

Gelbe Erläuterungsbücher

# Außensteuergesetz: AStG

Kommentar

Bearbeitet von

Herausgegeben von Prof. Dr. Gerhard Kraft, Erläutert von Georg S. Edelmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Martin Krause, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Peer Daniel G. Protzen, LL.M., Rechtsanwalt, und Dr. Sabine Rödel, Steuerberaterin

Unternehmen oder den Gesellschaftern des Unternehmens iSd § 1 Abs. 2 nahestehen. § 2 Abs. 4 S. 3 BsGaV stellt klar, dass eine natürliche Person auch dann zum eigenen Personal des Unternehmens gehört, wenn ein anderes Unternehmen sich vertraglich verpflichtet hat, die natürliche Person dem Unternehmen als Personal zu überlassen und sich die Verpflichtung auf die Überlassung beschränkt. Insofern hat der Verordnungsgeber begrüßenswerterweise auf die im Schrifttum vorgetragene Kritik reagiert (Stellungnahme der Wirtschaftsverbände v. 11.10.2013, 2f.), wonach der bisherige Wortlaut des § 2 Abs. 3 BsGaV-E Funktionen des Unternehmens, die durch Drittpersonal im Dienstleistungswege wahrgenommen wurden (Dienst- oder Werkvertrag), für die Besteuerungsaufteilung völlig ausschloss.

**(2) Zuordnungsparadigma.** Für eine sachgerechte Zuordnung der identifizierten Personalfunktionen zu den einzelnen Stellen die arbeitsvertraglichen Vereinbarungen keine Basis dar (vgl. *Kroppen* DB 2014, 2134). Eine Person hat stets einen Arbeitsvertrag mit dem Gesamtunternehmen und nicht mit seinen einzelnen Teilen. Daher muss ein anderes Abgrenzungskriterium für eine sachgerechte Zuordnung gefunden werden. Wie der Verordnungsgeber unmissverständlich zum Ausdruck bringt, ist eine Personalfunktion stets der Betriebsstätte zuzuordnen, in der sie ausgeübt wird (§ 4 Abs. 1 BsGaV). Folglich wird auf ein örtliches Anknüpfungskriterium abgestellt, dh eine Personalfunktion ist stets dem Unternehmensteil zuzuordnen, in dem das Personal tätig wird. Um mögliche Schwierigkeiten und Konflikte bei der Zuordnung von Personalfunktionen zu vermeiden, legt § 4 Abs. 1 S. 2 BsGaV fest, dass eine Personalfunktion, welche zwar in einer Betriebsstätte ausgeübt wird, aber keinen sachlichen Bezug zu der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte aufweist, nicht zu dieser Betriebsstätte gehört, wenn diese dort nur kurzfristig (an weniger als 30 Tagen im Wirtschaftsjahr) ausgeübt wird (BR-Drs. 401/14, 56). Im Umkehrschluss ist eine in einer Betriebsstätte ausgeübte Personalfunktion dieser dann zuzuordnen, wenn die Personalfunktion einen sachlichen Bezug zu deren Geschäftstätigkeit aufweist (Vermutungsregelung) oder die Dauer der Ausübung die 30 Tage-Grenze im Wirtschaftsjahr überschreitet (vgl. *Höreth/Zimmermann* DStZ 2014, 745). Dabei ist zu beachten, dass stets die Personalfunktionen und nicht das Personal selber der Betriebsstätte zugeordnet werden. Eine Personalfunktion, die durch eine bestimmte Person ausgeführt wird kann nicht gleichzeitig mehreren Betriebsstätten zugeordnet werden (vgl. BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rz. 35f.).

