



## Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 24. Dezember 1999

Telefon: (0 18 88) 6 82 - 30 95  
(0 30) 22 42 - 30 95  
oder über Vermittlung 22 42-0

Telefax: (0 18 88) 6 82 34 98  
(0 30) 22 42 34 98

X.400: c=de/a=bund400/p=bmf/o=bmfbln1/s=poststelle

IV B 4 - S 1300 - 111/99  
( Geschäftszeichen bei Antwort bitte angeben )

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundesfinanzakademie

Bundesamt für Finanzen

### **Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze)**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Frage, nach welchen Grundsätzen das Betriebsvermögen und die Einkünfte eines Unternehmens zwischen dem Stammhaus in einem Staat und seiner/seinen Betriebsstätte/n in dem anderen Staat oder anderen Staaten nach innerstaatlichem Recht und den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) aufzuteilen sind, Folgendes:

#### Inhaltsangabe

1. Rechtsgrundlagen zur Besteuerung von gewerblichen Betriebsstätten
  - 1.1 Nationales Steuerrecht
    - 1.1.1 Betriebsstätte

- 1.1.1.1 Feste Geschäftseinrichtung
- 1.1.1.2 Bauausführungen und Montagen
- 1.1.2 Ständiger Vertreter
- 1.1.3 Besteuerung bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte
  - 1.1.3.1 Maßgebliche Vorschriften
  - 1.1.3.2 Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten
- 1.1.4 Besteuerung bei Bestehen einer ausländischen Betriebsstätte oder Bestellung eines ständigen Vertreters im Ausland
  - 1.1.4.1 Maßgebliche Vorschriften
  - 1.1.4.2 Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten
- 1.1.5 Gewerbliche Personengesellschaft
  - 1.1.5.1 Beteiligung an einer Personengesellschaft
  - 1.1.5.2 Einstufung einer ausländischen Gesellschaft
  - 1.1.5.3 Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten
  - 1.1.5.4 Gewinnanteil eines unbeschränkt Steuerpflichtigen
  - 1.1.5.5 Gewinnanteil eines beschränkt Steuerpflichtigen
- 1.1.6 Inländische gewerbliche Einkünfte ohne Betriebsstätte oder ständigen Vertreter im Inland
- 1.2 Doppelbesteuerungsabkommen
  - 1.2.1 Betriebsstätte
    - 1.2.1.1 Feste Geschäftseinrichtung
    - 1.2.1.2 Bauausführungen und Montagen
  - 1.2.2 Abhängiger Vertreter, unabhängiger Vertreter
  - 1.2.3 Beteiligung an einer Personengesellschaft (Sondervergütungen)
  - 1.2.4 Rechtsfolgen eines DBA
  - 1.2.5 Schutz des Steuerpflichtigen
  - 1.2.6 Rückfallklauseln eines DBA
- 2. Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte
  - 2.1 Allgemeines
  - 2.2 Grundsätze der Aufteilung
  - 2.3 Methoden der Gewinnaufteilung
    - 2.3.1 Direkte Methode
    - 2.3.2 Indirekte Methode
  - 2.4 Zuordnung der Wirtschaftsgüter
  - 2.5 Anteil der Betriebsstätte am Eigenkapital des Gesamtunternehmens (Dotation)
    - 2.5.1 Dotationskapital von Betriebsstätten
    - 2.5.2 Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

- 2.6 Überführung von Wirtschaftsgütern
  - 2.6.1 Überführung in eine ausländische Betriebsstätte des inländischen Stammhauses
  - 2.6.2 Überführung/Rückführung von Wirtschaftsgütern in das Inland
  - 2.6.3 Überführung zwischen inländischer Betriebsstätte und ausländischem Stammhaus oder dessen ausländischer Betriebsstätte
  - 2.6.4 Überführung in eine ausländische Personengesellschaft
- 2.7 Aufwands-/Ertragsaufteilung
- 2.8 Umrechnung des Betriebsstättenergebnisses
  - 2.8.1 Umrechnung bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 EStG
  - 2.8.2 Umrechnung bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG
    - 2.8.2.1 Betriebseinnahmen
    - 2.8.2.2 Betriebsausgaben
    - 2.8.2.3 Zeitpunkt der Bewertung
  - 2.8.3 Umrechnung in Sonderfällen
    - 2.8.3.1 Überführung von Wirtschaftsgütern aus der ausländischen in eine inländische Betriebsstätte
    - 2.8.3.2 Gesellschafterforderungen/-verbindlichkeiten
- 2.9 Gründung und Auflösung der Betriebsstätte
  - 2.9.1 Gründungsaufwand und vorangehende Aufwendungen
  - 2.9.2 Betriebsstättenauflösung
- 2.10 Einbringung einer Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft
- 3. Einzelfragen zur Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte
  - 3.1 Dienstleistungen
    - 3.1.1 Allgemeines
    - 3.1.2 Dienstleistungen als Haupttätigkeit der Betriebsstätte
    - 3.1.3 Lohnfertigung durch Betriebsstätten
    - 3.1.4 Oberleitung der Betriebsstätten durch das Stammhaus
  - 3.2 Werbung und Markterschließung
    - 3.2.1 Aufwendungen für Werbung
    - 3.2.2 Aufwendungen für Markterschließung
  - 3.3 Zinsen und ähnliche Vergütungen
  - 3.4 Geschäftsführungsaufwendungen, allgemeine Verwaltungsaufwendungen und ähnlicher Aufwand
    - 3.4.1 Zuordnung der Aufwendungen zur Betriebsstätte

- 3.4.2 Beispiele
- 4. Betriebsstätten in Sonderfällen
- 4.0 Allgemeines
- 4.1 Bankbetriebsstätte
- 4.1.1 Inländische Betriebsstätte
- 4.1.2 Zuordnung von Forderungen und Margenanteilen
- 4.1.3 Dotationskapital
- 4.1.4 Zinsverrechnungen
- 4.2 Versicherungsbetriebsstätte
- 4.2.1 Inländische Betriebsstätte
- 4.2.2 Inländische Betriebsstätten, die der Versicherungsaufsicht durch das BAV unterliegen
- 4.2.3 Inländische Betriebsstätten, die nicht der Versicherungsaufsicht durch das BAV unterliegen
- 4.2.4. Ausländische Betriebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen
- 4.3 Bauausführungen und Montagen
- 4.3.1 Allgemeines
- 4.3.2 Bau- und Montageüberwachung als Bauausführung
- 4.3.3. Einschaltung von Subunternehmen
- 4.3.4 Bau- und Montageausführung durch ein Konsortium oder eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE)
- 4.3.5 Beurteilung von Bauausführungen
- 4.3.6 Gewinn- und Verlustaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
- 4.3.7 Materiallieferungen bei Bau- oder Montageleistungen der Betriebsstätte
- 4.3.8 Zuordnung von Baustoffen und Montageteilen zur Betriebsstätte
- 4.3.9 Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und -erträgen
- 4.4 Kontroll- und Koordinierungsstellen
- 4.4.1 Allgemeines
- 4.4.2 Betriebsstätteneigenschaft der Kontroll- und Koordinierungsstellen
- 4.4.3 Zurechnung von Anteilen und Wirtschaftsgütern sowie daraus fließenden Einkünften
- 4.4.4 Betriebsstättengewinn
- 4.4.5 Betriebsstättenvermögen
- 4.5 Betriebsstätten beim Einsatz von Seeschiffen und Binnenschiffen
- 4.5.1 Allgemeines
- 4.5.2 Sonderregelung für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

- 4.5.3 Sondervereinbarungen für Schifffahrtsunternehmen nach DBA
- 4.6 Bodenschatzsuche und -gewinnung in internationalen Gewässern
  - 4.6.1 Steuerliches Inland
  - 4.6.2 Betriebsstätte
- 4.7 Betriebsstätten bei Explorationen
  - 4.7.1 Besteuerung in der Explorationsphase
    - 4.7.1.1 Betriebsstätte nach nationalem Recht
    - 4.7.1.2 Betriebsstätte nach DBA
  - 4.7.2 Besteuerung beim Übergang in die Entwicklungs- und Produktionsphase
  - 4.7.3 Besonderheiten bei der Behandlung des Betriebsstättenergebnisses
- 4.8 Transportanlagen
- 5. Verfahren
  - 5.1 Mitwirkungs- und Nachweispflichten
    - 5.1.1 Mitwirkung nach § 90 Abs. 2 AO
    - 5.1.2 Mitwirkungspflicht von Unternehmensteilen
    - 5.1.3 Nachweissvorsorge
    - 5.1.4 Erweiterte Mitwirkungspflicht
  - 5.2 Umfang der Mitwirkungspflicht
  - 5.3 Rechtsfolgen bei unzureichender Mitwirkung
- 6. Sonstiges
  - 6.1 Selbständig Tätige i.S.d. Art. 14 OECD-MA
  - 6.2 Erstmalige Anwendung
  - 6.3 Aufhebung anderer Verwaltungsregelungen

### Anhang

DBA-Übersichten (Anlagen I – IV)

I. Grundtatbestandsmerkmal (Betriebsstätteneigenschaft)

II. Bauausführungen und Montagen

III. Ständiger Vertreter

IV. Nicht als Betriebsstätten geltende Einrichtungen

Tabelle 1: Rechtsformen internationaler Unternehmen (außer Osteuropa)

Tabelle 2: Rechtsformen osteuropäischer Unternehmen

## **1. Rechtsgrundlagen zur Besteuerung von gewerblichen Betriebsstätten**

### **1.1 Nationales Steuerrecht**

Bei der Prüfung und Anwendung von nationalen Vorschriften zur Besteuerung von Betriebsstätten gewerblich tätiger Unternehmen, ist zunächst zu untersuchen, ob die DBA das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland einschränken, denn die DBA werden durch das jeweilige Zustimmungsgesetz gem. Art. 59 GG für in der Bundesrepublik Deutschland gesetzlich verbindlich erklärt und gehen gem. § 2 AO als speziellere Vorschrift dem nationalen Steuerrecht vor. Folglich sind Geltungsbereich, Begriffsbestimmungen und die zwischenstaatlichen Besteuerungsrechtszuordnungen des betreffenden DBA zu beachten. Dies gilt nicht bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG unterliegen (vgl. § 50 d Abs. 1 Satz 1 EStG).

Aus nationaler Sicht sind vor allem folgende Rechtsgrundlagen zur Besteuerung von Betriebsstätten gewerblicher Unternehmen von Bedeutung:

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen vor, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter (§ 13 AO) für den Gewerbebetrieb bestellt ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG). Zum Begriff „Inland“ wird auf Tz. 4.6.1 verwiesen. Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht liegen ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. vor, wenn sie durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte (§ 12 AO) oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter (§ 13 AO) erzielt werden (§ 34 d Nr. 2 EStG). Für die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ist der Begriff der Betriebsstätte und des ständigen Vertreters jedoch - wie oben bereits erwähnt - dem jeweiligen DBA zu entnehmen (§ 2 AO), s.a. Tz.1.2.1.

## 1.1.1 Betriebsstätte

### 1.1.1.1 *Feste Geschäftseinrichtung*

Eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 1 AO ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Sie muss örtlich fixiert sein und der Unternehmer muss darin seine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben (BFH vom 10. Februar 1988, BStBl II S. 653). Eine feste Verbindung mit der Erdoberfläche oder ihre Sichtbarkeit ist jedoch nicht erforderlich (BFH vom 30. Oktober 1996, BStBl 1997 II S. 12). Der Unternehmer muss eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über diese Einrichtung haben (BFH vom 11. Oktober 1989, BStBl 1990 II S. 166 und BFH vom 3. Februar 1993, BStBl II S. 462). Eine feste Geschäftseinrichtung ist auf gewisse Dauer angelegt. Sie ist immer dann auf Dauer angelegt, wenn sie länger als sechs Monate besteht (BFH vom 19. Mai 1993, BStBl II S. 655). Die Katalogaufzählung in § 12 Satz 2 AO ist nicht abschließend. Während § 12 Satz 1 AO als Grundtatbestand eine feste Einrichtung oder Anlage verlangt, setzen die Tatbestände des § 12 Satz 2 Nrn. 1 – 8 AO dies nicht notwendigerweise voraus (BFH vom 28. Juli 1993, BStBl 1994 II S. 148). Der Begriff der Zweigniederlassung i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 2 AO bestimmt sich nach Handelsrecht (§ 13 d HGB).

### 1.1.1.2 *Bauausführungen und Montagen*

Durch Bauausführungen und Montagen wird eine Betriebsstätte nur dann begründet, wenn ihre Dauer 6 Monate übersteigt (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO). Besteht zwischen dem Staat, in dem die Bauausführungen und Montagen erbracht werden und dem Staat des Sitzes des ausführenden Unternehmens ein DBA, ist zu beachten, dass für dessen Anwendung der Betriebsstättenbegriff abweichend von § 12 Satz 2 Nr. 8 AO bestimmt sein kann; für den Regelfall wird eine Dauer von mehr als sechs Monaten vorausgesetzt. Wegen weiterer Einzelheiten siehe Tz. 4.3, Anlage II.

## 1.1.2 Ständiger Vertreter

Der ständige Vertreter i.S.d. § 13 AO hat die Geschäfte des Unternehmers nachhaltig zu besorgen und unterliegt dessen Sachanweisungen; er muss nicht Arbeitnehmer des Unternehmens sein, sondern nur an Stelle des Unternehmers tätig werden.

Ist der ständige Vertreter ein Kommissionär oder Makler, der Geschäftsbeziehungen für das ausländische Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält, und die Besteuerung des ausländischen Unternehmens nicht durch ein DBA geregelt, so sind die Einkünfte des ausländischen Unternehmens insoweit nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Das gilt auch, wenn der ständige Vertreter ein Handelsvertreter (§ 84 HGB) ist, der weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für das ausländische Unternehmen besitzt noch über ein Warenlager dieses Unternehmens verfügt, von dem er regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführt (vgl. R 222 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStR).

Zur Begründung der Gewerbesteuerpflicht durch einen ständigen Vertreter vgl. Abschn. 22 Abs. 5 und 6 GewStR 1998.

Wird der inländische Gewerbebetrieb eines beschränkt steuerpflichtigen Ausländers im ganzen verpachtet, bezieht der Verpächter nur dann inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn er dafür im Inland einen ständigen Vertreter bestellt und während dieser Zeit weder eine Betriebsaufgabe erklärt noch eine Betriebsveräußerung vorgenommen hat (BFH vom 12. April 1978, BStBl II S. 494).

## 1.1.3 Besteuerung bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte

### 1.1.3.1 *Maßgebliche Vorschriften*

Unterhält ein beschränkt Steuerpflichtiger eine Betriebsstätte im Inland oder ist er dort durch einen ständigen Vertreter tätig, sind für die Besteuerung vor allem folgende Vorschriften maßgebend:

a) für die Einkommensteuer/Körperschaftsteuer:

§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG; § 2 Nr. 1 KStG (beschränkte Steuerpflicht); § 15 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb); § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a und § 50 Abs. 1 EStG (Abgrenzungsvorschriften); § 50 Abs. 3 EStG, § 23 Abs. 2 und 3 KStG (Steuersatz); §§ 4 bis 7 k EStG, § 8 Abs. 1 KStG (Gewinnermittlung); § 50 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG (keine Abgeltungswirkung von Abzugsteuern); § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG, § 50 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 49 Abs. 1 KStG (Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer); § 50 Abs. 6 EStG, § 26 Abs. 6 KStG (Anrechnung ausländischer Ertragsteuern).

b) für die Gewerbesteuer:

§ 2 Abs. 1 GewStG; § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG

#### 1.1.3.2 *Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten*

Nach § 138 Abs. 1 AO sind die Gründung, Verlegung oder Auflösung einer Betriebsstätte innerhalb eines Monats der Gemeinde anzuzeigen.

Mit Aufnahme des Geschäftsbetriebs ergeben sich handelsrechtliche Buchführungspflichten (§ 238 ff. HGB, § 140 AO), wenn die jeweilige Betriebsstätte eine nach § 13 d HGB eingetragene oder eintragungspflichtige Zweigniederlassung ist. Falls die Betriebsstätten handelsrechtlich keine Zweigniederlassungen darstellen, entsteht die Buchführungspflicht erst nach Aufforderung durch das Finanzamt gemäß § 141 AO. Die Aufforderung kann in einem Steuer- oder Feststellungsbescheid bzw. in einem besonderen Verwaltungsakt ergehen; sie soll dem Steuerpflichtigen mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Beginn ab die Buchführungsverpflichtung zu erfüllen ist (AEAO Nr. 4 zu § 140 AO). Außerdem ergeben sich Aufzeichnungspflichten aus § 143, § 144 AO und § 22 UStG.

Beteiligen sich ausländische Steuerpflichtige an einer inländischen Betriebsstätte in der Form der GbR (ARGE, Konsortium), kann eine handels- und steuerrechtliche (§§ 2, 238 ff HGB, § 140 AO) Buchführungspflicht bestehen, auch wenn diese BGB-Gesellschaften nach § 180 Abs. 4 AO von dem Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung ausgenommen sind.

Die Bücher sind im Inland zu führen (§ 146 Abs. 2 AO). Erleichterungen können nach § 148 AO gewährt werden. Zu den Vorlagepflichten von Büchern, Aufzeichnungen, Urkunden und sonstigen Geschäftspapieren vgl. §§ 97, 200 AO.

Die erhöhten Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO) und die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht bei Geschäftsbeziehungen zu niedrig besteuerten Gebieten (§ 16 AStG) gelten auch für beschränkt Steuerpflichtige. Wegen weiterer Einzelheiten siehe Tz. 5.

1.1.4 Besteuerung bei Bestehen einer ausländischen Betriebsstätte oder Bestellung eines ständigen Vertreters im Ausland

1.1.4.1 *Maßgebliche Vorschriften*

Unterhält ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Betriebsstätte im Ausland oder ist er dort durch einen ständigen Vertreter tätig, sind für die Besteuerung vor allem folgende Vorschriften maßgebend:

- a) für die Einkommen-(Körperschaft-)steuer: §§ 34 d EStG, 8 Abs. 1 KStG (Begriff der ausländischen Einkünfte, hier § 34 d Nr. 2 Buchstabe a EStG, der Bedeutung für die berücksichtigungsfähigen ausländischen Steuern hat, §§ 34 c EStG, 26 Abs. 7 KStG (indirekte und fiktive Steueranrechnung));
- b) für die Gewerbesteuer: § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG (Nichtberücksichtigung des Gewerbeertrags ausländischer Betriebsstätten);

Erzielt der Steuerpflichtige aus einer ausländischen Betriebsstätte Verluste, so sind die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen des § 2 a Abs. 1 und 2 EStG zu beachten.

