

Dr. Arne Schnitger, Berlin*

Grundsätzliche Überlegungen zur Anwendung des AOA (insbesondere) nach innerstaatlichem Recht

Inhaltsübersicht

- I. Gegenstand der Untersuchung
- II. Der AOA im Abkommensrecht
 1. Historie und Zielsetzung
 2. Gleichlauf der Gewinnaufteilung von Betriebsstätten und Verrechnungspreise verbundener Unternehmen
 3. Vereinheitlichung und Planungssicherheit – „Significant people functions“ als Konkretisierung des Veranlassungsprinzips
 4. Gleichlauf der Gewinnaufteilung von Betriebsstätten und Verrechnungspreise verbundener Unternehmen
- III. Reichweite des FSEA im innerstaatlichen Recht
 1. Hintergrund zur Einführung des AOA im innerstaatlichen Recht
 2. AOA als Vorschrift zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte?
 3. AOA als Vorschrift zur Einkünfteermittlung oder Gewinnabgrenzung?
 4. AOA als Vorschrift zur Entstrickungsbesteuerung
- IV. Anwendung des AOA auf Personengesellschaften
- V. Zusammenfassung

Der Besteuerung von Betriebsstätten kommt im internationalen Steuerrecht seit jeher eine zentrale Bedeutung zu. Auch in der heutigen Zeit gilt dies unverändert, wie die Diskussion um die Erfassung digitaler Betriebsstätten beweist. Neben der Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist häufig aber noch entscheidender, welcher Gewinn dieser zuzuweisen ist. Bei der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wurde mit dem AOA sowie dessen Umsetzung in § 1 Abs. 5 AStG eine neue Richtung eingeschlagen. Hier stellen sich in Folge der systematischen Verankerung und Ausgestaltung der Vorschrift eine Reihe grundlegender Fragen bei der Anwendung des AOA nach innerstaatlichem Recht, denen sich der folgende Beitrag widmet.

The taxation of permanent establishments has always played a central role in international tax law. This holds true today, as the discussion about the taxation of digital business models demonstrates. In this regard, it is not only important whether a permanent establishment exists. It is often even more decisive what profit can be attributed to the permanent establishment. The AOA and its implementation in section 1 (5) German Foreign Tax Act altered the profit allocation between the parent company and the permanent establishment. Due to the systematic position of this provision in German tax law and its design, a number of fundamental questions arise which are analyzed hereafter.

I. Gegenstand der Untersuchung

Die Gleichstellung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei der Gewinnabgrenzung bzw. Bestimmung der Verrechnungspreise durch die OECD im Abkommensrecht wurde bereits vielfach analysiert. Der vorliegende Beitrag widmet sich der Anwendung des gem. § 1 Abs. 5 AStG in innerstaatliches Recht umgesetzten AOA, einer Vorschrift, die in mehrfacher Hinsicht unbestimmt ist. Insbesondere ihre Rechtsfolgen sind nur sehr rudimentär geregelt. Denn der Gesetzgeber begnügt sich in § 1 Abs. 5 AStG mit der Anordnung einer analogen Anwendung der Absätze 1, 3 und 4 der Vorschrift. Der für die folgende Untersuchung besonders relevante § 1 Abs. 1 S. 1 AStG sieht dabei rechtsfolgenseitig vor, dass

„Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen [sind], wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären“.

Im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG wird dies gemeinhin so verstanden, dass die Anwendung der Vorschrift zu einer Erhöhung der Einkünfte führt. Eine korrespondierende Minderung von Einkünften ist nach der Vorschrift hingegen nicht vorgesehen. Diese erfolgt i.R.d. Anwendung des AOA nach § 1 Abs. 5 S. 8 AStG i.V.m. DBA hingegen nur, wenn das einschlägige DBA den AOA vorsieht und ohne Anwendung des Functionally Separate Entity Approach (FSEA) eine Doppelbesteuerung drohen würde.

Der in das innerstaatliche Recht umgesetzte AOA ist in Folge seiner gesetzlichen Verortung damit eine Vorschrift zur einseitigen Berichtigung von Einkünften bei verbundenen Unternehmen. Er ist folglich insbesondere nicht Bestandteil der Vorschriften zur Ermittlung und Abgrenzung des Gewinns.¹

Hieraus ergeben sich eine Reihe von Unwägbarkeiten. Dabei fallen vier Fragen zur Reichweite der Fiktion des AOA und der Rechtsfolgen nach dem FSEA im besonderen Maße ins Auge, denen im Folgenden nachgegangen werden soll²:

* Dr. Arne Schnitger, CPA, StB, LL.M., ist Partner bei PwC, Berlin.

1 Vgl. Kaeser in FS Endres, 2016, S. 179 (183); Wassermeyer, IStR 2012, 277; Nientimp/Schwarz/Stein, IStR 2016, 487 (488); Lüdicke in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 63 f. Die korrespondierende Minderung Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ist im Gegensatz hierzu eine Vorschrift zur Gewinnermittlung bzw. Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten und Stammhaus, welche auch eine Minderung der Gewinne vorsieht; vgl. im Einzelnen unter II.

2 Weitere Frage, wie z.B. ob in Folge der Verortung des AOA die Gewinnaufteilung nach innerstaatlichem Recht weiterhin erfolgen kann, bleiben unberücksichtigt. Hierzu Kaeser in FS Endres, 2016, S. 179 (183).