Im Hinblick auf die dominierende Bedeutung des örtlichen Anknüpfungskriteriums für die Zuordnung von Personalfunktionen, können Organigramme der zu untersuchenden Unternehmen in der Praxis eine erste Möglichkeit der Zuordnung bieten. So kann die Verortung des Personals und folglich auch die Verortung der Personalfunktionen in der Organisationsstruktur Anhaltspunkte für den Ort der Tätigkeit und somit für die Zuordnung zu Stammhaus oder Betriebsstätte liefern (vgl. *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1108). Probleme können sich jedoch ergeben, wenn Personalfunktionen nicht klar bestimmten Orten zugeordnet werden können. Beispielfhaft seien hier Außendienstmitarbeiter, Mitarbeiter, die in mehreren Betriebsstätten tätig sind oder Mitarbeiter auf Entsendung angesprochen (vgl. *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1108). Auch Vorstände und vergleichbare Entscheidungsgremien bestehen vielfach aus Per-

sonen, die in unterschiedlichen Ländern ansässig sind und Entscheidungen per Videokonferenz oder andere moderne Kommunikationsmittel treffen (vgl. *Kroppen* DB 2014, 2134). Eine Lokalisierung solcher Personalfunktionen ist problematisch. Fehlt es an örtlichen Anknüpfungspunkten bzw. an einem sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte für die Zuordnungsentscheidung oder greift § 4 Abs. 1 S. 2 BsGaV, ist die Personalfunktion dem Unternehmensteil zuzuordnen, zu der die Personalfunktion sachlich den engsten Bezug aufweist (vgl. § 4 Abs. 2 BsGaV).

659 Kann eine Personalfunktion nicht eindeutig zugeordnet werden, räumt § 4 Abs. 3 BsGaV dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum für die Zuordnung der Personalfunktion ein. Die Zuordnung ist jedoch in einer Weise vorzunehmen, die den Kriterien der „Ausübung“ und des „engen Bezugs zur Tätigkeit“ nicht widerspricht (vgl. § 4 Abs. 3 BsGaV; vgl. auch *Oestreicher/van der Ham/Andresen* IStR–Beihefter 2014, 7). Diese Regelung dient quasi als Auffangvorschrift, die – wie *Strothenke/Holtrichter* zutreffend feststellen – ein faktisches Wahlrecht für den Steuerpflichtigen darstellt, auf das dieser sich zwecks Rechtfertigung der Personalfunktionszuordnung berufen kann (vgl. *Strothenke/Holtrichter* StuB 2013, 731, Fn. 13; vgl. auch *Kußmaul/Delarber/Müller* IStR 2014, 470). Zu bedenken ist, dass der durch § 4 Abs. 3 BsGaV eingeräumte Beurteilungsspielraum dem Steuerpflichtigen einen gewissen Raum für Gestaltungen eröffnet. Dadurch ist es grundsätzlich möglich, dass sich der Steuerpflichtige das internationale Steuergefälle zu Nutze macht und im Zweifel die Personalfunktionen auf Betriebsstätten zuordnet, die in Ländern mit vergleichsweise niedrigeren Steuern liegen (vgl. *Kußmaul/Delarber/Müller* IStR 2014, 470). Insofern kann dem Steuerpflichtigen nur geraten werden, seine Zuordnungsentscheidungen spätestens zur Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung so genau und nachvollziehbar wie nur möglich zu dokumentieren und zu begründen, damit keine Schätzungen nach § 162 AO notwendig werden und die Finanzverwaltung in späteren Prüfungen über möglichst wenig Interpretationsspielraum verfügt. Aufgrund der nachgelagerten und häufig langwierigen Prüfungsverfahren seitens der Finanzverwaltung drohen dem Steuerpflichtigen bei unterschiedlicher Beurteilung zusätzlich zu den nachzuzahlenden Steuern hohe Zinszahlungen.

660 (3) **Vereinbarkeit mit den OECD Grundsätzen.** Zudem ist der Frage nachzugehen, inwieweit die Zuordnungsvorschrift von Personalfunktionen mit den Grundsätzen des AOA seitens der OECD vereinbar ist. Zunächst ist festzustellen, dass auch die Zuordnungssystematik des AOA auf dem Begriff der Personalfunktion (sog. „people function“) aufbaut. Die OECD unterteilt die „people functions“ nach Ihrem Beitrag zum Unternehmenserfolg in „significant functions“ und „support or ancillary functions“ (vgl. OECD–Betriebsstättenbericht 2010, Teil I, Tz. 62). Nach Auffassung der OECD bildet die „significant people function“ (zu Deutsch die wesentliche Personalfunktion) die Grundlage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Risiken zu den unternehmerischen Teileinheiten (vgl. OECD–Betriebsstättenbericht 2010, Teil I, Tzn. 68, 72). § 1 Abs. 5 S. 3 spricht hingegen lediglich von „Personalfunktionen“. Der Verordnungsgeber stellt in § 2 Abs. 5 BsGaV klar, dass für Zwecke des § 1 Abs. 5 S. 3 zwischen maßgeblichen und nicht maßgeblichen Personalfunktionen zu unterscheiden ist. Maßgeblich ist eine Personal-