Für die pauschale Besteuerung von Einkünften aus einer im ausländischen Staat befindlichen Betriebsstätte wird auf das BMF-Schreiben vom 10. April 1984 (BStBl I S.252), den so genannten Pauschalierungserlass, verwiesen.

#### 1.1.4.2 *Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten*

Es gelten die allgemeinen Buchführungs-, Aufzeichnungs-, Anzeige- und Aufbewahrungspflichten nach HGB und AO. Die Gründung und der Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland ist dem zuständigen Finanzamt spätestens dann mitzuteilen, wenn nach dem meldepflichtigen Ereignis eine Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung oder eine Erklärung zur gesonderten Gewinnfeststellung einzureichen ist (§ 138 Abs. 2 AO). Wird dieser Mitteilungspflicht nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachgekommen, kann unter den Voraussetzungen von § 379 AO eine Ahndung als Ordnungswidrigkeit erfolgen.

Die Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht umfasst stets das gesamte Unternehmen einschließlich der ausländischen Betriebsstätten. Sie ist grundsätzlich ohne Rücksicht auf eine Steuerfreistellung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte nach einem DBA und etwaige Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Betriebsstättenstaat im Inland zu erfüllen.

Ist die Betriebsstätte nach dem Recht des Betriebsstättenstaates verpflichtet, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und kommt sie dieser Verpflichtung auch nach, so genügt es, dass das Ergebnis dieser Buchführung in die Buchführung des inländischen Unternehmens übernommen wird (§ 146 Abs. 2 - 4 AO). Anpassungen an die deutschen steuerlichen Vorschriften sind vorzunehmen und kenntlich zu machen. Auf eine sachgerechte Währungsumrechnung ist zu achten (Tz. 2.8).

Werden für die Betriebsstätte die Bücher nicht gesondert geführt, so sind deren Geschäftsvorfälle im Inland einzeln zu erfassen und kenntlich zu machen (§ 145 Abs. 2 i.V.m. § 146 Abs. 2 AO).

Zu den Vorlagepflichten von Büchern, Aufzeichnungen und sonstigen Geschäftspapieren vgl. §§ 97, 200 AO; es gelten die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO) und die Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten bei Geschäftsbeziehungen zu niedrig besteuerten Gebieten (§ 16 AStG).

#### 1.1.5 Gewerbliche Personengesellschaft

##### 1.1.5.1 *Beteiligung an einer Personengesellschaft*

Nach deutschem Rechtsverständnis werden Beteiligungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person an einer (ausländischen) Personengesellschaft grundsätzlich als Unternehmen dieser Person i.S.d. Art. 7 OECD-MA 92 behandelt.

Die mitunternehmerische Beteiligung an einer Personengesellschaft durch einen unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer im Inland ansässigen (inländischen) Personengesellschaft, die eine Betriebsstätte unterhält, sowie die Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer im Ausland bestehenden (ausländischen) Personengesellschaft, die eine Betriebsstätte unterhält, führt dazu, dass die Betriebsstätte jeweils - anteilig - dem Gesellschafter zuzurechnen ist (BFH vom 26. Februar 1992, BStBl II S. 937), es sei denn, es handelt sich um eine ausschließlich vermögensverwaltende oder selbständig bzw. land- und forstwirtschaftlich tätige Personengesellschaft, die nicht gewerblich geprägt ist. Entsprechendes gilt auch für den umgekehrten Fall, dass ein beschränkt Steuerpflichtiger an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist, die im Inland eine Betriebsstätte unterhält.

#### 1.1.5.2 *Einstufung einer ausländischen Gesellschaft*

Die Frage, ob eine ausländische Gesellschaft als Mitunternehmerschaft einzustufen ist, bestimmt sich nach deutschem Steuerrecht aufgrund eines Vergleichs der Gesellschaftsstruktur (Abschnitt 2 Abs. 1 KStR; BFH vom 23. Juni 1992, BStBl II S. 972).

Dies führt in Bezug auf Staaten, in denen Personengesellschaften als juristische Personen - also als nicht transparent - behandelt werden, dazu, dass eine besondere Prüfung der Aufteilung des Besteuerungsrechts vorzunehmen ist (vgl. hierzu die BMF-Schreiben zum DBA-Jugoslawien (betr. Slowenien) vom 21. Juli 1997, BStBl. I S. 724, zum DBA-Rumänien vom 1. Oktober 1997, BStBl I S. 863, zum DBA-Spanien vom 28. Mai 1998, BStBl I S. 557, zum DBA-Tschechoslowakei vom 13. Januar 1997, BStBl I S. 97, zum DBA-Tunesien vom 25. August 1997, BStBl I S. 796 und zum DBA-Ungarn vom 29. April 1993, BStBl I S. 342). Eine Übersicht der Rechtsformen internationaler Unternehmen enthält der Anhang, Tabellen 1 und 2.

#### 1.1.5.3 *Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten*

Der Gesellschafter ist grundsätzlich verpflichtet, die Buchführung, die Abschlüsse und - soweit erforderlich - weitere Geschäftspapiere vorzulegen und die notwendigen Auskünfte zu erteilen (§§ 90 Abs. 2, 97, 200 AO). Die Grenzen dieser Verpflichtung bestimmen sich nach den Grundsätzen der Zumutbarkeit und Verhältnismäßigkeit.

#### 1.1.5.4 *Gewinnanteil eines unbeschränkt Steuerpflichtigen*

Sind unbeschränkt steuerpflichtige Personen an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhält, noch einen ständigen Vertreter bestellt hat, ist der Gewinn der Personengesellschaft zur Ermittlung der Höhe der Gewinnanteile der unbeschränkt steuerpflichtigen Person nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG zu ermitteln (BFH vom 13. September 1989, BStBl 1990 II S. 57). Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind alle Geschäftsvorfälle unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger

Buchführung zu berücksichtigen, auch wenn sie in einer ausländischen Währung ausgewiesen sind. Grundlage ist die nach ausländischem Recht geführte Buchführung der Personengesellschaft, aus der unter Anpassung an die deutschen steuerrechtlichen Vorschriften der Gewinn i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG abzuleiten ist.

Unterhält die ausländische Personengesellschaft eine Betriebsstätte im Inland, ist der dafür nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelte Gewinn maßgebend.

#### 1.1.5.5 *Gewinnanteil eines beschränkt Steuerpflichtigen*

Der Gewinnanteil an einer inländischen Personengesellschaft ist gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf der Grundlage der Steuerbilanz der Gesellschaft und etwaiger Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen des Gesellschafters zu ermitteln. Entsprechend ist bei einer ausländischen Personengesellschaft mit inländischer Betriebsstätte zu verfahren. Der Anteil, der von dem Gewinn/Verlust einer inländischen Personengesellschaft aus einer ausländischen Betriebsstätte auf einen beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter entfällt, ist mangels Zugehörigkeit zur inländischen Betriebsstätte im Inland nicht steuerbar (BFH vom 24. Februar 1988, BStBl II S. 663).

#### 1.1.6 Inländische gewerbliche Einkünfte ohne Betriebsstätte oder ständigen Vertreter im Inland

Hat ein ausländisches Unternehmen keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter im Inland, kann es gleichwohl beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG erzielen. Dabei kann es sich - abhängig von der jeweiligen Sachverhaltsgestaltung - um Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b bis f EStG) oder um andere Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG handeln.

## 1.2 **Doppelbesteuerungsabkommen**

### 1.2.1 Betriebsstätte

Die Anknüpfung der DBA an den Begriff der Betriebsstätte dient der Aufteilung des Besteuerungsrechts der Vertragsstaaten und damit der Aufteilung der Unternehmensgewinne und des Unternehmensvermögens (Art. 7, 22 Abs. 2 Musterabkommen der OECD auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen 1992, OECD-MA 92), der Zuordnung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zu einer Betriebsstätte (Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 4 OECD-MA 92), der Zuweisung des Besteuerungsrechtes aus der Veräußerung von Betriebsstättenvermögen (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA 92) und für andere Einkünfte (Art. 21 Abs. 2 OECD-MA 92).

#### 1.2.1.1 *Feste Geschäftseinrichtung*

Die Betriebsstätte ist definiert in Art. 5 Abs. 1, 2 OECD-MA 92, ebenso in den meisten DBA, als feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Zum Begriff der festen Geschäftseinrichtung siehe Tz. 1.1.1.1.

Eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte setzt abkommensrechtlich immer eine Geschäftseinrichtung voraus (vgl. Tz. 12 des Kommentars zu Art. 5 Abs. 2 OECD-MA 92).

Während nach dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 92 durch die feste Geschäftseinrichtung die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt werden muss, liegt nach § 12 AO eine Betriebsstätte vor, wenn die feste Geschäftseinrichtung (oder Anlage) der Tätigkeit des Unternehmens dient. Der abkommensrechtliche Begriff der Betriebsstätte stimmt aber inhaltlich mit dem des § 12 AO überein. Hinsichtlich der ausgeübten Tätigkeiten ist er allerdings regelmäßig enger. Die Geschäftseinrichtung muss jedoch dem Unternehmen mit einer gewissen Beständigkeit zu dienen bestimmt sein (siehe Tz. 1.1.1.1), d.h. länger als 6 Monate, jedoch ohne Rücksicht auf die Frist für Bauausführungen und Montagen in den einzelnen DBA. Nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 92 gelten Geschäftseinrichtungen unterstützender oder vorbereitender Art, wie z.B.

Warenlager oder Einkaufs- und Informationsstellen wegen ihres bloßen Hilfscharakters nicht als Betriebsstätten (vgl. Anhang, IV).

Vorbereitende Tätigkeiten sind solche, die zeitlich vor der Haupttätigkeit ausgeübt werden (BFH vom 23. Januar 1985, BStBl II S.47). Hilfstätigkeiten begleiten die Haupttätigkeiten und folgen ihnen zeitlich nach. Sie sind jedoch ihrer Art nach von der Haupttätigkeit verschieden. Die Haupttätigkeit eines Unternehmens ergibt sich aus dessen Aufgabenstellung. Eine Tätigkeit ist Bestandteil der Haupttätigkeit, wenn sie einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht, z.B. die Forschung eines Pharmaunternehmens.

Wird ein Betrieb an ein anderes Unternehmen verpachtet, wird dadurch allein für den Verpächter keine Betriebsstätte begründet (Tz. 11 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA 92; BFH vom 28. Juli 1982, BStBl 1983 II S. 77). Soweit unbewegliches Vermögen verpachtet wird, ist nach Art. 6 OECD-MA 92, im Übrigen nach Art. 21 OECD-MA 92 zu verfahren.

Verpachtet oder vermietet eine im Ausland ansässige Person im Inland belegene wesentliche Betriebsgrundlagen an eine von ihr beherrschte inländische Kapitalgesellschaft (Betriebsaufspaltung über die Grenze), begründet sie dadurch allein keine Betriebsstätte (Tz. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA 92). Das Besitzunternehmen kann nur durch einen ständigen Vertreter oder eine feste Geschäftseinrichtung, z.B. am Ort der Betriebsgesellschaft, eine Betriebsstätte unterhalten. Liegt keine Betriebsstätte im Sinne eines DBA vor, ist, soweit unbewegliches Vermögen verpachtet wird, nach Art. 6 OECD-MA 92 und nicht nach Art. 7 OECD-MA 92 zu verfahren. Wegen der isolierenden Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG sind die Pachteinnahmen des ausländischen Besitzunternehmens als inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG anzusehen.

### 1.2.1.2 *Bauausführungen und Montagen*

Bauausführungen und Montagen erfüllen nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 92 nur dann den Betriebsstättenbegriff, wenn ihre Dauer eine gewisse Zeit überschreitet, vgl. Anhang, II. Eine Bauausführung besteht von dem Zeitpunkt an, an dem das Unternehmen mit den Arbeiten - einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten - in dem Staat beginnt, in dem das Bauwerk errichtet werden soll, also z.B. mit der Errichtung eines Bauplanungsbüros (vgl. Tz. 19 des OECD-Kommentars zu Art. 5 des OECD-MA 92).

Bauausführungen und Montagen, die diese Voraussetzung nicht erfüllen, sind für sich allein keine Betriebsstätten, auch wenn zu ihnen eine feste Geschäftseinrichtung gehört, (z.B. Baucontainer als Geschäftsstelle), die mit der Bau- und Montagetätigkeit zusammenhängt (vgl. Tzn. 16, 17 des OECD-Kommentars zu Art. 5 des OECD-MA 92). Sofern in der festen Geschäftseinrichtung aber eine Tätigkeit nicht bloß unterstützender oder vorbereitender Art ausgeübt wird und sie während der in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA vorgesehenen Zeit besteht, liegt eine Betriebsstätte i.S. von Art. 5 Abs. 1, 2 OECD-MA vor.

Wird die Leitung von mehreren kurzfristigen Bauausführungen und Montagen in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt, so bestimmt sich die Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 92.

Wegen weiterer Einzelheiten siehe Tz. 4.3.

### 1.2.2 *Abhängiger Vertreter, unabhängiger Vertreter*

Ein Vertreter muss nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 92 ein abhängiger Vertreter des Unternehmens sein und - einschränkend gegenüber § 13 AO - seine Vollmacht gewöhnlich ausüben und nicht nur Tätigkeiten unterstützender Art i.S.d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 92 durchführen (vgl. Anhang, III). Die Abhängigkeit setzt kein persönliches Abhängigkeitsverhältnis (z.B. ein Angestelltenverhältnis) voraus. Trägt der Vertreter das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit nicht, ist dies ein Indiz für seine wirtschaftliche Abhängigkeit. Eine Abschlussvollmacht liegt vor, wenn das Unternehmen rechtlich oder wirtschaftlich von dem Vertreter gebunden werden kann; eine mittelbare Stellvertretung ist möglich. Ist eine Person bevollmächtigt, alle Einzelheiten eines Vertrags verbindlich für das

Unternehmen auszuhandeln, so kann davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen wirtschaftlich gebunden wird. Die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA übernehmen in der Regel die Bestimmungen des OECD-MA 92 zu dem Begriff des abhängigen Vertreters. Einige DBA weichen aber von dem OECD-MA 92 ab oder enthalten Sonderregelungen (z.B. für Versicherungsunternehmen), vgl. im Übrigen Anhang III.

Auch ein Makler, Kommissionär oder sonstiger unabhängiger Vertreter kann nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 92 eine betriebsstättenbegründende Funktion haben, wenn er außerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Ein unabhängiger Vertreter handelt außerhalb des Rahmens seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit, wenn seine Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung außerhalb des Berufsbildes und des Geschäftszweiges liegt (BFH vom 14. September 1994, BStBl 1995 II S. 238).

Eine Tochtergesellschaft kann grundsätzlich nicht als eine Betriebsstätte begründender Vertreter angesehen werden. Sie ist nur dann abhängiger Vertreter der Muttergesellschaft, wenn sich die Vertreterstellung aus Umständen außerhalb der Beherrschung ergibt (Art. 5 Abs. 7 OECD-MA 92) und nicht in ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit begründet ist.

Die Vertreterbetriebsstätte tritt hinter Art. 5 Abs. 1, 2 OECD-MA 92 zurück. Sofern die Tätigkeit des Vertreters losgelöst und außerhalb der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird, liegen zwei Betriebsstätten vor.

Ausländische Kapitalgesellschaften können eine Betriebsstätte (oder das Stammhaus) auch insoweit begründen, als in einer inländischen Wohnung oder in einem Baucontainer die zu ihrer Vertretung befugten Personen die Geschäftsführertätigkeit entfalten bzw. die Tagesgeschäfte vornehmen (vgl. BFH vom 16. Dezember 1998, BStBl 1999 II S. 437).

### 1.2.3 Beteiligung an einer Personengesellschaft (Sondervergütungen)

Sondervergütungen eines inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft und eines ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft sind als Unternehmensgewinne im Sinne der DBA (vgl. Art. 7 OECD-MA 92) zu behandeln, auch wenn das DBA keine ausdrückliche Regelung in diesem Sinne enthält. Im ersten Fall werden sie jedoch nach dem Methodenartikel des anzuwendenden DBA nicht von der deutschen Bemessungsgrundlage ausgenommen, wenn der andere Staat sie abweichend vom deutschen Steuerrecht qualifiziert, z.B. als Zinsen oder Lizenzgebühren, und sich auf Grund dieser Qualifikation nach dem DBA gehalten sieht, sie von der Steuer zu befreien oder nur zu einem einen bestimmten Vomhundertsatz der Einnahmen nicht übersteigenden Satz zu besteuern (vgl. im Ergebnis ebenso BFH vom 27. Februar 1991, BStBl II S. 444, BFH vom 14. Juli 1993, BStBl 1994 II S. 91). Bezüglich der in Art. 10 bis 13 und 21 OECD-MA 92 vorgesehenen Möglichkeit der Rückverweisung auf Art. 7 OECD-MA 92 ist darauf abzustellen, ob die den Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren zugrunde liegenden Vermögenswerte tatsächlich zu der Betriebsstätte der Personengesellschaft und damit zu der Betriebsstätte ihrer/s Gesellschafter/s) gehören (BFH vom 26. Februar 1992, BStBl II S. 937; BFH vom 31. Mai 1995, BStBl II S. 683; BFH vom 30. August 1995, BStBl 1996 II S. 563; BFH vom 17. Dezember 1997, BStBl 1998 II S. 296).

### 1.2.4 Rechtsfolgen eines DBA

Die DBA sehen vor, dass

- a) die Einkünfte und das Vermögen der Betriebsstätte in dem von dem DBA vorgesehenen Umfang im Betriebsstättenstaat besteuert werden können;
- b) die dem Betriebsstättenstaat zur Besteuerung zugewiesenen Einkünfte und das Vermögen im Ansässigkeitsstaat zu entlasten sind; ist die Bundesrepublik Deutschland Ansässigkeitsstaat, werden die Einkünfte und das Vermögen im Regelfall von den inländischen Besteuerungsgrundlagen ausgenommen (Freistellung). Dabei ist der Progressionsvorbehalt (§ 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG) zu beachten. Die in einigen DBA enthaltenen Aktivitätsklauseln sind zu berücksichtigen. Soweit die Betriebsstätte nicht

aktiv i.S.d. jeweiligen DBA tätig ist, kommt es zur Besteuerung der Einkünfte im Inland unter Anrechnung/Abzug der ausländischen Steuer (§ 34 c Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 und 2 EStG, § 26 Abs. 6 KStG).

