sich dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang z.B. mit der Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter mehrere Handlungsalternativen. So kann die Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter durch ein Kostenumlageverfahren organisiert und die insoweit entstehenden immateriellen Wirtschaftsgüter allen Unternehmensteilen (anteilig) zugeordnet werden. Darüber hinaus ist denkbar, dass das immaterielle Wirtschaftsgut durch einen Unternehmensteil alleine entwickelt und nach seiner Entwicklung in andere Unternehmensteile überführt bzw. an diese zur Nutzung überlassen wird. Da auch unter fremden Dritten insofern unterschiedliche Varianten umgesetzt werden können, liegt es letztlich im Ermessen des Steuerpflichtigen, das für ihn günstigste Modell auszuwählen. Die Finanzverwaltung hat dieses anzuerkennen, soweit es nicht im Widerspruch zu den tatsächlich von den Unternehmensteilen ausgeübten Funktionen steht.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern. Nach Auffassung der OECD sind Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung des Kriteriums der wesentlichen Personalfunktionen den Unternehmensteilen zuzuordnen. Das deutsche innerstaatliche Gewinnermittlungsrecht kennt indessen das Kriterium der wesentlichen Personalfunktionen nicht.³ Damit stellt sich zwangsläufig die Frage, wie in Fällen vorzugehen ist, in denen nach innerstaatlichem Recht ein Wirtschaftsgut dem Stammhaus und nach Abkommensrecht – zumindest nach Ansicht der OECD – der Betriebsstätte zuzuordnen ist. Diese Frage lassen die OECD-Betriebsstättenberichte 2008 und 2010 offen. In einem

1 Kritisch auch *Kroppen* in FS Herzig, 1071 (1089); *Niehaves* in Haase², Art. 7 OECD-MA Rz. 213; *Schön* in Lüdicke, Besteuerung von Unternehmen im Wandel, 71 (99); *Kahle/Mödingner*, DStZ 2012, 802 (807 f.).

2 A.A. *Kroppen* in FS Herzig, 1071 (1088) mit der Forderung der Anerkennung von sog. „Pro-Forma-Verträgen“.

3 So auch *Kaeser*, ISR 2012, 63 (67).

unmittelbaren Zusammenhang zur Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern steht auch die Frage der Abgrenzungskriterien, nach welchen – wie von der OECD vorgesehen – Wirtschaftsgüter mehreren Unternehmensteilen gleichzeitig zuzuordnen sind bzw. in welchen Fällen von der Überführung eines Wirtschaftsguts (d.h. der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Unternehmensteil) oder seiner Nutzungsüberlassung auszugehen ist (vgl. Rz. 43 und Art. 7 (2008) Rz. 164 und 168). Diese wesentlichen Abgrenzungsfragen werden von der OECD nur allgemein dahin gehend beantwortet, dass auf das Verhalten zwischen unabhängigen Unternehmen abzustellen sei. Unter unabhängigen Unternehmen sind indessen auch längerfristige Nutzungsüberlassungsverträge denkbar, sodass dem Steuerpflichtigen ein erheblicher Ermessensspielraum verbleibt, ob von einer anteiligen Zuordnung des Wirtschaftsgutes, seiner Überführung oder einer Nutzungsüberlassung auszugehen ist. Die Ermessensentscheidung des Steuerpflichtigen ist dabei von der Finanzverwaltung anzuerkennen, wenn sie nicht im Widerspruch zu den von den Unternehmensteilen ausgeübten Funktionen steht.

- 45 Kapitalausstattung der Betriebsstätte.** Im Hinblick auf die Frage der angemessenen Ausstattung der Betriebsstätte mit Dotationskapital verkennt die OECD, dass diese Frage nicht auf Basis eines Fremdvergleichs beantwortet werden kann. Im Ergebnis sind damit die Verlautbarungen der OECD zur Bestimmung des Dotationskapitals der Betriebsstätte nicht überzeugend. Sie gewährleisten weder eine Rechtssicherheit noch eine international übereinstimmende Vorgehensweise. Vielmehr vermitteln die Ausführungen des OECD-Berichts 2010 in diesem Zusammenhang eine Scheingenauigkeit, ohne auf das eigentliche Problem hinzuweisen, dass die Frage der angemessenen Finanzierung einer Betriebsstätte einem Fremdvergleich nicht zugänglich ist (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 131 ff.).¹
- 46 Dokumentation.** Ein wesentliches Problem der Betriebsstättengewinnabgrenzung besteht – im Gegensatz zur Gewinnabgrenzung bei verbundenen Unternehmen – darin, dass zwischen Stammhaus und Betriebsstätte keine Verträge abgeschlossen werden können (vgl. Art. 7 (2008) Rz. 87). Wie stattdessen, d.h. ohne Verträge, unternehmensinterne Liefer- und Leistungsbeziehungen im Einzelnen nachzuweisen und zu dokumentieren sind, bleibt im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 offen. Dies ist insofern unbefriedigend, als die Dokumentation unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen und die darauf aufbauende Ermittlung von Fremdvergleichspreisen regelmäßig im Fokus der Finanzbehörden – insbesondere im Rahmen von Außenprüfungen – stehen. Vor diesem Hintergrund wäre zu wünschen gewesen, dass die OECD hier genauere Vorgaben macht. Dies nicht zuletzt deswegen, weil hier vielfältige Ausgestaltungsformen bestehen, welche zu sehr unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen führen können. Hinzuweisen ist nur auf die problematische Abgrenzung der Überführung bzw. Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern bzw. ihre anteilige Zuordnung zum Stammhaus und zur Betriebsstätte (Rz. 43). Da hier eine Dokumentation über Verträge ausscheidet, kann ausschließlich über rein wirtschaftliche Argumente eine Dokumentation geführt werden (insbesondere unter Berücksichtigung des Funktionsprofils der Unternehmensteile), welche regelmäßig in Außenprüfungen streitanfällig ist. Mangels anderweitiger Vorgaben haben die Finanzbehörden hier die Dokumentation des Steuerpflichtigen grundsätzlich anzuerkennen, soweit sie nicht im Widerspruch zu den von den betrieblichen Teileinheiten ausgeübten Funktionen und den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen steht.

D. Korrespondierende Gewinnberichtigung (Absatz 3)

Literatur: Kahle/Möding, Die Neufassung des Art. 7 OECD-MA im Rahmen der Aktualisierung des OECD-MA 2010, IStR 2010, 757; Kahle/Möding, Vermeidung von Doppelbesteuerung im Bereich der Unternehmensgewinne nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2010, IStR 2011, 821; Möding, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA; Plansky, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2010.

¹ Vgl. dazu auch Ditz, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 364 ff.