funktion nach Auffassung des Verordnungsgebers dann, wenn der Ausübung dieser Personalfunktion im üblichen Geschäftsbetrieb im Verhältnis zu den Personalfunktionen, die an anderen Betriebsstätten des Unternehmens ausgeübt werden, die größte (wirtschaftliche) Bedeutung für den jeweiligen Zuordnungsgegenstand zukommt (vgl. § 2 Abs. 5 BsGaV). Als nicht maßgeblich werden lediglich unterstützende bzw. Strategiefunktionen erachtet.

Durch Verwendung der Terminologie der „maßgeblichen Personalfunktion“ weicht die deutsche Finanzverwaltung somit ohne ersichtlichen Grund von dem international gebräuchlichen Begriffsverständnis der „wesentlichen Personalfunktion“ (*significant people function*) ab. Wie *Kahle/Möding* zurecht herausstellen, kann eine zwischen den jeweiligen Finanzverwaltungen abweichende Begriffsauffassung zu Unterschieden bei der Abgrenzung von Besteuerungsrechten führen, die dann letztlich in Doppelbesteuerungskonflikten münden könnten (vgl. *Kahle/Möding* DStZ 2012, 807; vgl. auch: *Richter/Heyd* Ubg 2013, 420). Anwendungsprobleme scheinen insofern bereits vorprogrammiert.

**(4) Sonderproblem: Personenlose Betriebsstätte.** In dem Urteil vom 30.10.1996 hat der BFH entschieden, dass eine vom Ausland aus betriebene inländische Pipeline auch dann als eine inländische Betriebsstätte anzusehen ist, wenn im Inland kein Personal (Unternehmer, Arbeitnehmer, fremdes weisungsabhängiges Personal, Subunternehmer) des Unternehmens tätig wird (BFH v. 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, 12). Vielmehr reicht insbesondere bei vollautomatisch arbeitenden Einrichtungen das Tätigwerden des Unternehmens mit der Geschäftseinrichtung aus. Vor dem Hintergrund der Zuordnungsmethodik des § 1 BsGaV iVm § 4 BsGaV ist zu erwarten, dass Betriebsstätten, die über kein eigenes Personal verfügen, zukünftig in weitaus geringerem Maße Erfolgsbestandteile zugewiesen werden können, als dies bisher der Fall war (vgl. *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1109; *HHR/Roth* § 49 EStG Rz. 259).

Im Entwurf der VWG BsGa erzeugte die Finanzverwaltung mit ihrer Aussage zum analogen Beispiel einer Pipeline-Betriebsstätte, dass einer solchen „kein oder allenfalls ein geringer Gewinn“ (VWG BsGa-E, vom 18.3.2016, Tz. 49) zuzuordnen sei, zusätzlich unnötige Rechtsunsicherheit, indem sie lediglich die OECD-Auffassung („little or no profit would be attributed to such a PE“) wiedergab (OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil 1 Rn. 66). In der finalen Version der VWG BsGa ist dieser Hinweis nun entfallen, wodurch die Finanzverwaltungen auf Kosten der Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen zusätzlichen Freiraum bei der Beurteilung von personenlosen Betriebsstätten erhalten. Eine Grundlage, um die Zuweisung höherer Beträge als bisher zu solchen Betriebsstätten zu legitimieren, bietet die finale Version der VWG BsGa folglich nicht.