Im Übrigen ist zu beachten:

- Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zählen nur dann zu den Unternehmensgewinnen,
  - wenn die Beteiligung, für die Ausschüttungen vorgenommen wurden, oder
  - wenn die Forderung, für die Zinsen gezahlt werden, bzw.
  - wenn das Recht oder der Vermögenswert, für den die Lizenzgebühren gezahlt werden,tatsächlich zu der Betriebsstätte gehören (BFH vom 30. August 1995, BStBl 1996 II S. 563);
- bei Bezug von im Ausland niedrig besteuerten Einkünften mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 10 Abs. 6 Satz 2 AStG ist nach § 20 Abs. 2 AStG die Doppelbesteuerung abweichend von den Vorschriften des jeweiligen DBA nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte entfallenden ausländischen Steuern zu vermeiden;
- die Einschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs nach § 2 a Abs. 1 und 2 EStG; bei nach DBA steuerfreien Einkünften wirken sich diese Regelungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus;
- der Verlustabzug nach § 2 a Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 EStG (bis einschließlich VZ 1998) bei nach DBA steuerfreien gewerblichen Betriebsstättenverlusten und Nachversteuerung bei späteren Gewinnen nach § 2 a Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 EStG (bis einschließlich VZ 2008).

#### 1.2.5 Schutz des Steuerpflichtigen

Die DBA ermöglichen es der deutschen und der ausländischen Finanzverwaltung, zur Gewinn-(Vermögens-)aufteilung Konsultationsverfahren und im Einzelfall auf Antrag des Steuerpflichtigen Verständigungsverfahren einzuleiten (vgl. Merkblatt über das internationale Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuersachen vom 1. Juli 1997, BStBl I S.717).

### 1.2.6 Rückfallklauseln eines DBA

Einige DBA enthalten sog. Rückfallklauseln, nach denen das Besteuerungsrecht für Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Staat auf den Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat zurückfällt, wenn die Gewinne oder Einkünfte dort tatsächlich nicht besteuert werden. Derartige Rückfallklauseln sind derzeit in Art. 24 Abs. 3 DBA-Dänemark 1995, Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981, Art. 23 Abs. 3 DBA-Neuseeland 1978, Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen 1991, Art. 23 Abs. 1 letzter Satz DBA-Schweden 1992, Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA-USA 1989 sowie in Nr. 16 d des Schlussprotokolls zum DBA-Italien 1989 enthalten. Sie sind als subject-to-tax-Klauseln auszulegen (siehe BFH vom 11. Juni 1996, BStBl II 1997 S. 117; offengelassen in BFH vom 27. August 1997, BStBl II 1998 S. 58). Eine Reihe von DBA enthalten im Übrigen auch „subject-to-tax-Klauseln, die nur für einzelne (abkommensrechtliche) Einkunftsarten Anwendung finden (z.B. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz für einen Teil der nichtselbständigen Tätigkeit).

Werden Gewinne oder Einkünfte im Rahmen einer der Einkunftsarten des DBA der ausländischen Besteuerung unterworfen, so ist es für die Freistellung von der deutschen Besteuerung unbeachtlich, in welchem Umfang sie von der ausländischen Besteuerung erfasst werden oder ob dort alle Einkunftsteile im Rahmen der ausländischen Veranlagung zu einer konkreten Steuerzahlungspflicht führen (BFH vom 27. August 1997, a.a.O.). Eine ausländische Besteuerung ist auch noch anzunehmen, wenn die ausländische Steuer nur aufgrund von Freibeträgen, eines Verlustausgleichs oder Verlustabzugs entfällt oder die betreffenden Einkünfte als negative Einkünfte bei der ausländischen Besteuerung berücksichtigt werden.

Bei Bestehen solcher Klauseln muss der Steuerpflichtige im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO spätestens im Veranlagungsverfahren den Nachweis erbringen, dass die Einkünfte im Ausland der Besteuerung unterworfen wurden. Wird der Nachweis nicht erbracht, sind die ausländischen Einkünfte grundsätzlich in die Besteuerung im Inland einzubeziehen (BFH vom 11. Juni 1996, BStBl II 1997 S. 117). Sollte später der Nachweis der Besteuerung erbracht werden, so ist der ESt-Bescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (BFH vom 11. Juni 1996, a.a.O.).

## **2. Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte**

### **2.1 Allgemeines**

Der Gewinn der inländischen bzw. ausländischen Betriebsstätte ist nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Bei der Anwendung der nachfolgenden Grundsätze für die Aufteilung der Einkünfte und des Vermögens zwischen in-/ausländischem Stammhaus (Betriebsstätte, bei der sich die geschäftliche Oberleitung des Unternehmens befindet) und aus-/inländischer Betriebsstätte sind alle Umstände des Einzelfalls zu beachten; dazu gehören besondere Verhältnisse, die z.B. in der Struktur der Märkte und des Unternehmens oder in bestehenden Handelsbräuchen begründet sind.

Die Ausführungen zur Aufteilung der Einkünfte gelten für die Aufteilung des Vermögens entsprechend.

### **2.2 Grundsätze der Aufteilung**

Für die Zuordnung der im Betriebsstättenstaat zu versteuernden und im Wohnsitzstaat zu entlastenden Einkünfte enthalten die DBA regelmäßig eine besondere Regelung. Danach sind der Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, „die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre“ (vgl. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 92, Grundsatz des Fremdvergleichs, dealing at arm's length-Prinzip).

Ziel der Aufteilung ist es, der Betriebsstätte den Teil des Gewinnes des Gesamtunternehmens zuzuordnen, den sie nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs erwirtschaftet hat. Zu diesem Zweck sind der Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und die mit den Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehenden Betriebseinnahmen und -ausgaben nach dem Veranlassungsprinzip zuzuordnen.

Da das Stammhaus und seine Betriebsstätte eine rechtliche und tatsächliche Einheit bilden und schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, wie z.B. Darlehens-, Miet- und Lizenzverträge, rechtlich nicht

möglich sind, dürfen Gewinne aus solchen „Innentransaktionen“, die einer funktionsgerechten Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen, nicht berücksichtigt werden (Tz. 16 ff. des Kommentars zu Art. 7 OECD-MA 92, BFH vom 27. Juli 1965, BStBl 1966 III S. 24; BFH vom 20. Juli 1988, BStBl 1989 II, S. 140); insoweit unterscheidet sich die Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte von den Abgrenzungsregelungen für selbständige verbundene Unternehmen. Die Aufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist dagegen nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs vorzunehmen, wenn sie Leistungen betrifft, die Gegenstand der ordentlichen Geschäftstätigkeit der leistenden Unternehmenseinheit sind und auf der Grundlage der Funktionsaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte eine sachgerechte Einkommensabgrenzung dokumentieren.

Die vorstehenden Ausführungen gelten nicht nur für die Anwendung eines DBA, sondern auch dann, wenn kein DBA mit dem Staat der ausländischen Betriebsstätte oder des ausländischen Stammhauses besteht.

## **2.3 Methoden der Gewinnaufteilung**

Die Betriebsstätte ist nur ein Teil des Gesamtunternehmens. Deswegen ist ihr immer nur ein Teil des Ergebnisses des Gesamtunternehmens zuzurechnen. Die danach erforderliche Aufteilung des Gesamtergebnisses auf Stammhaus und Betriebsstätte erfolgt entweder nach der direkten oder der indirekten Methode der Gewinnabgrenzung (vgl. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA 92 und dessen

Kommentar). Art. 7 OECD-MA 92 und das deutsche Steuerrecht räumen der direkten Gewinnermittlung den Vorrang ein (BFH vom 28. März 1985, BStBl II S. 405, BFH vom 25. Juni 1986, BStBl II S. 785 und BFH vom 29. Juli 1992, BStBl 1993 II S. 63). Sie ist damit die Normal- bzw. Regelmethode. Ein willkürlicher Methodenwechsel ist nicht zulässig (vgl. Art. 7 Abs. 6 OECD-MA 92).

### **2.3.1 Direkte Methode**

Bei der direkten Methode wird der Gewinn der Betriebsstätte gesondert aufgrund der Buchführung und der deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt (vgl. Tz. 1.1.3 und 1.1.4).

Die direkte Methode ist insbesondere dann anzuwenden, wenn Stammhaus und Betriebsstätte unterschiedliche Funktionen ausüben. Maßgeblich sind hierfür jeweils die tatsächlichen Verhältnisse.

Dafür sind insbesondere zu berücksichtigen:

- die Struktur, Organisation und Aufgabenteilung im Unternehmen sowie der Einsatz von Wirtschaftsgütern;
- die einzelnen Funktionen der Betriebsstätte, z.B. Herstellung, Montage, Forschung und Entwicklung, verwaltungsbezogene Leistungen, Absatz, sonstige Dienstleistungen, und
- in welcher Eigenschaft die Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen diese Funktion erfüllt hätte, z.B. wie ein Eigenhändler, Agent.

Bei Übernahme von Hilfsfunktionen sind Korrekturen vorzunehmen.

Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben, die nicht eindeutig dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugerechnet werden können, sind im Wege der Schätzung sachgerecht aufzuteilen.

Bei der Zuordnung von Aufwendungen können auch die Gesichtspunkte berücksichtigt werden, die bei Beziehungen zwischen nahe stehenden Personen für die Annahme eines Vorteilsausgleichs maßgeblich sind, s.a. Tz. 2.3 der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), BMF-Schreiben vom 23. Februar 1983, BStBl I S. 218).

### 2.3.2 Indirekte Methode

Bei der indirekten Methode ist der Gesamtgewinn des Unternehmens aufgrund eines sachgerechten Schlüssels zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen.

Bei Funktionsgleichheit und gleicher innerer Struktur können z.B. im Handels- und Dienstleistungsbereich die Umsätze, im Versicherungsbereich die Prä-

mieneinnahmen, im Bankenbereich der Anteil am gesamten Betriebskapital und im Produktionsbereich die Lohn- und/oder Materialkosten als Schlüssel dienen.

Wird der Gesamtgewinn durch außerordentliche Aufwendungen oder Erträge oder durch sonstige betriebliche Aufwendungen oder Erträge, die nicht alle Betriebsteile betreffen, beeinflusst, werden diese Aufwendungen oder Erträge vor der Schlüsselung beim Gesamtgewinn hinzugerechnet oder abgezogen und nach der Schlüsselung bei den Betriebsstätten, die sie betreffen, berücksichtigt.

## **2.4 Zuordnung der Wirtschaftsgüter**

Wirtschaftsgüter können nur entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet werden.

Einer Betriebsstätte sind die positiven und negativen Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die der Erfüllung der Betriebsstättenfunktion dienen (BFH vom 29. Juli 1992, BStBl 1993 II S. 63). Dazu zählen vor allem die Wirtschaftsgüter, die zur ausschließlichen Verwertung und Nutzung durch die Betriebsstätte bestimmt sind. Der Betriebsstätte sind auch solche Wirtschaftsgüter zuzuordnen, aus denen Einkünfte erzielt werden, zu deren Erzielung die Tätigkeit der Betriebsstätte überwiegend beigetragen hat. Maßgeblich sind immer die tatsächlichen Verhältnisse und insbesondere Struktur, Organisation und Aufgabenstellung der Betriebsstätte im Unternehmen.

Wenn die Wirtschaftsgüter die ihnen im Rahmen des Gesamtunternehmens zugewiesene Funktion sowohl als Bestandteil des Betriebsvermögens des Stammhauses als auch einer Betriebsstätte erfüllen, hängt es entscheidend vom erkennbaren Willen der Geschäftsleitung ab, welchem Betriebsvermögen sie zuzuordnen sind (BFH vom 1. April 1987, BStBl II S. 550); der buchmäßige Ausweis kann nur Indiz, nicht Voraussetzung der Zuordnung sein (BFH vom 29. Juli 1992, BStBl 1993 II S. 63). Durch diese Wirtschaftsgüter ggf. erwirtschaftete Erträge bzw. verursachte Aufwendungen sind entsprechend der tatsächlichen Nutzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen. Dies gilt auch beim Ausscheiden dieser Wirtschaftsgüter.

Bei der Zuordnung ist die Zentralfunktion des Stammhauses zu beachten. Dem Stammhaus sind deshalb in der Regel zuzurechnen

- a) das Halten der dem Gesamtunternehmen dienenden Finanzmittel und
- b) Beteiligungen, wenn sie nicht einer in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit dienen (BFH vom 30. August 1995, BStBl 1996 II S. 563).

Die von einer Betriebsstätte erwirtschafteten Finanzierungsmittel gehören grundsätzlich zu deren Betriebsvermögen soweit sie zur Absicherung der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte erforderlich sind oder bei ihr zur Finanzierung von beschlossenen oder in absehbarer Zeit vorgesehenen Investitionen dienen sollen. Die darüber hinausgehenden, überschüssigen Mittel sind dem Stammhaus zuzurechnen.

Eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei der nutzenden Betriebsstätte kann unterbleiben, wenn

- a) die Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte nur vorübergehend überlassen werden und die Überlassung unter Fremden aufgrund eines Miet-, Pacht- oder ähnlichen Rechtsverhältnisses erfolgt wäre oder
- b) es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die von mehreren Betriebsstätten gleichzeitig oder nacheinander genutzt werden, und

deren Aufwendungen und Erträge durch ein Aufteilungsverfahren innerhalb des Unternehmens umgelegt werden.

## **2.5 Anteil der Betriebsstätte am Eigenkapital des Gesamtunternehmens (Dotation)**

### **2.5.1 Dotationskapital von Betriebsstätten**

Eine Betriebsstätte muss über das zur Erfüllung ihrer Funktion notwendige Dotationskapital verfügen, das dem Grundsatz des Fremdvergleichs entsprechen muss. Dies gilt auch dann, wenn die Betriebsstätte Verluste erwirtschaftet und dies zu einer wesentlichen Minderung des Dotationskapitals führt. Entspricht das Dotationskapital nicht diesen Voraussetzungen, so sind der Gewinn und das Vermögen der Betriebsstätte so zu ermitteln, als ob ihr angemessenes Dotationskapital zur Verfügung gestellt wurde. Daraus folgt,

dass das Fremdkapital der Betriebsstätte bis zur Höhe des steuerlich angemessenen Dotationskapitals als Eigenkapital zu behandeln ist. Ist danach nur ein Teil des Fremdkapitals als Dotationskapital zu behandeln und besteht das Fremdkapital aus unterschiedlich hoch verzinslichen Verbindlichkeiten, so ist für die Umwidmung als Dotationskapital auf die zeitliche Reihenfolge der Aufnahme der Verbindlichkeiten abzustellen. Eine Ausnahme kommt nur dann in Betracht, wenn die anderen Betriebsteile ebenfalls unzureichend ausgestattet sind.

Bei der Entscheidung, inwieweit die interne Kapitalausstattung der Betriebsstätte aus Eigenkapital oder aus vom Stammhaus weitergeleitetem Fremdkapital besteht, kommt der unternehmerischen Entscheidung des Stammhauses besondere Bedeutung zu (BFH vom 25. Juni 1986, BStBl II S. 785). Diese Entscheidung ist nicht maßgebend, wenn sie im Widerspruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen steht (vgl. BFH vom 1. April 1987, BStBl II S. 550) und damit gegen Fremdvergleichsmaßstäbe verstößt.

Für die Bemessung eines ausreichenden Dotationskapitals der Betriebsstätte ist grundsätzlich nach der direkten Methode ein äußerer Fremdvergleich anzustellen (BFH vom 27. Juli 1965, BStBl 1966 III S. 24 und vom 25. Juni 1986, BStBl II S.785). Dies bedeutet, dass im Rahmen des Fremdvergleichs auf unabhängige Unternehmen abzustellen ist, die vergleichbare Marktchancen haben bzw. vergleichbaren Marktrisiken unterliegen. Unter Umständen sind wegen betriebsspezifischer Unterschiede Anpassungsrechnungen vorzunehmen.

Ist dieser äußere Fremdvergleich mangels vergleichbarer Unternehmen nicht durchführbar, bestehen keine Bedenken, das Eigenkapital des Gesamtunternehmens im Schätzungswege entsprechend den ausgeübten Funktionen auf Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen (interner Fremdvergleich).

Üben Stammhaus und Betriebsstätte die gleichen Funktionen aus, kann für die Eigenkapitalausstattung der Betriebsstätte die Eigenkapitalquote des Stammhauses ein geeigneter Anhaltspunkt sein (Kapitalspiegel). Geht die Funktion der Betriebsstätte in ihrem Kapitalbedarf über die Funktion des Stammhauses in seinem Kapitalbedarf hinaus bzw. umgekehrt, so ist das Eigenkapital des Gesamtunternehmens angemessen aufzuteilen. Der Entscheidungsspielraum

der Geschäftsleitung ist somit begrenzt. Eine Dotierung der ausländischen Betriebsstätte, die über die wirtschaftlichen Erfordernisse hinausgeht, ist nicht anzuerkennen.

Zum Umfang des Dotationskapitals bei Banken- und Versicherungsbetriebsstätten siehe Tzn. 4.1.3, 4.2.2, 4.2.3 und 4.2.4.

## 2.5.2 Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

Beim Erwerb von Anteilen an deutschen Personengesellschaften durch beschränkt Steuerpflichtige kann die Eigenkapitalausstattung nach dem Erwerb nicht willkürlich zu Lasten der Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen verringert werden, da die bisherige Dotation durch die Altgesellschafter als betriebsnotwendiger Vergleichsmaßstab heranzuziehen ist.

## 2.6 Überführung von Wirtschaftsgütern

### 2.6.1 Überführung in eine ausländische Betriebsstätte des inländischen Stammhauses

Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens in eine Betriebsstätte, die entweder in einem Nicht-DBA-Staat unterhalten wird oder für die nach einem DBA die Anrechnungsmethode gilt, löst keine Besteuerung aus, wenn die Erfassung der stillen Reserven gewährleistet ist.

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des inländischen Stammhauses in dessen ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind, erfolgt die Aufdeckung der stillen Reserven grundsätzlich mit dem Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung, d.h. mit dem Preis, den unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen vereinbart hätten.

Im Einzelnen gilt in diesen Fällen Folgendes:

#### a) Anlagevermögen

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist als Gewinn (Verlust) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Fremdvergleichspreis des Wirtschaftsgutes und dem Wert zu erfassen, den das Wirtschaftsgut nach § 6 EStG

(Buchwert) im Zeitpunkt seiner Überführung hat. Maßgebend sind Preis und Wert im Zeitpunkt seiner Überführung. Eingetretene voraussichtlich dauernde Wertminderungen im Zeitpunkt der Überführung sind zu beachten. Ein Gewinn (Verlust) ist im Zeitpunkt der Überführung des Wirtschaftsgutes aus Billigkeit noch nicht zu besteuern und deshalb zunächst durch einen passiven (aktiven) Merkposten (Ausgleichsposten) in einer Nebenrechnung zu neutralisieren (aufgeschobene Besteuerung). Der Merkposten ist beim Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der ausländischen Betriebsstätte erfolgswirksam aufzulösen; bei abnutzbaren Anlagegütern ist der Merkposten bereits vorher zeitanteilig gemäß ihrer restlichen Nutzungsdauer in der ausländischen Betriebsstätte aufzulösen. Korrespondierend hat die ausländische Betriebsstätte den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert in der Stammhausbilanz und dem Fremdvergleichspreis in einem aktiven Merkposten zu erfassen. Aus Sicht des deutschen Steuerrechts mindern sich bei Ausscheiden oder Abschreibung des Wirtschaftsgutes die aus dem Betriebsstättenstaat stammenden Einkünfte also im gleichen Umfang wie die im Inland für Besteuerungszwecke erhöhten Einkünfte. Ein Merkposten, der noch 10 Jahre nach Überführung des Wirtschaftsgutes im inländischen Stammhaus vorhanden ist, ist ohne Rücksicht auf die Art des Wirtschaftsgutes zu diesem Zeitpunkt erfolgswirksam aufzulösen.

#### b) Umlaufvermögen

Auch bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens ist als Gewinn (Verlust) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung des Wirtschaftsgutes und dem Wert zu erfassen, den das Wirtschaftsgut nach § 6 EStG (Buchwert) im Zeitpunkt seiner Überführung hat. Eingetretene voraussichtlich dauernde Wertminderungen im Zeitpunkt seiner Überführung sind zu beachten. Soweit die überführten Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag noch nachweisbar in der ausländischen Betriebsstätte vorhanden sind, ist dieser Gewinn (Verlust) im Zeitpunkt der Überführung des Wirtschaftsgutes aus Billigkeit noch nicht zu besteuern und deshalb zunächst durch einen passiven (aktiven) Merkposten in einer Nebenrechnung zu neutralisieren (aufgeschobene Besteuerung). Der Merkposten ist bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der ausländischen Betriebsstätte erfolgswirksam aufzulösen.

c) Immaterielle Wirtschaftsgüter

Bei selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern gelten die Buchstaben a) und b) entsprechend. Die Überführung eines solchen Wirtschaftsgutes liegt vor, soweit es zur Nutzung oder Verwertung durch die Betriebsstätte bestimmt ist. Darunter fällt auch Fertigungs- und Produktions-know-how, das bei der Verlagerung von Produkten oder Produktionslinien in der ausländischen Betriebsstätte Verwendung findet.

d) Ausübung des Rechts auf Wahl der sofortigen Gewinnverwirklichung

Wahlweise kann der Steuerpflichtige den Gewinn (Verlust) aus der Überführung von Wirtschaftsgütern abweichend von den vorstehenden Grundsätzen bereits im Zeitpunkt der Überführung bei der inländischen Besteuerung berücksichtigen.

Der Steuerpflichtige kann das Wahlrecht zur sofortigen Gewinnverwirklichung für jedes Wirtschaftsjahr und jede Betriebsstätte getrennt ausüben. Dabei kann die Wahl für die Wirtschaftsgüter des Anlage- und des Umlaufvermögens jeweils unterschiedlich, jedoch nur einheitlich für jede dieser Vermögensarten getroffen werden. Die für ein Wirtschaftsgut gewählte steuerliche Behandlung kann nicht mehr geändert werden.

e) Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer Nicht-DBA-Betriebsstätte in eine DBA-Betriebsstätte

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch, wenn Wirtschaftsgüter von einer Betriebsstätte, deren Ergebnisse der inländischen Besteuerung unterliegen, in eine Betriebsstätte überführt werden, deren Ergebnisse nach Maßgabe eines DBA von der inländischen Besteuerung freizustellen sind.

2.6.2 Überführung/Rückführung von Wirtschaftsgütern in das Inland

Bei der Überführung eines von einer Betriebsstätte in einem DBA-Staat angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgutes in das inländische Stammhaus ist

der Fremdvergleichspreis anzusetzen, wenn nach dem DBA für diese Betriebsstätte die Freistellungsmethode anzuwenden ist.

Bei der Überführung oder der Rückführung eines Wirtschaftsgutes aus einer Betriebsstätte, die entweder in einem Nicht-DBA-Staat unterhalten wird oder für die nach einem DBA die Anrechnungsmethode gilt, in das inländische Stammhaus ergeben sich keine Besonderheiten (Vgl. Tz. 2.6.1 Abs. 1 Satz 1).

Wird das unter den Voraussetzungen der Tz. 2.6.1 in eine ausländische Betriebsstätte überführte Wirtschaftsgut in das inländische Stammhaus des Unternehmens zurückgeführt, so ist ein für dieses Wirtschaftsgut gebildeter Merkposten in vollem Umfang erfolgsneutral aufzulösen oder eine wahlweise erfolgte sofortige Gewinnrealisierung rückgängig zu machen. Die Rückführung gilt als Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Ist der Merkposten wegen der 10-Jahres-Frist (Tz. 2.6.1 Buchstabe a) bereits endgültig erfolgswirksam berücksichtigt, ist für Zwecke der Gewinnaufteilung zwischen den Unternehmensteilen von dem Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Rückführung auszugehen. Ein für dieses Wirtschaftsgut noch bestehender Merkposten, der bei Überführung in die ausländische Betriebsstätte gebildet worden war, ist durch Abzug vom Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Rückführung erfolgsneutral aufzulösen.

### 2.6.3 Überführungen zwischen inländischer Betriebsstätte und ausländischem Stammhaus oder dessen ausländischer Betriebsstätte

Wirtschaftsgüter, die bei beschränkter Steuerpflicht aus der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte überführt werden, scheiden aus der deutschen Besteuerungshoheit aus. Deshalb sind die stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung zu besteuern; der Überführungswert entspricht dem Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung.

Werden Wirtschaftsgüter aus dem ausländischen Stammhaus oder dessen ausländischer Betriebsstätte in die inländische Betriebsstätte überführt, sind sie mit dem Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung anzusetzen.

#### 2.6.4 Überführungen in eine ausländische Personengesellschaft

Bei der Überführung eines Wirtschaftsgutes aus einem inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) ist der Fremdvergleichspreis anzusetzen. Eine aufgeschobene Besteuerung kommt nicht in Betracht.

#### 2.7 Aufwands-/Ertragsaufteilung

Aufwendungen des Stammhauses für die Betriebsstätte, die nicht direkt zugeordnet werden können (z.B. Finanzierungs-, Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten, wie u.a. Kosten der Organe einer Gesellschaft, der Hauptversammlung der Gesellschaft, der Koordination und der Kontrolle), werden ggf. anteilig der Betriebsstätte zugeordnet, soweit sie nicht bereits in anderweitig verrechneten Beträgen enthalten sind. Unerheblich ist, ob die Aufwendungen im Inland oder im Ausland anfallen; entscheidend ist die unmittelbare oder mittelbare betriebliche Veranlassung (BFH vom 20. Juli 1988, BStBl 1989 II S. 140).

Bei der Zuordnung von Aufwendungen des Gesamtunternehmens sind Erkenntnisse einer betrieblichen Kostenrechnung heranzuziehen. Die Kostenrechnung des Stammhauses und der Betriebsstätte sollte nach gleichen oder vergleichbaren Kriterien erfolgen.

Vom Steuerpflichtigen vorzulegende Unterlagen über seine Aufwandszuordnung sollten

- a) differenziert und leicht überprüfbar sein,
- b) das Betriebsstättenergebnis vollständig erfassen und
- c) in ihren Vorgaben und Daten in angemessenen Zeitabständen überprüft und den veränderten Verhältnissen angepasst worden sein.

Eine solche Kostenrechnung ist auf ihre Schlüssigkeit und sachgerechte Anwendung auf die einzelnen Geschäfte zu überprüfen.

Die Aufwendungen/Erträge können auch pauschal oder nach Kostenblöcken aufgeteilt werden, wenn

- a) eine derartige Aufteilung einer funktionsgerechten, den vorstehenden Grundsätzen entsprechenden Aufteilung dient und mit angemessener Genauigkeit zu den Ergebnissen führt, die sich bei einer Einzelaufteilung von Erträgen und Aufwendungen ergeben würden, oder
- b) eine Einzelaufteilung nicht möglich oder unangemessen schwierig ist.

Korrekturen des Ergebnisses ergeben sich häufig bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens.

Aufwandskorrekturen können notwendig sein, bei

- a) Betriebsausgaben, die zu Lasten der Erfolgsrechnung eines inländischen Betriebsteils gebucht worden sind, in Wirklichkeit aber die ausländische Betriebsstätte betreffen,
- b) angemessenen Teilen der Verwaltungskosten des inländischen Stammhauses (Regiekosten),
- c) Teilen des Werbeaufwands, wenn die Werbung zentral durch das Stammhaus erfolgte und die ausländische Betriebsstätte nicht oder nicht ausreichend im Wege des internen Kostenausgleichs belastet wurde,
- d) den auf die ausländische Betriebsstätte entfallenden anteiligen Aufwendungen einer zentralen Forschungs- und Entwicklungsabteilung, sofern nicht bereits eine ausreichende Kostenbeteiligung im Wege der internen Verrechnung erfolgte, wobei die Ausführungen zu den verwaltungsbezogenen Leistungen im Konzern zu beachten sind,
- e) Zinsanteilen für Kredite, soweit sie der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind.

Gleiches gilt auch für eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Stammhauses.

## 2.8 Umrechnung des Betriebsstättenergebnisses

Das durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung in ausländischer Währung ermittelte ausländische Betriebsstättenergebnis ist in DM bzw. Euro umzurechnen.

### 2.8.1 Umrechnung bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 EStG

Da der steuerliche Gewinn gem. § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 EStG (Sonderfall siehe Tz. 1.1.5.4) aus der Handelsbilanz abgeleitet wird, darf die Umrechnung von Fremdwährungspositionen nicht im Widerspruch zu den inländischen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und sonstiger steuerlicher Vorschriften stehen.

Dies setzt grundsätzlich voraus, dass jeder einzelne Geschäftsvorfall mit dem maßgebenden Tageskurs (amtlich festgesetzter Devisenkurs, z.B. veröffentlicht im Bundesanzeiger) umgerechnet wird (sogenannte Zeitbezugsmethode; BFH vom 13. September 1989, BStBl 1990 II S. 57; BFH vom 9. August 1989, BStBl 1990 II S. 175). Es ist nicht zu beanstanden, wenn für die Umrechnung der Geschäftsvorfälle auf das Stichtagskursverfahren bei nicht wesentlichen Kursschwankungen zwischen den Stichtagen zurückgegriffen wird, z.B. die Umrechnung mit dem monatlichen amtlichen USt-Umrechnungskurs oder mit dem Jahresdurchschnittskurs der amtlichen monatlichen USt-Umrechnungskurse erfolgt (BFH vom 13. September 1989, a.a.O. und vom 9. August 1989, a.a.O.). Unter diesen Voraussetzungen und unter Berücksichtigung der nachfolgenden Besonderheiten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Gewinn der Betriebsstätte nach dem Kurswert umgerechnet wird, der für den Bilanz- und Bewertungsstichtag gilt. Von einer einmal gewählten Methode kann nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden. Ergeben sich bei der Umrechnung Währungsgewinne oder -verluste, so stehen diese im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften und sind infolgedessen auch diesen zuzuordnen (BFH vom 16. Februar 1996, BStBl II S. 588 und vom 16. Februar 1996 BStBl 1997 II S. 128).

Für die Ermittlung des steuerlichen Betriebsstättenergebnisses ergibt sich im Einzelnen:

a) Anlage- und Umlaufvermögen

Die Umrechnung erfolgt bei Anschaffungen mit dem Briefkurs im Zeitpunkt des Zugangs, bei der Herstellung von Wirtschaftsgütern fortschreitend entsprechend dem Fertigstellungsprozess. Die so ermittelten Werte sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter. Ein Verlust, der sich nach Umrechnung der Buchwerte zu verschiedenen Stichtagen ergibt, rechtfertigt für sich allein keine Teilwertabschreibung, weil dem scheinbaren Wertverlust regelmäßig ein entsprechend gesteigerter Teilwert im Betriebsstättenstaat gegenübersteht. Bei Forderungen, Geldbeständen u.ä. ist zu prüfen, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung eingetreten ist.

b) Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Verbindlichkeiten sind bei voraussichtlich dauerhaft gestiegenem Wechselkurs mit dem höheren Briefkurs anzusetzen. Rückstellungen sind zu dem jeweiligen Briefkurs umzurechnen.

c) Anzahlungen und Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

Erhaltene Anzahlungen und passive RAP sind mit dem Geldkurs bei Zahlungseingang, geleistete Anzahlungen und aktive RAP sind mit dem Briefkurs bei Zahlungsausgang umzurechnen.

d) Dotationskapital

Währungsschwankungen des Dotationskapitals einer ausländischen Betriebsstätte wirken sich auf den Gewinn des inländischen Stammhauses dieser Betriebsstätte nicht aus. Die Verluste und Gewinne aus Währungsschwankungen des Dotationskapitals der Betriebsstätte sind durch die Existenz der Betriebsstätte bedingt und daher dieser zuzuordnen (BFH vom 16. Februar 1996, BStBl II S. 588 und vom 16. Februar 1996, BStBl

1997 II S.128). Sie realisieren sich erst bei Beendigung der Betriebsstätte. Die Währungsschwankungen haben damit, soweit für Betriebsstätten-einkünfte die Freistellungsmethode Anwendung findet, nur Auswirkungen auf den Progressionsvorbehalt nach § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG und ggf. bei Anwendung des § 2a Abs. 3 EStG (bis einschließlich VZ 1998).

e) Umrechnungsdifferenzen

Sofern Unternehmen von Vereinfachungen der Zeitbezugsmethode Gebrauch machen, entstehen Abweichungen zwischen dem Betriebsvermögensvergleich und dem Ergebnis aufgrund der G+V-Rechnung (BFH vom 16. Februar 1996, BStBl 1997 II S. 128). Solche Umrechnungsdifferenzen sind erfolgswirksam mit dem Eigenkapital der Betriebsstätte zu verrechnen.

f) Deckungsgeschäfte

Wechselkursbedingte Wertänderungen bei betrags- und fristenkongruent abgeschlossenen Geschäften sind miteinander zu verrechnen; insoweit entsteht kein Verlust, wenn das Kursrisiko von mehreren in einer Fremdwährung abgeschlossenen Grundgeschäften durch den Abschluss eines gegenläufigen Devisentermingeschäftes (Deckungsgeschäftes) beseitigt ist (Hess. FG vom 24. November 1982, EFG 1983 S. 337; FG Köln vom 19. November 1990, EFG 1991 S. 452).

2.8.2 Umrechnung bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG

2.8.2.1 *Betriebseinnahmen*

Zugeflossene Beträge sind bei ihrem Eingang umzurechnen. Behält der Steuerpflichtige die Fremdwährungsvaluta, erfolgt die Umrechnung am Tag des Zuflusses zum Geldkurs. Der Ansatz des Mittelkurses kommt nicht in Betracht.

### 2.8.2.2 *Betriebsausgaben*

Fallen Betriebsausgaben in Fremdwährung an, sind sie nach dem Briefkurs des Tages der Zahlung umzurechnen.

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist auf den Briefkurs im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung abzustellen. Spätere Kursschwankungen haben auf den Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und damit auch auf die Höhe der Abschreibung keinen Einfluss.

### 2.8.2.3 *Zeitpunkt der Bewertung*

Die Umrechnung erfolgt im Zeitpunkt des Zu- und Abflusses. Es ist aber nicht zu beanstanden, wenn bei minimalen Kursschwankungen der Umrechnung der monatliche amtliche USt-Umrechnungskurs oder der Jahresdurchschnittskurs der amtlichen monatlichen USt-Umrechnungskurse zugrunde gelegt wird.

## 2.8.3 Umrechnung in Sonderfällen

### 2.8.3.1 *Überführung von Wirtschaftsgütern aus der ausländischen in eine inländische Betriebsstätte*

Bei Überführungen ist für Zwecke der Umrechnung auf den Briefkurs im Zeitpunkt der Überführung abzustellen.

### 2.8.3.2 *Gesellschafterforderungen/-verbindlichkeiten*

Nicht realisierte wechselkursbedingte Wertänderungen von Forderungen eines inländischen Gesellschafters gegen eine ausländische Personengesellschaft können in der eigenen Steuerbilanz des Gewerbebetriebes des inländischen Gesellschafters nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden, weil wegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die Darlehensforderung nicht in der Steuerbilanz des Gesellschafters ausgewiesen werden kann, sondern Sonderbetriebsvermögen der das Darlehen empfangenden Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) darstellt und die Darlehensforderung in der Gesamtbilanz dieser Mitunternehmerschaft Eigenkapital darstellt. Erst im

Zeitpunkt der Realisierung ( z.B. Beendigung der Gesellschafterstellung) wirkt sich eine Wechselkursveränderung auf den steuerlichen Gewinnanteil des Gesellschafters in der Sonderbilanz aus, vgl. Tz. 2.8.1 Buchstabe d (BFH vom 12. Juli 1990, BStBl 1991 II S. 64; BFH vom 19. Mai 1993, BStBl II S. 714). § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und die Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von Sonderbetriebsvermögen ist grundsätzlich auch für grenzüberschreitende Beteiligungen anwendbar (BFH vom 19. Mai 1993, BStBl II S. 714).

Entstehen zwischen der Aktivierung einer Zinsforderung und der Zahlung der Zinsen wechselkursbedingte Wertsteigerungen, so unterliegen diese Gewinne der Einkommensteuer (BFH vom 31. Mai 1995, BStBl II S. 683).

## **2.9 Gründung und Auflösung der Betriebsstätte**

### **2.9.1 Gründungsaufwand und vorangehende Aufwendungen**

Gründungsaufwand und Aufwendungen im Hinblick auf eine Betriebsstätte vor ihrer Errichtung sind zu Lasten des Betriebsstättenergebnisses anzusetzen, weil sie in einem Veranlassungszusammenhang mit ihr stehen.

Die entstehenden Aufwendungen führen zu negativen Betriebsstätteneinkünften. Bei Bestehen eines DBA handelt es sich um negative Einkünfte i.S.d. Art. 7 OECD-MA 1992 aus dem Staat, in dem die Betriebsstätte begründet werden soll. Sieht dieses DBA die Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte von

der inländischen Besteuerung vor, so ist auf Antrag für die Berücksichtigung der Verluste bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen nach § 2 a Abs. 3 EStG (bis einschließlich VZ 1998) zu verfahren. Sollte § 2a Abs. 3 EStG nicht anzuwenden sein, ist § 32 b EStG zu beachten (BFH vom 25. Mai 1970, BStBl II S. 660; BFH vom 17. Oktober 1990, BStBl 1991 II S. 136). § 2a Abs. 1 und 2 EStG steht dem nicht entgegen, wenn z.B. keine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO gegeben ist.