Obwohl seit Einführung des AOA, bedingt durch das Abstellen auf die Personalfunktionen, Zweifel an dessen Übertragbarkeit auf personenlose, voll automatisiert arbeitende Betriebsstätten geäußert wurden, haben bisher sowohl die OECD als auch der deutsche Gesetz- und Verordnungsgeber keine zufriedenstellenden Antworten für diese speziellen Sachverhalte geliefert (vgl. *Kahle/Baschnagel/Kindich* FR 2016, 193 (203); *Kraft/Hentschel/Apler* Ubg 2017, 318). In diesem Zusammenhang käme beispielsweise die Öffnungsklausel des

§ 1 Abs. 5 S. 2 Hs. 2 in Frage, wonach die Betriebsstätte nicht wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln ist (vgl. *Kraft/Hentschel/Apler* Ubg 2017, 318 (325f.); detaillierte Ausführungen zur Escape-Klausel iSd § 1 Abs. 5 S. 2 Hs. 2 vgl. *Melhem/Dombrowski* IStR 2015, 912). Demzufolge ist ein Abweichen von den AOA-Regeln möglich, soweit die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen eine andere Behandlung erfordert. Eine Server-Betriebsstätte bspw. ist in der Tat „anders“ – genau genommen personenlos – und könnte somit eine andere Behandlung iSd § 1 Abs. 5 S. 2 Hs. 2 verlangen. Ausgehend vom reinen Wortlaut der Öffnungsklausel könnte diese unter Umständen dazu genutzt werden, eine vom AOA abweichende Gewinnabgrenzung zu begründen (vgl. *Lübbehüsen/Kahle* Erfolgs- und Vermögensabgrenzung/*Kahle/Kindich* Rz. 4.122; *Froitzheim* Ubg 2015, 357; *Melhem/Dombrowski* IStR 2015, 913; *Kahle/Baschnagel/Kindich* FR 2016, 201). Offizielle Ausführungen zur Reichweite der Öffnungsklausel sucht man in den VWG BsGa vergeblich.

**665 bb) Zuordnung von Vermögenswerten. (1) Grundsätzliche Zuordnungsmethodik.** Ausgehend von der maßgeblichen Personalfunktion sind der Betriebsstätte die Vermögenswerte des Unternehmens zuzuordnen, die sie zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt (vgl. § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2). Insofern ergibt sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut eine Unstimmigkeit zum Ansatz der OECD. Im AOA wird bezüglich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern vielmehr danach gefragt, welche Funktion für das betreffende Wirtschaftsgut relevant ist und nicht, welches Wirtschaftsgut für eine bestimmte Funktion Relevanz hat (vgl. *Wassermeyer/Kaeser* Art. 7 OECD-MA 2010 Rz. 705; *Strothenke/Holtrichter* StuB 2013, 732). Folglich stellt die OECD darauf ab, wo die für das zuzuordnende Wirtschaftsgut relevante wesentliche Personalfunktion verortet ist. Die deutsche Finanzverwaltung orientiert sich in der BsGaV hingegen an der grundlegenden Zuordnungssystematik der OECD. Insofern sollte die sehr allgemein formulierte Zuordnungsregelung in § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 nicht automatisch bereits durch ihren Wortlaut zu Abweichungen in der Anwendung führen.

**666** § 2 Abs. 6 BsGaV enthält eine Definition, was unter den zuzuordnenden Vermögenswerten grundsätzlich zu verstehen ist. Hiernach werden Vermögenswerte sehr weitgehend als Wirtschaftsgüter und Vorteile definiert, wobei es in diesem Zusammenhang nicht auf ihre Bilanzierbarkeit ankommt (vgl. *Busch* DB 2014, 2491). In einer nicht abschließenden Aufzählung führt die Norm die folgenden Wirtschaftsgüter und Vorteile an, die „insbesondere“ als Vermögenswerte qualifizieren: materielle Wirtschaftsgüter (§ 5 BsGaV); immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter (§ 6 BsGaV); Beteiligungen sowie Finanzanlagen (§ 7 BsGaV). Methodisch enthält die BsGaV für jede Kategorie an Vermögenswerten eigene Zuordnungsregelungen, wobei im Grundsatz eine Zuordnung zu derjenigen Personalfunktion vorgesehen ist, die der Verordnungsgeber für gewöhnlich als am bedeutendsten ansieht. Wie auch schon das BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 – S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.4) geht die BsGaV davon aus, dass ein Wirtschaftsgut nur einheitlich einer Betriebsstätte zuzuordnen ist. Ausnahmen hiervon sind nur für immaterielle Wirtschaftsgüter und für Verbindlichkeiten vorgesehen (vgl. *HHR/Roth* § 49 EStG Rz. 260).

**(2) Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern.** Die Zuordnung 667 materieller Wirtschaftsgüter erfolgt in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der OECD nutzungsbezogen (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I, Tz. 75), dh materielle Wirtschaftsgüter sind idR der Betriebsstätte zuzuordnen für deren Personalfunktionen sie genutzt werden (vgl. § 5 Abs. 1 BsGaV). Wird bspw. eine Maschine von einer Personalfunktion der Betriebsstätte X genutzt, so ist diese entsprechend auch der Betriebsstätte X zuzuordnen. Grundsätzlich ist das Zuordnungskriterium der „Nutzung“ zu begrüßen, da, wie die Finanzverwaltung in der Verordnungsbegründung zutreffend schildert, die Nutzung für materielle Wirtschaftsgüter einen besonders engen Zusammenhang zur Betriebsstätte begründet und daher im Regelfall eine eindeutige Zuordnung erlaubt (vgl. BR-Drs. 401/14, 57).

Probleme treten hingegen dann auf, wenn die Nutzung eines materiellen 668 Wirtschaftsgutes zwischenzeitlich von einer Betriebsstätte zu einer anderen wechselt. Dies hat die Finanzverwaltung wohl erkannt und adressiert die Frage in § 5 Abs. 1 BsGaV. Zunächst ist zu unterscheiden, ob die Nutzung des materiellen Wirtschaftsgutes häufig zwischen den verschiedenen Betriebsstätten wechselt oder ob es sich um eine dauerhafte (nicht nur vorübergehende) Nutzungsänderung handelt. Bei häufiger Nutzungsänderung ist das materielle Wirtschaftsgut der Betriebsstätte zuzuordnen, für deren Geschäftstätigkeit sie überwiegend genutzt wird (vgl. § 5 Abs. 1 S. 3 BsGaV). In diesen Fällen wird davon ausgegangen, dass zwischen der Betriebsstätte, der das materielle Wirtschaftsgut zuzuordnen ist und den Betriebsstätten, die es nutzen, eine fiktive Nutzungsüberlassung iSd § 16 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a BsGaV (zB Vermietung) vorliegt (vgl. BR-Drs. 401/14, 58, BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rn. 78). Auf diese Weise wird verhindert, dass zu den jeweiligen Zeitpunkten der Nutzungsänderung von einer korrespondierenden Zuordnungsänderung auszugehen ist, bei der dann ggf. die vorhandenen stillen Reserven festgestellt und versteuert werden müssten (vgl. BR-Drs. 401/14, 58). Wie die VGW BsGa darlegen, liegt eine häufige Änderung der Nutzung vor, soweit die Nutzung mehr als zweimal im Kalenderjahr wechselt (vgl. BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rn. 79). Wird ein ursprünglich der Betriebsstätte zugeordnetes Wirtschaftsgut hingegen auf Dauer für die Personalfunktion einer anderen Betriebsstätte genutzt, ist das Wirtschaftsgut ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung der anderen Betriebsstätte zuzuordnen. Es ist insofern von einer Veräußerung auszugehen, die dazu führt, dass die vorhandenen stillen Reserven festgestellt und versteuert werden müssen (vgl. BR-Drs. 401/14, 58).

Wenngleich man diese Rechtsfolge aus Gründen der Praktikabilität bei materiellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens akzeptieren kann, erscheint 669 die zwingende Annahme einer Zuordnungsänderung und die damit verbundene Veräußerung bei materiellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens als willkürlich und nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar (vgl. Stellungnahme BStBK v. 16.10.2013, S. 3). Durch die vom Gesetzgeber in § 1 Abs. 5 S. 2 unterstellte Fiktion der Betriebsstätte als unabhängiges und eigenständiges Unternehmen, sollte diese denklogisch auch frei darüber entscheiden können, ein bestimmtes materielles Wirtschaftsgut (dauerhaft) zu mieten, zu leasen oder zu kaufen. Mit der willkürlich unterstellten Veräußerungsfiktion