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch dann, wenn die Betriebsstättenbegründung scheitert, da die Aufwendungen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, die aus der zu errichtenden Betriebsstätte erzielt werden sollten (BFH vom 28. April 1983,

BStBl II S. 566). Aufwendungen der Auftragsakquisition, die nur bei Erfolg zu einer Betriebsstättenbegründung führt, sind stets vom Stammhaus zu tragen.

## 2.9.2 Betriebsstättenauflösung

Eine Auflösung einer Betriebsstätte ist erfolgt, wenn keine feste Geschäftseinrichtung, Anlage oder Bauausführung mehr besteht. Eine vorübergehende Unterbrechung des Betriebs gilt jedoch nicht als Stilllegung bzw. Auflösung. Das längerfristige Ruhenlassen einer Betriebsstätte steht dagegen einer Auflösung gleich.

Wird eine Betriebsstätte aufgelöst, so soll spätestens bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das auf das Jahr der Auflösung der Betriebsstätte folgt, eine „Liquidationsbilanz“ aufgestellt werden. Betriebseinnahmen und -ausgaben werden dort nur bis zu diesem Stichtag berücksichtigt, danach werden sie dem Stammhaus zugerechnet. Ohne Rücksicht darauf, ob tatsächlich eine Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird, ist ab diesem Stichtag das Vermögen der Betriebsstätte (Aktiva und Passiva) dem Stammhaus zuzuordnen (wegen der Bewertung vgl. Tz. 2.6.2).

Bei nachträglichen Einkünften aus der Betriebsstätte, für die der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung dieser Einkünfte die Betriebsstätte nicht mehr unterhält, aber noch keine „Liquidationsbilanz“ aufzustellen hatte, ist darauf abzustellen, ob die betriebliche Leistung, die für die Einkünfte ursächlich ist, während der Zeit des Bestehens der Betriebsstätte erbracht wurde.

## 2.10 Einbringung einer Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft

Die Einbringung einer Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ist ein tauschähnlicher Vorgang. Dieser ist steuerrechtlich im Grundsatz wie ein Veräußerungsvorgang zu behandeln. Für einen daraus entstehenden Gewinn (Verlust) ist das Besteuerungsrecht nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA 92 dem Betriebsstättenstaat zugewiesen. Ist die Bundesrepublik Deutschland der Betriebsstättenstaat, ist der Gewinn nach §§ 1, 49 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 16 EStG, § 20 Abs. 3 UmwStG unter Aufdeckung der stillen Reserven sofort (vgl. hierzu Tz. 20.24

des BMF-Schreibens vom 25. März 1998, BStBl I S. 268) oder nach Maßgabe des § 23 Abs. 2 UmwStG (Einbringung mit Buchwertfortführung) aufgeschoben zu besteuern. Die steuerneutrale Behandlung nach § 23 Abs. 2 UmwStG setzt die Einbringung einer inländischen Betriebsstätte im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs durch eine beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft in eine unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft voraus (vgl. hierzu Tz. 23.05 bis Tz 23.07 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998, a.a.O.). Auf die Missbrauchsregelungen in § 26 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UmwStG wird hingewiesen.

### **3. Einzelfragen zur Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte**

#### **3.1. Dienstleistungen**

##### **3.1.1 Allgemeines**

Der hier verwendete Begriff „Dienstleistungen“ bezieht sich in der Regel nur auf gewerbliche Dienstleistungen. Darunter fallen grundsätzlich alle wirtschaftlichen Verrichtungen, die nicht in der Erzeugung von Sachgütern, sondern in persönlichen Leistungen bestehen. Als gewerbliche Dienstleistungen sind insbesondere der gesamte Bereich des Transportwesens, der Nachrichtenverkehr, die Baubetreuung, Instandhaltung und Übernahme von bestimmten Arbeiten zu qualifizieren. Auch die Tätigkeit der Handelsvertreter, Makler, Spediteure, Lagerhalter, Frachtführer, Versicherungsvertreter, Treuhänder und das sonstige Mitwirken zu gewerblichen Tätigkeiten ist im Allgemeinen als gewerbliche Dienstleistung anzusehen. Die Dienstleistungen sind von der Vermögensverwaltung abzugrenzen.

##### **3.1.2 Dienstleistungen als Haupttätigkeit der Betriebsstätte**

Dienstleistungen (außer Leistungen i.S. der Tz. 3.4) sind mit dem Fremdvergleichspreis aus dem Staat der leistenden Unternehmenseinheit anzusetzen, wenn die Erbringung von Dienstleistungen die Haupttätigkeit der Betriebsstätte ist. Ist ein Fremdvergleichspreis nicht festzustellen, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Gewinn der Betriebsstätte nach der Kostenaufschlagsmethode unter

Berücksichtigung eines Gewinns von 5 v.H. bis 10 v.H. ermittelt wird. Dies gilt auch dann, wenn die Aufwendungen nach Art einer Umlage den anderen Betriebsteilen zugeordnet werden. Soweit die Dienstleistungen Nebentätigkeiten darstellen, kommt ein Gewinnaufschlag nicht in Betracht.

### 3.1.3 Lohnfertigung durch Betriebsstätten

Ist eine Produktion einer ausländischen Betriebsstätte wirtschaftlich als Lohnfertigung für das inländische Stammhaus anzusehen, stehen der ausländischen Betriebsstätte nur die Gewinne zu, die ein fremder Lohnfertiger in dem betreffenden Staat erzielt hätte. Dies gilt auch für Leistungen einer inländischen Betriebsstätte für das ausländische Stammhaus.

### 3.1.4 Oberleitung der Betriebsstätten durch das Stammhaus

Beschränkt sich die Tätigkeit des Stammhauses auf die geschäftliche Oberleitung von Betriebsstätten, so ist dem Stammhaus ein angemessener Anteil vom Gesamtergebnis zuzurechnen (BFH-Urteil vom 28. Juli 1993, BStBl 1994 II S. 148). Über den Aufteilungsmaßstab müssten im Einzelfall geeignete Feststellungen getroffen werden. Sollte es in diesen Fällen zu einer Doppelbesteuerung kommen, z.B. wenn der Staat, in dem sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte befindet, dem Stammhaus einen gewissen Vomhundertsatz des Gewinns des Gesamtunternehmens für die Geschäftsführung zurechnet, während der Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, dies nicht vornimmt, sollte der Staat, in dem sich das Stammhaus befindet, von sich aus veranlassen, dass bei der Ermittlung der Steuer die Berichtigungen vorgenommen werden, die zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen notwendig sind (vgl. Tz. 23 des OECD-Kommentars zu Art. 7 OECD-MA 92).

## 3.2 Werbung und Markterschließung

### 3.2.1 Aufwendungen für Werbung

Die Aufwendungen für eine Werbemaßnahme sind von dem Betriebsteil (Stammhaus oder Betriebsstätte) zu tragen, für dessen Aufgabenbereich durch diese Maßnahme geworben wird.

Soweit Betriebsteile mit Herstellungs- und Vertriebsfunktionen auch Werbemaßnahmen für andere Betriebsteile durchführen, ist der Werbeaufwand zwischen den Unternehmensteilen sachgerecht und ohne Gewinnaufschlag aufzuteilen.

Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Kostenaufteilung im Unternehmen aufgrund eines mittel- oder längerfristigen Werbekonzeptes durch unternehmensinterne Umlagefestlegungen geregelt wird. Führt ein Betriebsteil Aufgaben der Werbung für einen anderen Betriebsteil durch, so können die hierbei erbrachten Leistungen als Dienstleistungen verrechnet werden (Tz. 3.1.1), soweit die Werbeleistungen die Haupttätigkeit des Betriebsteils darstellen.

### 3.2.2 Aufwendungen für Markterschließung

Für die Einführung von Produkten entstehen Betriebsteilen mit Herstellungs- und Vertriebsfunktionen während des Einführungszeitraumes häufig erhebliche Aufwendungen oder Mindererlöse. Unter Fremden werden sie in der Regel von dem Betriebsteil mit Vertriebsfunktion nur insoweit getragen, als ihm aus der Geschäftsverteilung ein angemessener Betriebsgewinn verbleibt.

Solche Aufwendungen oder Erlösminderungen werden unter Fremden auch derart aufgeteilt, dass

- a) der Vertreiber diese Aufwendungen oder Erlösminderungen in größerem Umfang trägt und ihm dafür Lieferpreise eingeräumt werden, durch die er spätestens nach Ablauf von drei Jahren seine Gewinnausfälle in überschaubarer Zeit ausgleichen kann (BFH-Urteil vom 17. Februar 1993, BStBl II S. 457), oder
- b) der Hersteller diese Aufwendungen oder Erlösminderungen in größerem Umfang trägt und seine Gewinnausfälle spätestens nach Ablauf von drei Jahren in überschaubarer Zeit (BFH v. 17. Februar 1993 a.a.O.), ggf. durch höhere Lieferpreise, ausgleichen kann.

Der hierbei vorzusehende Ausgleich zwischen Herstellungs- und Vertriebsunternehmen ist im Vorhinein aus Rentabilitätsprognosen abzuleiten und schriftlich zu dokumentieren. Unter diesen Voraussetzungen kann eine derartige Aufteilung auch zwischen Betriebsteilen zugrunde gelegt werden.

Aufwendungen und Erlösminderungen, die dadurch entstehen, dass der Betriebsteil mit Vertriebsfunktionen durch „Kampfpreise“ oder ähnliche Mittel seinen Marktanteil wesentlich erhöhen oder verteidigen will, sind grundsätzlich vom Betriebsteil mit Herstellungsfunktionen zu tragen.

### **3.3 Zinsen und ähnliche Vergütungen**

Der Betriebsstätte sind Zinszahlungen des Unternehmens insoweit zuzuordnen, als sie mit Krediten zusammenhängen, die das Unternehmen nachweislich für die Zwecke der Betriebsstätte aufgenommen hat (direkte Zuordnung; Hinweis auf Tz. 2.5.1).

Soweit Zinszahlungen des Unternehmens dem Stammhaus und der Betriebsstätte nicht direkt zugeordnet werden können, sind sie im Verhältnis aufzuteilen, das für die Zuordnung des Eigenkapitals des Gesamtunternehmens auf Stammhaus und Betriebsstätte gilt.

Erfolgte die Aufnahme des Kredits durch die Betriebsstätte, um dem Stammhaus Finanzmittel zu verschaffen, sind die Zinszahlungen dem Stammhaus zuzuordnen, da der zugrunde liegende Kredit dem Stammhaus dient.

Nutzt die Betriebsstätte Eigenmittel des Unternehmens, so können ihr keine fiktiven Zinsen belastet werden (BFH vom 27. Juli 1965, BStBl 1966 III S. 24).

### **3.4 Geschäftsführungsaufwendungen, allgemeine Verwaltungsaufwendungen und ähnlicher Aufwand**

#### **3.4.1. Zuordnung der Aufwendungen zur Betriebsstätte**

Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungsaufwendungen des Stammhauses (vgl. BFH vom 20. Juli 1988, BStBl 1989 II S.140) sind der Betriebsstätte zuzuordnen, soweit

1. die Aufwendungen durch eine Leistung des Stammhauses gegenüber der Betriebsstätte ausgelöst sind oder

2. den Aufwendungen eine Dienstleistung von Dritten gegenüber dem Stammhaus zugrunde liegt, die auch der Betriebsstätte dient.

Aufwendungen, die durch das Unternehmen als Ganzes entstehen (z.B. Aufwendungen der rechtlichen Organisation des Unternehmens), sind sachgerecht aufzuteilen.

Bei schwankenden Leistungen kann ein durchschnittlicher Aufwand zugeordnet werden.

### 3.4.2 Beispiele

Als derartige Aufwendungen können in Betracht kommen:

- die Erbringung von Leistungen auf dem Gebiet der Buchführung, der Rechtsberatung sowie des Revisions- und Prüfungswesens,
- Kontroll-, Regie- und vergleichbare Leistungen des Stammhauses, wenn diese Tätigkeiten gegenüber der Betriebsstätte ausgeübt werden,
- zeitlich begrenzte Überlassungen von Arbeitskräften, einschließlich solcher im Führungsbereich des Stammhauses und
- die Aus- und Fortbildung sowie die soziale Sicherung von Personal, das im Stammhaus im Interesse der Betriebsstätte tätig ist.

## 4. Betriebsstätten in Sonderfällen

### 4.0 Allgemeines

Die allgemeinen Ausführungen der Tz. 1 bis 3 gelten in vollem Umfang auch für die genannten Betriebsstätten in den nachfolgenden Textziffern, soweit dort keine abweichenden Regelungen getroffen werden. Insbesondere gelten hierfür die allgemeinen Grundsätze über die Gewinnermittlung.

## **4.1 Bankbetriebsstätte**

### 4.1.1 Inländische Betriebsstätte

Nach § 53 Abs. 1 KWG gelten Zweigstellen von Unternehmen mit Sitz in einem anderen Staat, die Bankgeschäfte i.S.d. § 1 Abs. 1 KWG betreiben, als Kreditinstitute.

Inländische Zweigstellen ausländischer Kreditinstitute sind daneben als Zweigniederlassungen i.S.d. § 13 HGB und damit als Betriebsstätten i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 2 AO anzusehen.

#### *Buchführungs- und Bilanzierungspflicht*

Die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht ergibt sich aus den §§ 238 und 340 ff HGB.

Neben den Vorschriften des HGB gelten für Bankbetriebsstätten besondere Rechnungslegungsvorschriften (§ 53 Abs. 2 Nrn. 2 bis 4 KWG).

Ab 1. Januar 1993 ist § 53 KWG auf Bankbetriebsstätten von Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU unter bestimmten Voraussetzungen nicht anwendbar (§ 53 b KWG).

Die Sondervorschriften des KWG über ausländische Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU können durch Rechtsverordnung auch auf Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU übertragen werden (§ 53 c KWG).

### 4.1.2 Zuordnung von Forderungen und Margenanteilen

Für die steuerliche Zuordnung von Forderungen und Margenanteilen aus Kreditausreichung ist entscheidend, welche beteiligte Bankstelle (Stammhaus, Betriebsstätte) die wesentlichen Haupttätigkeiten für das Zustandekommen des Geschäftes überwiegend erbracht hat. Zu den Haupttätigkeiten zählen die Akquisition, die Bewertung des Kreditnehmers und des Kreditrisikos, Tragen des Kreditrisikos, Übernahme der Refinanzierung, die Entscheidung über die Kreditvergabe, der Abschluss des Vertrages und die Kreditverwaltung, -überwachung und -abwicklung.

Werden die vorgenannten wesentlichen Stufen der Kredithingabe von der Betriebsstätte erbracht, so ist die Forderung regelmäßig deren Betriebsvermögen zuzurechnen. Etwaiger Wertberichtigungsaufwand ist von der Betriebsstätte zu tragen, sofern nicht eine andere Bankstelle das Kreditrisiko vor Kreditvergabe durch interne Vereinbarung und gegen Vergütung, wie sie gegenüber Dritten üblich ist, übernommen hat. Haben das Stammhaus oder eine andere Betriebsstätte an der Kreditvergabe mitgewirkt, kann die Marge entsprechend dem Leistungsbeitrag aufgeteilt oder mit dem marktüblichen Kostenersatz vergütet werden.

Eine spätere Zuordnungsänderung ist regelmäßig nicht möglich, es sei denn, wirtschaftlich beachtliche Gründe, z.B. Änderung der wesentlichen Funktionsbeiträge, sind für den Wechsel entscheidend. Diese sind nicht gegeben, wenn der Wechsel lediglich aus steuerlichen Gründen vorgenommen wird (Tz. 15.2 des OECD-Kommentars zu Art. 7 OECD-MA 92). Die Forderungsübertragung hat zu Marktpreisen zu erfolgen. Die mit der Forderung zusammenhängenden Haupt- und Nebenleistungsfunktionen (Management, Verbuchung, Mahnwesen, laufende Risikoüberwachung etc.) sind ebenfalls zu übertragen.

#### 4.1.3 Dotationskapital

Inländische Betriebsstätten ausländischer Kreditinstitute müssen über ein Dotationskapital verfügen, das der Eigenart ihrer Geschäfte entspricht.

##### *Inländische Betriebsstätten von EU-Kreditinstituten*

Es ist nicht zu beanstanden, wenn die inländische Betriebsstätte eines Kreditinstituts mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ein Dotationskapital ansetzt, das nicht geringer ist als das aus der nachfolgenden Tabelle abgeleitete Dotationskapital.

Bilanzsumme	Dotationskapital
0 - 100 Mio. DM	2 Mio. DM
ab 100 Mio. - 500 Mio. DM	2,0 % der Bilanzsumme
ab 500 Mio. - 1 Mrd. DM	10 Mio. DM
ab 1 Mrd. - 2 Mrd. DM	1 % der Bilanzsumme
ab 2 Mrd. - 5 Mrd. DM	1 % von 2 Mrd. DM zusätzlich 0,5 % auf den erhöhten Betrag
ab 5 Mrd. DM	1 % von 2 Mrd. DM zusätzlich 0,5 % von 3 Mrd. DM und zusätzlich 0,25 % auf den 5 Mrd. DM übersteigenden Betrag

Für die Bilanzsumme ist auf den Jahresabschluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres abzustellen. Zur Vermeidung von Zufallswerten ist aber die durchschnittliche Bilanzsumme der letzten 12 BISTA-Meldungen (= Bilanzstatistische Meldungen an das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu errechnen. Weicht diese um mehr als 20 v.H. vom Schlussbilanzwert nach oben ab, ist die Durchschnittsbilanzsumme des vorangegangenen Wirtschaftsjahres für die Bemessung des Dotationskapitals maßgebend.

Laufende Schwankungen innerhalb des Wirtschaftsjahres bleiben unberücksichtigt.

Wurde die Geschäftstätigkeit erst während des Veranlagungszeitraums aufgenommen, ist ein Dotationskapital von mindestens 2 Mio. DM anzusetzen.

Wird das Dotationskapital, das aus der oben aufgeführten Tabelle abgeleitet wird, unterschritten, so ist ein entsprechender Zinsanteil für die Fremdmittel nicht zum Abzug als Betriebsausgabe zuzulassen. Der Ansatz eines Schuldpostens entfällt insoweit.

Diese Regelung ist erstmals anzuwenden

- für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1995 enden,

- für Feststellungszeitpunkte ab dem 1. Januar 1996.

Soweit für frühere als für die genannten Wirtschaftsjahre bzw. Feststellungszeitpunkte ein höheres als nach den Abs. 1 und 2 vorgeschriebenes Dotationskapital angesetzt wurde, kann dieses nicht rückwirkend herabgesetzt werden. Diese Regelung endet mit Ablauf des 31. Dezember 2000.