seitens der Finanzverwaltung schießt diese über die in § 1 Abs. 6 eingeräumte Ermächtigungsgrundlage hinaus (vgl. Stellungnahme BStBK v. 16.10.2013, 3; Stellungnahme IDW v. 17.10.2013, 7). Auch dem AOA ist eine solche Veräußerungsfiktion unbekannt. Internationale Besteuerungskonflikte scheinen insofern bereits vorprogrammiert, wobei die unionsrechtliche Wertung an dieser Stelle noch nicht vollständig abgeschlossen ist (vgl. *Oestreicher/van der Ham/Andresen* IStR–Beihefter 2014, 9, Fn. 22; ausführlich Rz. E.III.2.). Um entsprechende spätere Anpassungen durch die Finanzverwaltung zu umgehen, ist auf eine gut nachvollziehbare Zuordnungsentscheidung durch den Steuerpflichtigen zu achten.

**670** Eine Ausnahme von dem maßgeblichen Zuordnungskriterium der „Nutzung“ bei materiellen Wirtschaftsgütern ist in § 5 Abs. 2 BsGaV verortet. Hiernach ist ein materielles Wirtschaftsgut nicht der Betriebsstätte zuzuordnen, für deren Personalfunktion es genutzt wird, wenn die Bedeutung einer anderen Personalfunktion (bspw. Anschaffung, Herstellung, Verwaltung oder Veräußerung des betreffenden materiellen Wirtschaftsgutes), die in einer anderen Betriebsstätte ausgeübt wird, eindeutig überwiegt. In diesen Fällen liegt zwischen der Betriebsstätte, die das materielle Wirtschaftsgut nutzt und der Betriebsstätte, in der die maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird, eine „fiktive Nutzungsüberlassung“ vor (vgl. BR–Drs. 401/14, 58). Durch die nicht näher konkretisierten Rechtsbegriffe „Bedeutung [...] einer Personalfunktion“ sowie „eindeutig [...] überwiegt“ wird dem Steuerpflichtigen erneut ein hohes Maß an Flexibilität eingeräumt.

**671** Keine Flexibilität besteht hingegen bei der Zuordnung von unbeweglichem Vermögen. Durch die Regelung, dass dieses stets der Betriebsstätte zuzuordnen ist, in der die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte ausgeübt wird (§ 5 Abs. 2 S. 3 BsGaV), verschafft die Finanzverwaltung nach eigener Aussage einer Grundsatzentscheidung im internationalen Steuerrecht Geltung, wonach das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen dem Staat zusteht, in dem die Betriebsstätte liegt (vgl. BR–Drs. 401/14, 59; siehe auch Art. 6 OECD–MA). Dadurch soll vermieden werden, dass fiktiver Mietaufwand auf der Grundlage einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung („Mietvertrag“) bei einer im Inland belegenen Betriebsstätte abzugsfähig wird, ohne dass der damit korrespondierende fiktive Mietertrag des übrigen Unternehmens in Deutschland besteuert werden könnte (vgl. BR–Drs. 401/14, 59).

**672** Analog zu der Zuordnungsregelung für Personalfunktionen (§ 4 Abs. 3 BsGaV) existiert auch bei materiellen Wirtschaftsgütern ein Wahlrecht in Fällen, in denen eine eindeutige Zuordnung des materiellen Wirtschaftsgutes zu einem Unternehmensteil nicht möglich ist. In diesen Fällen legt die Finanzverwaltung die Zuordnungsentscheidung in das Ermessen des Steuerpflichtigen (vgl. § 5 Abs. 4 BsGaV), wobei sich die Zuordnung soweit wie möglich an den Grundsätzen des § 5 Abs. 1–3 BsGaV zu orientieren hat. Eine anteilige Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsgutes auf die unterschiedlichen Unternehmensteile ist nicht vorgesehen (vgl. BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rn. 84). Damit ist eine Inkonsistenz gegenüber dem OECD–Betriebsstättenbericht 2010 festzustellen, der eine anteilige Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern – gerade in Bezug auf Kostenumlagevereinbarungen – hervorhebt (vgl. OECD–Betriebsstättenbericht 2010, Teil I, Tzn. 72, 197; *Kuß-*