*Betriebsstätten von ausländischen Kreditinstituten, die denen von EU-Banken gleichgestellt sind*

1. Zweigstellen von Kreditinstituten mit Sitz in den USA sind nach der Verordnung des BMF vom 21. April 1994 (BGBl I S. 887) den Betriebsstätten von EU-Kreditinstituten grundsätzlich gleichgestellt. Für diese Unternehmen gilt die obige Regelung für Inländische Betriebsstätten von EU-Kreditinstituten mit folgender Maßgabe:

- a) Es ist ein Mindestkapital von 5 Mio. ECU anzusetzen. Dieser Betrag wird zum 1. Januar 1999 im Verhältnis 1:1 in EURO umgerechnet.
- b) Diese Regelung gilt für Zeiträume ab dem 4. Mai 1995.

2. Für Betriebsstätten von Kreditinstituten in Japan gilt diese Regelung mit der Maßgabe, dass sie für Zeiträume ab dem 21. Dezember 1995 anzuwenden ist.

*Betriebsstätten von ausländischen Kreditinstituten, die denen von EU-Banken nicht gleichgestellt sind*

Für Betriebsstätten von ausländischen Kreditinstituten, die denen von EU-Banken nicht gleichgestellt sind, ist mindestens das nach dem KWG aufsichtsrechtlich notwendige Dotationskapital anzusetzen.

*Ausländische Bankbetriebsstätte*

a) Hingabe

Eine Dotierung der ausländischen Betriebsstätte, die über die wirtschaftlichen Erfordernisse hinausgeht, ist nicht anzuerkennen. Die Angemessen-

heitsprüfung hat auf der Grundlage des Fremdvergleichs zu erfolgen (siehe Tz. 2.5.1).

Die Dotierung steht insbesondere insoweit nicht im Widerspruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen, als das Dotationskapital den Maßstäben aufsichtsrechtlich gebotener Eigenkapitalausstattung des Landes der Betriebsstätte oder des § 10 KWG entspricht.

Ferner ist es nicht zu beanstanden, wenn das über das aufsichtsrechtliche gebotene Eigenkapital hinausgehende Eigenkapital des Gesamtunternehmens nach billigem Ermessen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung höchstens zu dem Teil der ausländischen Betriebsstätte, der dem Anteil dieser Betriebsstätte am aufsichtsrechtlich gebotenen Eigenkapital des Gesamtunternehmens entspricht, zugewiesen wird und die Betriebsstätte tatsächlich darüber verfügen kann.

#### b) Refinanzierung

Mit dem Kapitaltransfer wird bisher im Inland vorhandenes Eigenkapital des Kreditinstituts auf die ausländische Zweigstelle übertragen. Hat das Kreditinstitut im nachweisbar unmittelbaren Zusammenhang Fremdmittel aufgenommen oder ergibt sich aus anderen Umständen zwingend, dass Fremdmittel eingesetzt wurden, so sind diese und der hierfür anfallende Refinanzierungsaufwand im Inland nicht berücksichtigungsfähig, da er den ausländischen Einkünften zuzuordnen ist.

#### 4.1.4 Zinsverrechnungen

Vom Stammhaus bzw. von Schwesterbetriebsstätten zur Verfügung gestellte Gelder sind, soweit sie das Dotationskapital übersteigen, als verzinsliche Kre-

dite anzuerkennen, da Geld als Handelsware von Kreditinstituten anzusehen ist (vgl. BFH vom 27. Juli 1965, BStBl 1966 III S. 24 und Tz. 18.3 sowie Tzn. 19 und 20 des OECD-Kommentars zu Art. 7 OECD-MA 92). Gleiches gilt für die Geldüberlassung der Betriebsstätte an das Stammhaus oder Schwesterfilialen.

Für Aufnahmen von Geld und Kapital durch eine inländische Betriebsstätte ist von den Zinssätzen auszugehen, die unter vergleichbaren Bedingungen zwi-

schen Fremden in der jeweiligen Währung vereinbart worden wären. Sind die Aufnahmen beim Stammhaus oder bei einer ausländischen Schwesterfiliale - im Gegensatz zu gleichartigen Aufnahmen im Inland - mindestreservefrei, so steht dieser Vorteil steuerlich der inländischen Zweigstelle zu. Er kann nicht an das Stammhaus bzw. die ausländische Schwesterbetriebsstätte weitergegeben werden (z.B. in Form eines höheren Aufnahmesatzes).

Zinsen für Ausleihungen einer inländischen Betriebsstätte an ihr Stammhaus sind grundsätzlich nach den inländischen Marktgegebenheiten zu bemessen. Ist der Zinssatz im Ausland jedoch höher, ist der höhere ausländische Zins zugrunde zu legen und der Zinsvorteil auf Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen.

## **4.2 Versicherungsbetriebsstätte**

Inländische Niederlassungen i.S.d. Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) ausländischer Versicherungsunternehmen (VU) sind Zweigniederlassungen i.S.d. § 13 d HGB.

### **4.2.1 Inländische Betriebsstätte**

Versicherungsrechtlich bestehen folgende Regelungen zum Betreiben von Versicherungsgeschäften durch Versicherungsunternehmen mit Sitz im Ausland:

VU mit Sitz außerhalb der Mitgliedstaaten der EU oder des EWR, die im Inland das Direktversicherungsgeschäft durch Mittelspersonen betreiben wollen, bedürfen hierzu der Erlaubnis durch die deutsche Versicherungsaufsichtsbehörde (§ 105 VAG) und haben nach § 106 VAG eine Niederlassung zu errichten.

VU mit Sitz innerhalb der Mitgliedstaaten der EU oder des EWR dürfen hingegen nach §§ 110 a, 110 d VAG das Direktversicherungsgeschäft im Inland durch eine Niederlassung oder eine Mittelsperson betreiben. Eine Erlaubnis der inländischen Versicherungsaufsicht ist nicht mehr erforderlich. Die Finanzaufsicht über die Geschäftstätigkeit obliegt der Aufsichtsbehörde des Herkunftsmitgliedstaates (§ 110 a Abs. 3 VAG).

Sollte versicherungsrechtlich keine Niederlassung vorliegen, wird nach Tz. 1.2.2 durch einen abhängigen Vertreter eine Betriebsstätte begründet, wenn er im Inland Vollmacht hat, Verträge im Namen des ausländischen VU abzuschließen (Abschlussvollmacht) und diese regelmäßig ausübt.

Ebenso begründet ein Makler (Kommissionär) oder sonstiger unabhängiger Vertreter mit Abschlussvollmacht eine Betriebsstätte, wenn er außerhalb seines gewöhnlichen Geschäftsbetriebs handelt.

Ausländische Rückversicherungsunternehmen, die im Inland das Rückversicherungsgeschäft durch eine Niederlassung oder Mittelsperson betreiben, bedürfen hierzu keiner Erlaubnis. Sie sind nach § 1 Abs. 2 VAG nur eingeschränkt rechnungslegungs- und berichtspflichtig. Zur Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte wird auf Tz. 1.2.2 hingewiesen.

- 4.2.2 Inländische Betriebsstätten, die der Versicherungsaufsicht durch das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen (BAV) unterliegen

#### *Buchführungs- und Bilanzierungspflicht*

Buchführungspflichtig sind die inländischen Betriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen, die dem inländischen Handels- und Versicherungsaufsichtsrecht unterliegen. Die den inländischen Betriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen obliegenden Buchführungspflichten nach HGB und VAG gelten nach § 140 AO auch für das Steuerrecht.

#### *Gewinnermittlung*

Für die Gewinnermittlung ist das Bilanzergebnis der inländischen Betriebsstätte maßgebend, das sich nach Handels- und Steuerrecht ergibt. Die Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen nach §§ 20 und 21 KStG sind zusätzlich zu beachten.

Bei der Ermittlung des Bilanzergebnisses sind alle dem inländischen Betrieb zurechenbaren Aufwendungen einschließlich eines Anteils an den Generalkosten des Gesamtunternehmens (Kosten der zentralen Verwaltung) abzuziehen, soweit dieser Anteil den Bilanzgewinn noch nicht gemindert hat.

Für die Aufteilung wird auf Tz. 2.2 und Tz. 2.3 verwiesen.

Sind bei der Ermittlung von steuerlich abziehbaren versicherungstechnischen Rückstellungen bzw. der Berechnung von Zuführungen oder Entnahmen Aufwendungen für den Versicherungsbetrieb anzusetzen, müssen diese Aufwendungen auch die anteiligen Generalkosten enthalten.

Wird Rückversicherung (RV) des Betriebsstättengeschäfts durch die ausländische Hauptverwaltung abgeschlossen, sind bei allen in Betracht kommenden Positionen der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung die Anteile der Rückversicherer mit ihren auf das inländische Versicherungsgeschäft entfallenden Beträgen zu berücksichtigen. Die Ansätze sind durch geeignete Unterlagen (RV-Verträge, RV-Abrechnungen) nachzuweisen. Rückversicherungsverträge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind entsprechend Tz. 2.2 als Inrenttransaktionen steuerlich nicht anzuerkennen.

#### *Zurechnung von Wirtschaftsgütern*

Der inländischen Betriebsstätte sind mindestens Kapitalanlagen zuzurechnen in Höhe

1. der versicherungstechnischen Rückstellungen (einschließlich Beitragsüberträge) und der Depotverbindlichkeiten, weil die Tätigkeiten des inländischen Betriebs zur Erzielung der hieraus resultierenden Einkünfte beigetragen haben, zuzüglich
2. der Mindesteigenmittel in Höhe einer Solvabilitätsspanne (§§ 53 c, 106 b Abs. 2 VAG sowie Kapitalausstattungs-Verordnung) bezogen auf den Umfang des Versicherungsgeschäfts der Betriebsstätte oder der Mindestbetrag des Garantiefonds im Sinne der §§ 2 und 5 Kapitalausstattungs-Verordnung, falls dieser höher ist.

Die Höhe der Solvabilitätsspanne ergibt sich aus den dem BAV einzureichenden Unterlagen. Andernfalls ist sie unter sinngemäßer Anwendung der Kapital

ausstattungs-Verordnung und den dazu ergangenen BAV-Rundschreiben gesondert zu ermitteln.

Übersteigt der bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern ermittelte Mindestbetrag (arithmetisches Mittel zu Beginn und Ende des Wirtschaftsjahres) das arithmetische Mittel der zu Beginn und Ende des Wirtschaftsjahres bilanzierten Kapitalanlagen, ist der Differenzbetrag der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen.

Dem Gewinn der inländischen Betriebsstätte sind zusätzlich Erträge aus Kapitalanlagen in Höhe der Durchschnittsrendite des Gesamtvermögens bezogen auf den Differenzbetrag zuzurechnen.

#### *Dotationskapital*

Der Betriebsstätte sind die Eigenkapitalien zuzurechnen, die als aufsichtsrechtlich gebotene Mindesteigenkapitalausstattung anzusehen sind (BFH vom 18. September 1996, IStR 1997 S. 145).

- 4.2.3 Inländische Betriebsstätten, die nicht der Versicherungsaufsicht durch das BAV unterliegen

#### *Buchführungspflicht*

Die Verpflichtung Bücher zu führen ergibt sich aus §§ 238 Abs. 1 und 242 HGB.

#### *Gewinnermittlung*

Die von der Niederlassung nach den ergänzenden Vorschriften für Versicherungsunternehmen der §§ 341b - 341 h HGB ermittelten Bilanzansätze sind - unter Beachtung der §§ 20 und 21 KStG - steuerlich zu übernehmen.

#### *Zurechnung von Wirtschaftsgütern*

Tz. 4.2.2 gilt entsprechend; dabei ist hinsichtlich der Mindesteigenmittel auf die aufsichtsrechtlichen Regelungen des Sitzstaates des Stammhauses abzustellen.

### *Dotationskapital*

Das tatsächlich verfügbare Eigenkapital des Gesamtunternehmens ist in entsprechendem Umfang nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs auf das Stammhaus und auf dessen Betriebsstätten aufzuteilen (BFH vom 18. September 1996, IStR 1997 S. 145). Dies bedeutet, dass der inländischen Betriebsstätte zumindest die Eigenkapitalien zuzuordnen sind, die nach dem Aufsichtsrecht des Sitzstaates des Stammhauses für die Tätigkeit der Betriebsstätten mindestens benötigt werden.

#### 4.2.4. Ausländische Betriebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen

### *Gewinnermittlung*

Die Ausführungen in Tz. 4.2.2 gelten sinngemäß.

### *Dotationskapital*

Die Dotierung der ausländischen Betriebsstätte ist anzuerkennen, wenn sie nach den dortigen aufsichts- oder steuerrechtlichen Vorschriften gefordert wird, sofern nicht dadurch dem inländischen Stammhaus das für die Ausübung seiner Funktion im Rahmen des Gesamtunternehmens erforderliche Eigenkapital (Tz. 2.5.1) entzogen wird.

## **4.3 Bauausführungen und Montagen**

### 4.3.1 Allgemeines

Unter Bauausführung versteht man die Errichtung eines Bauwerkes, einer Anlage oder von Teilen davon (BFH vom 22. September 1977, BStBl 1978 II S. 140; BFH vom 21. Oktober 1981, BStBl 1982 II S. 241).

Montagen sind das endgültige Zusammenfügen oder der Um-/Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen, nicht aber bloße Reparatur-/Instandsetzungsarbeiten (BFH vom 16. Mai 1990, BStBl II S. 983).

Die Zeitgrenze bei Bau- und Montagestellen wird von Beginn und Ende der Bau- und Montagetätigkeit bestimmt (vgl. Anlage II).

Eine Bauausführung besteht von dem Zeitpunkt an, an dem das Unternehmen mit den Arbeiten - einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten - in dem Staat beginnt, in dem das Bauwerk errichtet werden soll, also z.B. mit der Einrichtung eines Bauplanungsbüros. Im Allgemeinen bleibt die Bauausführung so lange bestehen, bis die Arbeit abgeschlossen oder endgültig eingestellt wird. Sofern auf der Baustelle nur noch Material oder Geräte lagern, liegt keine Bauausführung mehr vor.

Eine Montage beginnt mit dem Eintreffen der ersten Person, die vom Montageunternehmen mit den vorzunehmenden Montagearbeiten betraut worden ist. Als „Montagearbeiten“ in diesem Sinne sind auch solche Arbeiten anzusehen, die der unmittelbaren Vorbereitung der eigentlichen Montage dienen. Ist eine Montage Bestandteil eines Werklieferungsvertrages und ist in diesem Vertrag eine Abnahme des fertigen Werks unter Mitwirkung des Montageunternehmens vorgesehen, so endet die Montage frühestens mit der Abnahme (BFH vom 21. April 1999, BStBl II S. 694).

Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende kurzfristige Arbeitsunterbrechungen, z.B. wegen schlechter Witterung, Streiks, und Unterbrechungen aus im Betriebsablauf liegenden Gründen, z.B. wegen Materialmangels oder anderer bautechnischer Gründe hemmen die Frist nicht.

#### 4.3.2 Bau- und Montageüberwachung als Bauausführung

Zur Bauausführung oder Montage, die als Betriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 92 anzusehen ist, gehört regelmäßig auch die als Teilleistung ausgeführte Planungs- und Überwachungstätigkeit. Dies gilt auch dann, wenn ein Generalunternehmer, der die Herstellung eines Werkes schuldet, nur die Überwachung mit eigenem Personal durchführt und er ansonsten die Herstellung Subunternehmern überlässt (Tz. 17 OECD-Kommentar zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 92; BFH vom 13. November 1962, BStBl 1963 III S. 71). Wird die Bau- und Montagetätigkeit, einschließlich Planung und Überwachung dagegen vollständig auf Subunternehmer übertragen, oder - innerhalb eines Konsortiums -, die Verantwortung für die

ordnungsgemäße Fertigstellung überwiegend von einem anderen Partner getragen, begründet der Generalunternehmer mit den ihm verbleibenden Koordinierungsaufgaben keine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 92. Eine reine Bau- und Montageüberwachung kann grundsätzlich nur eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 92 begründen. Hinsichtlich der DBA, in denen eine isolierte Überwachungstätigkeit ausdrücklich als Betriebsstätte festgelegt wurde, vgl. Anlage II.

#### 4.3.3 Einschaltung von Subunternehmern

Werden von einem Generalunternehmer Teile des Auftrags an Subunternehmer vergeben, so werden die Zeiten in denen die Subunternehmer auf der Bau- oder Montagestelle tätig sind, dem Generalunternehmer zugerechnet (BFH vom 13. November 1962, BStBl 1963 III S. 71). Ein Subunternehmer unterhält eine eigene Betriebsstätte, wenn seine Tätigkeit den in dem jeweiligen DBA vorgesehenen Zeitraum überschreitet.

#### 4.3.4 Bau- und Montageausführung durch ein Konsortium oder eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE)

Wird ein Bau- oder Montageauftrag durch ein Konsortium ausgeführt

- sei es als Außenkonsortium, bei dem sämtliche Partner gegenüber dem Auftraggeber als selbständige Partner mit festgelegtem Arbeitsumfang auftreten und einzeln und gemeinsam die Gesamtverantwortung für die Vertragserfüllung und die Funktionsgarantie übernehmen (gesamtschuldnerische Haftung),
- sei es als Innenkonsortium, bei dem gegenüber dem Auftraggeber nur ein Partner als Vertragschließender auftritt,

ist beiden Vertragsverhältnissen gemeinsam, dass im Innenverhältnis jeder Partner nur für seinen Lieferungs- und Leistungsanteil haftet.

Bei einem Konsortium kann die Tätigkeit des einen Partners daher dem anderen Partner nicht zugerechnet werden. Ob eine Bau- oder Montageausführung

i.S.d. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 92 gegeben ist und damit eine Betriebsstätte begründet wird, muss für jeden einzelnen Konsorten geprüft werden.

Bei einer ARGE handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die aus steuerlicher Sicht als Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren ist. Die Gesellschafter sind als Mitunternehmer anzusehen und zwar unabhängig davon, ob für die ARGE ein Gewinnfeststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO durchzuführen ist (vgl. § 180 Abs. 4 AO). Die ARGE haftet im Außenverhältnis in der Regel gesamtschuldnerisch gegenüber dem Auftraggeber. Im Innenverhältnis werden die Leistungsverpflichtungen zwar genau aufgeteilt (insoweit besteht kein Unterschied zu einem Konsortium), aber die Eigenverantwortlichkeit besteht nur im Innenverhältnis und nicht auch gegenüber dem Auftraggeber. Der Auftrag wird einheitlich durchgeführt und das Gesamtergebnis unter den ARGE-Partnern aufgeteilt. Die Tätigkeiten der ARGE-Partner sind daher in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht als Einheit anzusehen, so dass die Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht, nur einheitlich für die ARGE beurteilt werden kann.