*maul/Delarber/Müller* IStR 2014, 466; Stellungnahme BStBK v. 16.10.2013, 4). Sollte die ausländische Finanzverwaltung den Grundsätzen der OECD folgen und eine entsprechende Aufteilung materieller Wirtschaftsgüter zulassen, droht dem Steuerpflichtigen insofern das Risiko einer Doppelbesteuerung. Auf die Inkonsistenz zur Auffassung der OECD wurde bereits in den einschlägigen Stellungnahmen zum Entwurf der BsGaV-E hingewiesen (vgl. Stellungnahme BStBK v. 16.10.2013, 4; Stellungnahme IDW v. 17.10.2013, 7). Dass die vorgetragene Kritik in der finalen Fassung der BsGaV keine Berücksichtigung gefunden hat, ist nicht nachvollziehbar, da insofern Doppelbesteuerungen vorprogrammiert erscheinen. Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter muss spätestens mit der Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung erfolgen, im anderen Staat der Besteuerung zugrunde gelegt werden und anhand eindeutiger Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO begründet werden können (vgl. BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rn. 84).

**(3) Zuordnung von immateriellen Werten.** Für die Zuordnung von immateriellen Werten (zB Patent, Marke, Know-how oder Geschäftswert) spielt das Kriterium der Nutzung nur eine untergeordnete Rolle, da immaterielle Werte – anders als materielle Wirtschaftsgüter – gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten genutzt werden können (vgl. BR-Drs. 401/14, 60; *Oestreicher/van der Ham/Andresen* IStR-Beihefter 2014, 7). Vielmehr erfolgt die Zuordnung risiko- bzw. entscheidungsbezogen, dh ein immaterielles Wirtschaftsgut ist grundsätzlich der Betriebsstätte zuzuordnen, in welcher dieses aufgrund einer Personalfunktion geschaffen (erste Vermutungsregelung) oder erworben (zweite Vermutungsregelung) wurde (vgl. § 6 Abs. 1 BsGaV; BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rn. 85; *Strothenke/Holrichter* StuB 2013, 732; BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rn. 85). Konkretisierungen hinsichtlich der Begriffe „Schaffung“ und „Erwerb“ sind in den VWG BsGa enthalten (BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rn. 86f.). Sind an der Schaffung oder dem Erwerb mehrere Betriebsstätten beteiligt, so ist der immaterielle Wert der Betriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung (nach qualitativen Kriterien) für den immateriellen Wert zukommt (vgl. § 6 Abs. 1 S. 2 BsGaV). Soweit die qualitativen Kriterien gleichwertig ausgeübt werden ist ausnahmsweise auf quantitative Kriterien abzustellen (vgl. BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Rn. 90). Wie der Verordnungsbe-gründung zu entnehmen ist, ist bei selbsterstellten immateriellen Werten jedoch nicht nur die Forschungs- bzw. Entwicklungstätigkeit an sich als „erstel-lend“ zu charakterisieren. Auch andere begleitende und unterstützende Tätigkeiten wie bspw. die Gestaltung der Prüfungsanordnung und des Prüfver-fahrens, die den Rahmen für die konkrete Forschungs- und Entwicklungstät-igkeit bilden, oder die Bestimmung von Entwicklungsphasen für das jeweilige Projekt, sind entsprechend für die Zuordnungsentscheidung bei selbsterstellten materiellen Wirtschaftsgütern zu berücksichtigen (vgl. BR-Drs. 401/14, 61; *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1110). Aus der beispielhaften Aufzählung der Finanzverwaltung geht allerdings nicht hervor, auf welcher Skala die Bedeu-tung dieser einzelnen unterstützenden Tätigkeiten zu messen ist (vgl. Stellung-nahme BStBK v. 16.10.2013, 4). Bei mehreren infrage kommenden Betriebs-stätten ist in der Praxis ohnehin davon auszugehen, dass begleitende und unterstützende Tätigkeiten die tatsächliche Forschungs- und Entwicklungs-

673

tätigkeit nur in Ausnahmefällen an Bedeutung übertreffen werden (vgl. *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1110).