Da bei schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen einem Konsortium bzw. einer ARGE und den Partnern diese sich wie fremde Dritte gegenüberstellen, sind die Partnerleistungen wie Fremdleistungen gegenüber einer außenstehenden Gesamthandsgemeinschaft zu behandeln. Die Realisierung des Gewinns bei dem Partner tritt somit bereits bei Erbringung der Leistung ein, siehe auch BMF-Schreiben vom 27. Januar 1998, BStBl I S. 251.

#### 4.3.5 Beurteilung von Bauausführungen

Zeitlich nebeneinander oder aufeinander folgende Bauausführungen sind nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 92 - im Gegensatz zu § 12 Satz 2 Nr. 8 AO - getrennt zu beurteilen. Mehrere Bauausführungen können nur dann als Einheit angesehen werden, wenn sie wirtschaftlich und geographisch zusammenhängen.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang liegt beispielsweise dann vor, wenn verschiedene Bauausführungen als Gesamtprojekt angesehen werden können, wie z.B. bei der Auslegung eines Funknetzes oder beim Aufbau eines Computer-Netzwerks.

Eine geographische Einheit liegt nur vor, wenn die räumliche Entfernung der Bauausführungen 50 km Luftlinie nicht überschreitet.

Beispiel:

Ein Unternehmen soll für einen Auftraggeber aufgrund eines einheitlichen Vertrages ein Netz von Baumärkten errichten, und zwar in Köln, Bonn, Düsseldorf, Emmerich, Arnheim (NL) und Groningen (NL). Zwischen den einzelnen Bauausführungen besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang.

Der geographische Zusammenhang ist nach der zeitlichen Reihenfolge der Errichtung der Betriebsstätten zu bestimmen. Im Ausland belegene Betriebsstätten sind nicht zu berücksichtigen.

Je nach dem Zeitpunkt ihrer Errichtung sind entweder Bonn und Köln oder Köln und Düsseldorf zusammenzurechnen. Eine doppelte Berücksichtigung eines Ortes ist nicht vorzunehmen.

Die Bauausführung in Emmerich bildet aufgrund der größeren Entfernung eine eigene Betriebsstätte.

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch für grenzüberschreitende Bauausführungen und Montagearbeiten.

Im Einzelnen wird auf Folgendes hingewiesen:

- Selbständige Bauausführungen oder Montagearbeiten sind für die Berechnung der Zeitdauer nicht zusammenzurechnen;
- als selbständige Projekte können grundsätzlich solche angesehen werden, die für verschiedene Auftraggeber ausgeführt werden, es sei denn, die Projekte bilden wirtschaftlich gesehen, eine Einheit (s.o.);
- verschiedene Projekte für Rechnung eines Einzelauftraggebers werden generell als Einheit behandelt, wenn sie aufgrund eines einheitlichen Vertrages ausgeführt werden und ein geographischer Zusammenhang besteht;
- werden Arbeiten für Rechnung desselben Auftraggebers aufgrund mehrerer Verträge ausgeführt, werden diese zusammengerechnet, wenn ein Fall einer einheitlichen Ausführung vorliegt. Eine solche Einheit kann bestehen

- in zeitlicher Hinsicht, wenn die verschiedenen Aufträge gleichzeitig oder unmittelbar hintereinander ohne Unterbrechungen ausgeführt werden und
  - in räumlicher Hinsicht, wenn die Arbeiten, auch bei Ausführungen an verschiedenen Orten innerhalb des geographischen Zusammenhangs, nur einen Teil eines größeren Ganzen bilden;
- die Tatbestände nach Art. 5 Abs. 3 und Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 92 sind selbstständig zu prüfen. Liegen die Voraussetzungen für eine Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 92 vor, so wird das Unternehmen so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte, auch wenn die Bauausführung oder Montage selbst nicht die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt.

Örtlich fortschreitende Bauausführungen (z.B. Arbeiten an einem Schienen- oder Straßennetz) oder schwimmende Bauausführungen sind in der Regel wirtschaftlich und geographisch als Einheit anzusehen (Tz. 20 des Kommentars zu Art. 5 OECD-MA 92) ohne Rücksicht auf die 50-km-Grenze.

#### 4.3.6 Gewinn- und Verlustaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Nach den allgemeinen Grundsätzen über die steuerliche Gewinnermittlung wird der Gewinn aus der Bau- oder Montagebetriebsstätte in der Regel erst mit der Abnahme des Bauvorhabens realisiert. Gewinn oder Verlust (= das Auftragsergebnis) ist bei Bau- und Montageleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte so aufzuteilen, dass die Betriebsstätte erhält, was ein fremder selbständiger Unternehmer für die Ausführung der Bau- oder Montageleistung unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen erhalten hätte. Die Fiktion, beim Stammhaus handele es sich um den General- und bei der Betriebsstätte um den Subunternehmer, bietet einen brauchbaren Ansatz für den Fremdvergleich. Bei komplexen Leistungsbeziehungen kann eine Zuordnung des Auftragsergebnisses entsprechend den Tätigkeiten, Funktionen und der Risiko-Verteilung zwischen Stammhaus und Montagebetriebsstätte sachgerecht sein, wenn sich auch fremde Dritte die Risiken und Chancen aus dem Auftrag geteilt hätten.

#### 4.3.7 Materiallieferungen bei Bau- oder Montageleistungen der Betriebsstätte

Regelmäßig enthält der mit dem Auftraggeber vereinbarte Endpreis sowohl den Gewinnaufschlag auf die Materiallieferung, z.B. Baustoffe oder Maschinen, als auch den auf die Bau- und Montageleistung. Der Gewinn aus der Materiallieferung ist dem Stammhaus zuzurechnen.

Der Endpreis umfasst daneben aber weitere Leistungen, die von einem hochqualifizierten Mitarbeiterstab im Stammhaus erbracht worden sind, z.B. die Auftragsbeschaffung (Akquisition), Planung und Entwicklung, das „Know-how“, die Auswahl von Subunternehmen, die Vertragsgestaltung mit diesen, ihre Überwachung und insoweit die Risikotragung im Außenverhältnis. Der auf diese Leistungen entfallende Gewinn ist folglich dem Stammhaus zuzuordnen, wobei zu berücksichtigen ist, dass aus diesem Gewinn auch die Aufwendungen für vergebliche Akquisition zu decken sind.

Der Betriebsstätte ist regelmäßig ein auf ihre Bau- oder Montageleistung entfallender angemessener Teil des Gewinns nach der Kostenaufschlagsmethode ohne Berücksichtigung der Kosten für Subunternehmerleistungen zuzuordnen. Soweit die Betriebsstätte allerdings selbst die zum Bau oder zur Montage notwendigen Materialien oder Subunternehmerleistungen an Ort und Stelle beschafft, steht ihr entsprechend dem Umfang der kaufmännischen und technischen Abwicklung ein anteiliger Gewinn aus der Materiallieferung oder Subunternehmerleistung zu (BFH vom 13. November 1990, BStBl 1991 II S. 94). Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für Bauüberwachungsstellen, wenn sie als Betriebsstätten anzusehen sind.

#### 4.3.8 Zuordnung von Baustoffen und Montageteilen zur Betriebsstätte

Sowohl die in der Betriebsstätte zur Verarbeitung lagernden Baustoffe und Montageteile sowie die Rechte, die aus den von der Betriebsstätte bereits verbauten Stoffen oder montierten Teilen entstanden sind, sind Vermögen des Stammhauses und nicht der Betriebsstätte. Dies gilt jedoch nicht, soweit die Betriebsstätte selbst Baustoffe oder andere Materialien beschafft hat.

#### 4.3.9 Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und -erträgen

Finanziert ein Unternehmen dem Auftraggeber die Auftragssumme, sind die Finanzierungserlöse abzüglich eventueller Refinanzierungsaufwendungen in der Regel dem Stammhaus zuzuordnen, da dieses die entsprechenden Leistungen erbringt und Risiken trägt. Ein eventueller Leistungsbeitrag der Betriebsstätte bei der Abwicklung der Finanzierung ist zugunsten ihres Ergebnisses anteilig zu berücksichtigen.

So genannte „Bauzinsen“ (also die beim Auftragnehmer, unabhängig vom Finanzierungsgeschäft, angefallenen Refinanzierungsaufwendungen) sind der Betriebsstätte entsprechend ihrem Anteil an der Bau- und Montageleistung zuzuordnen. Im Fall einer Mischkalkulation (zu hohe Finanzierungserlöse bei gleichzeitig reduzierter Auftragssumme oder umgekehrt) sind entsprechende Erlöskorrekturen bei der Bau- oder Montagebetriebsstätte bis zur Höhe eines angemessenen Entgelts nach der Kostenaufschlagsmethode vorzunehmen. Legt der Auftragnehmer vom Auftraggeber geleistete Vorauszahlungen verzinslich an, sind die Erträge dem Stammhaus und der Betriebsstätte entsprechend ihrem Anteil an der Bau- und Montageleistung zuzuordnen.

### 4.4 **Kontroll- und Koordinierungsstellen**

#### 4.4.1 Allgemeines

Konzernspitzen (Muttergesellschaften) errichten gelegentlich in einem anderen Staat Geschäftseinrichtungen, die Tochtergesellschaften und Betriebsstätten des betreffenden Konzerns in dem anderen Staat oder anderen Ländern überwachen und/oder deren Tätigkeiten koordinieren, während die wesentlichen Funktionen einer geschäftsleitenden Holding (BFH vom 17. Dezember 1969, BStBl 1970 II S. 257) von einer anderen Konzerneinrichtung ausgeübt werden.

Eine solche Geschäftsstelle kann z.B.

- das Rechnungswesen und die Berichterstattung der Tochtergesellschaften bzw. Betriebsstätten überwachen und koordinieren sowie deren Jahresabschlüsse konsolidieren;

- Programme, Einkauf, Produktionspläne, Arbeitsmethoden, Marketing und/oder Forschung koordinieren;
- Leitlinien der Konzernspitze an die örtlichen Verhältnisse anpassen, in diese umsetzen und ihre Einhaltung kontrollieren oder Fragen von regional begrenzter Bedeutung für die Entscheidung der Konzernspitze vorbereiten;
- satzungsgemäße oder in allgemeinen Konzernrichtlinien festgelegte Vorbehalte der Zustimmung der Konzernspitze zu Entscheidungen der Tochtergesellschaften ausüben sowie die Vertretung in Gesellschafterversammlungen oder überwachenden Organen wahrnehmen oder Personen in solche Gremien entsenden;
- andere verwaltungsbezogene Leistungen erbringen.

Die Geschäftsstelle ist meist als Einrichtung der Konzernspitze organisiert. Die genannten Aufgaben können auch von inländischen Konzerngesellschaften oder von inländischen Betriebsstätten ausländischer Konzerngesellschaften für die Konzernspitze wahrgenommen werden. Die Wahrnehmung dieser Aufgaben kann ausschließlich Geschäftsgegenstand sein.

#### 4.4.2 Betriebsstätteneigenschaft der Kontroll- und Koordinierungsstellen

Die Kontroll- und Koordinierungsstellen in Form von Einrichtungen der Konzernspitze sind grundsätzlich Betriebsstätten im Sinne des § 12 AO. Sie sind auch feste Geschäftseinrichtungen im Sinne des Betriebsstättenbegriffs der DBA (Art. 5 OECD-MA 92). Im Einzelfall können sie jedoch Tätigkeiten ausüben, die nach dem anzuwendenden DBA keine Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 92) begründen. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn sie

- nur der Beschaffung von Informationen für die Konzernspitze dienen;
- für die Konzernspitze lediglich vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten ausüben; solche sind insbesondere gegeben, soweit die Geschäftsstelle lediglich Weisungen der Konzernspitze übermittelt, vorbereitet oder durch Ermittlungen in ihrem Zuständigkeitsbereich unterstützt.

Die Kontroll- und Koordinierungsstellen begründen keine Betriebsstätten für die von ihnen unterstützten oder von ihnen koordinierten Tochtergesellschaften, soweit sie nicht Sondertatbestände, z.B. den des Ortes der Geschäftsleitung oder des ständigen Vertreters erfüllen.

Ist eine Kontroll- oder Koordinierungsstelle einer anderen Betriebsstätte der Konzernspitze angegliedert, so gilt sie nicht als deren Bestandteil, wenn sie organisatorisch getrennt und leicht abgrenzbar ist.

#### 4.4.3 Zurechnung von Anteilen und Wirtschaftsgütern sowie daraus fließenden Einkünften

Der Umstand, dass die Kontroll- und Koordinierungsstellen im Sinne von Tz. 4.4.1 tätig werden, führt nicht dazu, dass Anteile an den Tochtergesellschaften, Darlehen, Patente oder sonstige vergleichbare Wirtschaftsgüter der Konzernspitze sowie die daraus fließenden Einkünfte tatsächlich zu der in dem betreffenden Staat unterhaltenen Betriebsstätte gehören. Wegen der Einheitlichkeit der Abkommensregelung setzt dies voraus, dass diese Wirtschaftsgüter bzw. Einkünfte der Konzernspitze zugeordnet werden; soweit dies nicht der Fall ist, ist die Angelegenheit im Verständigungsverfahren nach dem jeweiligen DBA (Art. 25 OECD-MA 92) oder ggf. in einem Schiedsverfahren zu klären.

#### 4.4.4 Betriebsstättengewinn

Der Betriebsstätte gebührt ein angemessener Gewinn. Bei der Abgrenzung ihrer Einkünfte sind in der Regel kostenorientierte Entgelte zu berücksichtigen. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn der Gewinn der Betriebsstätte nach der Kostenaufschlagsmethode unter Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags von 5 v.H. bis 10 v.H. ermittelt wird.

#### 4.4.5 Betriebsstättenvermögen

Der Betriebsstätte sind alle Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die ihr dienen. Für Anteile an den Tochtergesellschaften und die anderen in Tz. 4.4.3 genannten Wirtschaftsgüter gilt die dort getroffene Regelung.

## **4.5 Betriebsstätten beim Einsatz von Seeschiffen und Binnenschiffen**

### 4.5.1 Allgemeines

Das fahrende Schiff, ob Seeschiff oder Binnenschiff, begründet für den Schifffahrtsunternehmer selbst keine Betriebsstätte (BFH vom 13. Februar 1974, BStBl II S. 361; BFH vom 9. Oktober 1974, BStBl 1975 II S. 203).

Bei Binnenschiffen besteht die Vermutung, dass sich durch die Eintragung des Schiffes im Schiffsregister des Heimatortes, von dem die Schifffahrt aus tatsächlich betrieben wird, dort eine Betriebsstätte des Schifffahrtsunternehmens befindet. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn nachgewiesen wird, dass die Schifffahrt von einem anderen Ort aus betrieben wird und dass sich dort eine entsprechende Geschäftseinrichtung befindet. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung kann sich in den Geschäftsräumen eines ausländischen Managers oder Korrespondenzreeders befinden. Maßgeblich sind die tatsächlichen Umstände (BFH vom 3. Juli 1997, BStBl 1998 II S. 86). Die gleichen Grundsätze gelten auch für Seeschiffe.

Das schließt nicht aus, dass Schifffahrtsunternehmen in anderen Ländern Betriebsstätten in Form von Geschäftseinrichtungen unterhalten, die der Tätigkeit des Unternehmens dienen. Diesen Betriebsstätten können Einkünfte aus der Schifffahrt aber nur zugerechnet werden, wenn und soweit sie selbst Schifffahrt betreiben und nicht nur Hilfstätigkeiten ausüben, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb von Seeschiffen stehen (z.B. Tätigkeiten von Linienagenten des Unternehmens; vgl. hierzu und in diesem Zusammenhang auch zur Gewinnaufteilung BFH vom 28. Juni 1972, BStBl II S. 785).

### 4.5.2 Sonderregelung für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

Anstelle der Steueranrechnung nach § 34 c Abs. 1 EStG oder des Abzugs einer ausländischen Steuer nach § 34 c Abs. 2 und 3 EStG ist bis Veranlagungszeitraum 1998 bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auf Antrag die auf ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

entfallende Einkommensteuer nach dem ermäßigten Steuersatz zu bemessen (§ 34 c Abs. 4 EStG).

Nach dem ab 1999 geltenden § 5a EStG ist anstelle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, auf Antrag nach der im Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird. § 34 c Abs. 1 bis 3 EStG ist nicht anzuwenden.

§ 34 c Abs. 4 EStG und § 5 a EStG sind auch anzuwenden, wenn ein DBA eingreift.

Einkünfte aus Handelsschiffen im internationalen Verkehr werden bis einschließlich Erhebungszeitraum 1992 auch bei der Gewerbesteuer begünstigt besteuert (vgl. § 11 Abs. 3 Nr. 2 GewStG, Abschn. 71 GewStR 1990, § 13 Abs. 3 GewStG, Abschn. 84 a GewStR 1998, § 36 Abs. 6 a GewStG). Für die Erhebungszeiträume 1997 und 1998 sind die Vergünstigungen nach § 9 Nr. 3 GewStG zu beachten. Ab Erhebungszeitraum 1999 gilt der nach § 5 a EStG ermittelte Gewinn als Gewerbeertrag.

Zu Einzelfragen der Gewinnermittlung nach § 5 a EStG vgl. BMF-Schreiben vom 24. Juni 1999, BStBl. I S. 669.

#### 4.5.3 Sondervereinbarungen für Schifffahrtsunternehmen nach DBA

Das Betriebsstättenprinzip ist im Abkommensrecht für Unternehmen der See- und Binnenschifffahrt durch das Schifffahrtsprinzip überlagert. Nach Art. 8 Abs. 1 OECD-MA 92 können Gewinne eines Unternehmens aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Internationaler Verkehr ist nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. d. OECD-MA 92 „jede Beförderung mit einem Seeschiff ....., das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird, es sei denn, das Seeschiff ... wird ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben“. Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Seeschiffahrtsunternehmens jedoch an Bord eines Schiffes - dies ist insbesondere bei kleineren Küstenschiffahrtbetrieben der Fall - so fingiert Art. 8 Abs. 3 OECD-

MA 92 den Sitz im Heimathafen des Schiffes. Existiert ein solcher nicht, so gilt ersatzweise der Vertragsstaat als Sitzstaat, in dem die Person ansässig ist, die das Schiff betreibt.

Zu den Gewinnen aus dem Betrieb von Seeschiffen zählen nach Art. 8 OECD-MA 92 auch solche Gewinnbestandteile, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Beförderungsleistung stehen, z.B. Werbetätigkeiten, Schiffskartenverkauf für andere Unternehmen und Landtransfers vom Hafen zu einem Lager und eine nur gelegentliche Vermietung von Containern, auch wenn diese für Binnentransporte eingesetzt werden. Dazu zählt auch die Vermietung eines vollständig ausgerüsteten Schiffes. Baggerarbeiten und Schleppdienste fallen unter die Schifffahrtseinkünfte jedoch nur, wenn dies ausdrücklich vereinbart wurde. Soweit die Unternehmen über ihre Transportaufgaben hinaus noch andere Haupttätigkeiten ausüben, gilt nicht die spezielle Regelung für Schifffahrtseinkünfte, sondern - wenn es sich um gewerbliche Einkünfte handelt - das Betriebsstättenprinzip.