- 674 Eine von § 6 Abs. 1 BsGaV abweichende Zuordnung kommt hingegen dann in Betracht, wenn die Bedeutung einer anderen Personalfunktion, die in einer anderen Betriebsstätte ausgeübt wird, qualitativ eindeutig überwiegt (vgl. § 6 Abs. 2 S. 1 BsGaV). Andere Personalfunktionen sind nach § 6 Abs. 2 S. 2 BsGaV bspw. solche, die mit der Nutzung, der Verwaltung, der Weiterentwicklung, dem Schutz oder der Veräußerung des immateriellen Werts in Zusammenhang stehen.

**Beispiel:**

- 675 Die Tablet AG entwickelt im Jahre 01 in der in Halle (Saale) belegenen Betriebsstätte A ein für die Produktion von Tablet PCs bedeutsames Patent X. Der ausschließlich in der inländischen Betriebsstätte A ablaufende Forschungs- und Entwicklungsprozess für das Patent X wird Ende des Jahres 01 abgeschlossen. Eine Weiterentwicklung des Patentes X im Inland ist nicht vorgesehen. Um der besonders hohen Nachfrage Rechnung zu tragen, entschließt sich die Tablet AG, eine Betriebsstätte B im Ausland zu gründen. Ab dem Jahr 02 wird das Patent X ausschließlich von der im Ausland belegenen Betriebsstätte B genutzt.

**Lösung:**

Ausgangspunkt für die Zuordnung des Patents ist § 6 Abs. 1 BsGaV. Hiernach ist das Patent im Jahre 01 der im Inland belegenen Betriebsstätte A zuzuordnen, da die mit der Patenterstellung verbundene Forschungs- und Entwicklungstätigkeit auch im Inland erbracht wurde. Ab dem Jahr 02 soll das Patent laut Sachverhalt jedoch ausschließlich von Betriebsstätte B genutzt werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das Patent mit Beginn der Nutzung (Jahr 02) der nutzenden Betriebsstätte B zuzuordnen und von einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung („Veräußerung“) zwischen Betriebsstätte A, die das Patent geschaffen hat und Betriebsstätte B, die das Patent ausschließlich nutzt, auszugehen. Dies hat zur Folge, dass stille Reserven, die ggf. in dem „veräußerten“ Patent ruhen, anlässlich der Nutzungsänderung aufzudecken und zu versteuern sind (vgl. *Oestreicher/van der Ham/Andresen* IStR-Beihefter 2014, 9).

- 676 Die von der Finanzverwaltung unterstellte Fiktion, dass bei immateriellen Werten von einer Veräußerung auszugehen ist, wenn diese „ausschließlich“ an anderer Stelle genutzt werden, entspricht jedoch weder dem Grundsatz des Fremdvergleichs noch wird diese Konsequenz aus dem AOA gemäß OECD-Betriebsstättenbericht 2010 gezogen. Doppelbesteuerungen erscheinen insofern bereits vorprogrammiert (vgl. *Oestreicher/van der Ham/Andresen* IStR-Beihefter 2014, 9).

- 677 Zu begrüßen ist indes, dass in Fällen, in denen eine Zuordnung immaterieller Werte nicht eindeutig vorgenommen werden kann, eine anteilige Zuordnung von der Finanzverwaltung für zulässig erachtet wird (vgl. § 6 Abs. 4 BsGaV, Stellungnahme BStBK v. 16.10.2013, 4; *Kußmaul/Delarber/Müller* IStR 2014, 470; kritisch hierzu: Stellungnahme der Wirtschaftsverbände v. 11.10.2013, 5). Insofern gibt die Finanzverwaltung ihre bisher vertretene Auffassung, wonach Wirtschaftsgüter entweder der Betriebsstätte oder dem Stammhaus zuzuordnen sind, zumindest in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter auf (vgl. BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.4; *Ditz/Luckhaupt* ISR 2015, 6). Die Auffangregelung des § 6 Abs. 4 BsGaV wird vor allem dann eine wichtige Rolle spielen, wenn immaterielle