#### **4.6 Bodenschatzsuche und -gewinnung in internationalen Gewässern**

##### **4.6.1 Steuerliches Inland**

Das Küstenmeer gehört völkerrechtlich zum Inland und damit regelmäßig auch zum geographischen Bereich jedes Staates (vgl. Teil II Abschnitte I und II des Seerechtsübereinkommens der Vereinten Nationen vom 10. Dezember 1982 - UN-Seerechtsübereinkommen -, BGBl 1994 II S. 1798 ff.). Unternehmen, die außerhalb der Zwölfmeilenzone (Küstenmeer) Bodenschätze im Festlandsockel aufsuchen und gewinnen, halten sich in internationalen Gewässern auf.

Internationale Gewässer gehören nicht zum Hoheitsgebiet eines Staates und damit staatsrechtlich nicht zu seinem Inland. Auch der Festlandsockel selbst gehört völkerrechtlich nicht zum Inland.

Den Küstenstaaten steht jedoch nach Art. 2 des Genfer Übereinkommens vom 29. April 1958 eine auf die Erforschung und Ausbeutung der Bodenschätze begrenzte Souveränität zu. Von diesem Recht hat die Bundesrepublik Deutschland in einer Proklamation vom 20. Januar 1964, BGBl II S. 104, I S. 497 (Gesetz zur vorläufigen Regelung der Rechte am Festlandsockel) geändert durch Gesetz vom 2. September 1974, BGBl I S. 2149, Gebrauch ge

macht. Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 1 Abs. 3 KStG gehört der Festlandsockel daher zum steuerrechtlichen Inland, soweit in diesem Gebiet Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht und ausgebeutet werden. Dasselbe gilt für die Auslegung des Begriffs des Inlandes i.S. der DBA.

Das Recht, unterseeische Kabel und Rohrleitungen auf dem Festlandsockel sowie in der ausschließlichen Wirtschaftszone zu verlegen, steht allen Staaten zu, so dass der Festlandsockel insoweit nicht zum steuerlichen Inland gehört (Art. 58 Abs. 1 und Art. 79 UN-Seerechtsübereinkommen). Dagegen gehören künstliche Inseln, Anlagen, Bauwerke und ähnliche Einrichtungen in der ausschließlichen Wirtschaftszone zum steuerlichen Inland, soweit damit Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht und ausgebeutet werden (Art. 60 UN-Seerechtsübereinkommen).

#### 4.6.2 Betriebsstätte

Erfolgt die Explorationstätigkeit auf See von Schiffen aus, z.B. bei seismischen Messungen zur Erforschung von Bodenschätzen des Meeresuntergrundes, so ist nicht das Schiff die Betriebsstätte des Forschungsunternehmens, sondern die Betriebsstätte wird erst durch die Messtätigkeit begründet.

Fährt das Mess- oder Forschungsschiff unter der Flagge der Bundesrepublik Deutschland und befindet es sich nicht in Hoheitsgewässern eines anderen Staates, so wird die gewerbliche Tätigkeit des Forschungsunternehmens im Inland betrieben (BFH vom 13. Februar 1974, BStBl II S. 361). Fährt das Mess- oder Forschungsschiff unter der Flagge eines anderen Staates und bewegt sich das Schiff nicht über dem der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Festlandsockel, so handelt es sich um eine ausländische Betriebsstätte.

#### 4.7 **Betriebsstätten bei Explorationen**

Das Geschäft der Aufsuchung und Förderung von Bodenschätzen besteht aus drei wesentlichen Phasen:

In der ersten Phase (Projektverfolgung oder Akquisition) werden Länder hinsichtlich geologischer, wirtschaftlicher und politischer Grundlagen analysiert.

Diese Phase endet im positiven Fall mit dem Abschluss eines Explorations- und/oder Produktionsvertrages. In der zweiten Phase (Exploration) erfolgen zunächst umfangreiche geologische Analysen, insbesondere werden seismische Messungen und bei positiven Resultaten, Explorationsbohrungen durchgeführt. Wenn Bohrungen fündig sind, wird zusätzlich geprüft, ob die gefundenen Reserven auch wirtschaftlich rentabel gefördert und transportiert werden können. Die Explorationsphase endet mit Eintritt der wirtschaftlichen Fündigkeit. Die dritte Phase (Entwicklung und Produktion) besteht aus dem Aufbau der Förder-, Aufbereitungs- und Transportanlagen und der Aufnahme des Förder-/Abbaubetriebs.

Die Aufsuchung und Förderung von Bodenschätzen werden von den Unternehmen (Bergbauunternehmen, Erdöl-/Erdgasunternehmen) selbst, von Zusammenschlüssen derartiger Unternehmen oder in deren Auftrag von darauf spezialisierten Unternehmen ausgeführt. Die Frage, ob Explorationsarbeiten außerhalb der Bundesrepublik Deutschland für das tätig werdende Unternehmen Betriebsstätten im Ausland begründen, ist in allen Fällen bei Anwendung deutschen Rechts gleich zu beantworten. Bei Anwendung eines DBA ist zwischen den Fallgruppen zu unterscheiden. Außerdem ergeben sich Unterschiede bei der Ermittlung der Betriebsstättenergebnisse.

#### 4.7.1 Besteuerung in der Explorationsphase

##### 4.7.1.1 Betriebsstätte nach nationalem Recht

Die Explorationstätigkeit ist i.S.v. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO als Betriebsstätte anzusehen, wenn

- die einzelne Exploration oder
- eine von mehreren zeitlich nebeneinander durchgeführten Explorationen oder
- mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Explorationen

länger als sechs Monate dauern (Nr. 3 des Einführungserlasses zu § 12 AO und Abschn. 22 Abs. 3 Satz 20 GewStR 1998).

#### 4.7.1.2 Betriebsstätte nach DBA

Exploriert das Unternehmen (Bergbauunternehmen, Erdöl-/Erdgasunternehmen) in einem DBA-Land selbst, so begründet diese Tätigkeit für das Unternehmen regelmäßig in dem betreffenden Land auch dann keine Betriebsstätte, wenn die Tätigkeit in diesem Land in Verbindung mit einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird. Die Explorationstätigkeit ist grundsätzlich eine Tätigkeit „vorbereitender Art“, die nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 92 selbst bei Bestehen einer festen Geschäftseinrichtung nicht zu der Annahme einer Betriebsstätte führt (Ausnahme: DBA-Österreich 1954/92).

Die Übernahme der Betriebsführerschaft (Operatorship) für ein Konsortium, das die Exploration für die beteiligten Unternehmen (Bergbauunternehmen, Erdöl-/Erdgasunternehmen) übernommen hat, führt unter den allgemeinen Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte. Die Funktion der Betriebsstätte beschränkt sich allerdings auf die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber den Konsorten; das Explorationsrecht verbleibt im Stammhaus.

Die Exploration ist keine Tätigkeit vorbereitender Art, wenn sie für Dritte betrieben wird.

#### 4.7.2 Besteuerung bei Übergang in die Entwicklungs- und Produktionsphase

Mit Eintritt der wirtschaftlichen Fündigkeit begründet das Unternehmen (Bergbauunternehmen, Erdöl-/Erdgasunternehmen) auch nach DBA-Grundsätzen eine Betriebsstätte in dem anderen DBA-Staat. Das bis zu diesem Zeitpunkt dem inländischen Stammhaus zuzurechnende immaterielle Wirtschaftsgut (Abbaurecht; Erdöl-/Erdgasgewinnungsrecht) gilt als in die ausländische Betriebsstätte überführt, da es zur ausschließlichen Nutzung und Verwertung in der ausländischen Betriebsstätte bestimmt ist. Es gelten die allgemeinen Grundsätze für die Überführung von Wirtschaftsgütern (Tz. 2.6.1). Als Fremdvergleichspreis für das selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgut gilt sämtlicher Aufwand, der bis zum Beginn der Entwicklungs- und Produktionsphase für das jeweilige im ausländischen Staat belegene Konzessionsgebiet beim inländischen Stammhaus angefallen ist. Soweit der ausländische Staat für

seine Besteuerung dem übertragenen Recht einen höheren Wert als die vorstehenden Aufwendungen beimisst, ist dieser Wert maßgeblich. Entsprechendes gilt für grenzüberschreitende Explorationen.

#### 4.7.3 Besonderheiten bei der Behandlung des Betriebsstättenergebnisses

Ziel der Exploration für das Unternehmen (Bergbauunternehmen, Erdöl-/Erdgasunternehmen) ist der Erwerb von Aufsuchungs- und/oder Ausbeuterechten (Konzessionen). Sofern das Unternehmen die Exploration selbst betreibt, können die Aufwendungen nach § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert werden. Sie sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Begründet die Exploration für das bergbautreibende Unternehmen im Ausland eine Betriebsstätte, sind die Aufwendungen der Betriebsstätte zuzurechnen.

Der durch Übernahme der Betriebsführerschaft für ein Konsortium (Tz.4.7.2) begründeten (Dienstleistungs-) Betriebsstätte des Operators werden keine Aufwendungen für die Exploration zugerechnet. Diese Aufwendungen sind der Tätigkeit des inländischen Stammhauses zuzurechnen. Zwischen der ausländischen (Dienstleistungs-)Betriebsstätte und dem inländischen Stammhaus ist die Verrechnung eines Gewinnaufschlags auf die Aufwendungen der Betriebsstätte (z.B. Lohnkosten) ausgeschlossen.

#### 4.8 **Transportanlagen**

Gleisanlagen, Untertageanlagen von Bergbaubetrieben und Versorgungsleitungen begründen gem. § 12 AO Betriebsstätten des sie unterhaltenden Unternehmens (vgl. BFH vom 30. Oktober 1996, BStBl 1997 II S.12, zur Pipeline als Betriebsstätte). Derartige Anlagen sind „feste“ Geschäftseinrichtungen, wenn eine feste Verbindung zum Erdboden besteht bzw. die Geschäftseinrichtung oder Anlage sich für eine gewisse Dauer an einem bestimmten Ort befindet. Dabei kann sich die örtliche Fixierung aus mechanischer Verbindung mit der Erde oder aus bloßer Belegenheit an derselben Stelle ergeben. Der Betriebsstättenbegriff der DBA knüpft in der Regel vor allem an die feste Geschäftseinrichtung an und ist insoweit mit dem entsprechenden Begriff des § 12 Satz 1 AO identisch. Im Einzelfall sind Ausnahmetatbestände des in Frage stehenden DBA zu prüfen.

Transportleistungen (z.B. das Durchleiten flüssiger oder gasförmiger Stoffe) sind grundsätzlich keine Hilfsleistungen i.S.d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 92 (BFH vom 30. Oktober 1996, a.a.O.).

Teilstücke einer Transportleitung sind in der Regel dem Eigentümer der gesamten Transportleitung bzw. der transportierenden Ware zuzuordnen. Teilstücke einer Transportleitung, die nach den Ausnahmetatbeständen eines DBA keine Betriebsstätten sind, sind der nächsten sich im gleichen Gebiet als Betriebsstätte qualifizierenden Entnahmestation zuzurechnen. Entsprechend ist bei Gleisanlagen zu verfahren.

Der Einsatz von Personen in oder an der Geschäftseinrichtung (Transportleitung) ist nicht in jedem Fall erforderlich, vielmehr reicht - insbesondere bei vollautomatisch arbeitenden Einrichtungen - das Tätigwerden des Unternehmens mit der Geschäftseinrichtung (Transportleitung) aus (BFH vom 30. Oktober 1996, a.a.O.).

Werden Transportleitungen, die nur der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe bzw. der Weiterleitung elektrischer Energie dienen, als Betriebsstätten qualifiziert, ist der ihnen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zuzuordnende Ergebnisanteil nach der Transportleistung zu ermitteln. Dasselbe gilt für Gleisanlagen. Erfolgt in dem betreffenden Gebiet auch eine Abgabe aus den Transportleitungen, z.B. von Wasser oder elektrischer Energie, so ist die jeweilige Abgabemenge ein geeigneter Aufteilungsmaßstab.

## **5. Verfahren**

### **5.1 Mitwirkungs- und Nachweispflichten**

#### **5.1.1 Mitwirkung nach § 90 Abs. 2 AO**

An den Ermittlungen zur zutreffenden Einkunftsaufteilung wirken die Beteiligten nach Maßgabe der allgemeinen Bestimmungen (insbesondere § 90 Abs. 2 AO) mit. Sie haben hierbei auch

a) Sachverhalte im Ausland selbst aufzuklären und

b) Beweismittel, die sich im Ausland befinden, zu beschaffen.

Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen.

#### 5.1.2 Mitwirkungspflicht von Unternehmensteilen

Zur Mitwirkung ist der Unternehmer als solcher verpflichtet, soweit seine inländische Steuerpflicht in Frage steht. Diese Mitwirkungspflicht ist nicht auf unselbständige Unternehmensteile, wie sie Betriebsstätten bilden, beschränkt. Insbesondere erstreckt sich die Ermittlungs- und Nachweispflicht auch auf solche für die inländische Besteuerung bedeutsamen Sachverhalte und Beweismittel, die in den Büchern und Unterlagen ausländischer Unternehmensteile festgehalten und dokumentiert sind.

#### 5.1.3 Nachweisvorsorge

Nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO kann sich ein Beteiligter nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles und bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können (Nachweisvorsorge; BFH vom 16. April 1980, BStBl 1981 II S. 492). Bei Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte gilt dies insbesondere auch für die zur Einkunftsaufteilung notwendigen Ermittlungen und Nachweise. Ein Steuerpflichtiger kann sich deshalb nicht darauf berufen, seine ausländische Betriebsstätte oder sein ausländisches Stammhaus stelle ihm die erforderlichen Nachweise oder Unterlagen nicht zur Verfügung.

#### 5.1.4 Erweiterte Mitwirkungspflicht

Sind für die Einkunftsaufteilung Verhältnisse bei dem anderen Unternehmensteil heranzuziehen, so erstreckt sich die erweiterte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO auch auf diese Verhältnisse. Der Steuerpflichtige muss hierfür ggf. Nachweisvorsorge nach Tz. 5.1.3 treffen.

## **5.2 Umfang der Mitwirkungspflicht**

Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich auf alle Umstände, die für die Bildung und Beurteilung der Einkunfts- und Vermögensaufteilung maßgeblich sind. Dies sind insbesondere die zur Prüfung der Aufteilung erforderlichen Daten, die verfügbar sind oder die bei der gebotenen Nachweisvorsorge zugänglich wären, z.B. betriebliche Kostenrechnungen, Unterlagen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und für die Wertermittlung beim Waren- und Leistungsverkehr zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, Unterlagen und Informationen des gesamten Unternehmens.

Bei ausländischen Betriebsstätten von unbeschränkt Steuerpflichtigen sind zur Kontrolle einer dem Grunde nach übereinstimmenden Ergebnis- und Vermögenszuordnung im Inland und im Ausland in der Regel auch die dem Betriebsstättenstaat eingereichten Steuererklärungen und die Steuerbescheide vorzulegen.

## **5.3 Rechtsfolgen bei unzureichender Mitwirkung**

Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Pflichten gemäß § 90 Abs. 2 AO und ist der Sachverhalt nicht anderweitig aufklärbar, so kann das Finanzamt zum Nachteil des Steuerpflichtigen bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO) von einem Sachverhalt ausgehen, für den unter Berücksichtigung der Beweisnähe des Steuerpflichtigen und seiner Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhalts eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht (BFH vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462).

## **6. Sonstiges**

### **6.1 Selbständig Tätige i.S.d. Art. 14 OECD-MA**

Für selbständig Tätige, die in einem Staat ansässig sind und denen in einem anderen Staat eine feste Einrichtung zur Verfügung steht, gelten die gleichen Grundsätze wie für Einkünfte aus Betriebsstätten gewerblich tätiger Unter-

nehmen. Die Bestimmungen des Artikels 7 OECD-MA 92 sowie der Kommentar dazu können als Richtlinien zur Auslegung und Anwendung des Artikels 14 OECD-MA 92 dienen. So lassen sich z.B. die Grundsätze des Artikels 7 OECD-MA 92 über die Aufteilung des Gewinns zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte auch auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen dem Wohnsitzstaat einer Person, die eine selbständige Arbeit ausübt, und dem Staat, in dem die Arbeit durch eine feste Einrichtung ausgeübt wird, anwenden. Ebenso sind die für eine feste Einrichtung entstandenen Aufwendungen einschließlich der Geschäftsführungs- und der allgemeinen Kosten bei der Ermittlung der einer festen Einrichtung zuzurechnenden Einkünfte in gleicher Weise zum Abzug zuzulassen wie derartige Aufwendungen, die für eine Betriebsstätte entstanden sind. Auch in sonstiger Hinsicht können Artikel 7 OECD-MA 92 und der dazugehörige Kommentar für die Auslegung von Artikel 14 OECD-MA 92 von Nutzen sein, z.B. für die Frage, ob Vergütungen für Software als Einkünfte im Sinne des Artikels 7 oder 14 OECD-MA 92 oder als Lizenzgebühren im Sinne des Artikels 12 OECD-MA 92 zu qualifizieren sind (vgl. Tz. 12 ff. OECD-Kommentar zu Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 92).

## **6.2 Erstmalige Anwendung**

Die vorliegenden Grundsätze sind ab dem Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden. Es ist nicht zu beanstanden, wenn bis dahin nach der bisherigen Praxis verfahren wird.

## **6.3 Aufhebung anderer Verwaltungsregelungen**

Die BMF-Schreiben zur Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind, und ihre Rückführung ins Inland vom 12. Februar 1990 (BStBl I S. 72) und zur Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus vom 3. Juni 1992 (IV B 2-S 2135-4/92 ; DB 1992 S. 1655) sind ab Veranlagungszeitraum 2000 nicht mehr anzuwenden. Das Gleiche gilt für die BMF-Schreiben vom 31. Mai 1979 (BStBl I S. 306) zur körperschaftsteuerlichen Behandlung der beschränkt steuerpflichtigen Versicherungsunternehmen, vom 24. August 1984 (BStBl I S. 458) zur

Behandlung von Kontroll- und Koordinierungsstellen ausländischer Konzerne in der Bundesrepublik Deutschland und vom 29. November 1996 (BStBl. 1997 I S. 136) zum Dotationskapital von inländischen Betriebsstätten ausländischer Kreditinstitute.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Prof. Dr. Runge

Beglaubigt

Angestellte

**ANHANG : DBA - Übersichten (zum Anwendungszeitpunkt der DBA vgl. BStBl 1999 I S.122)**

**Anlage I: Grundtatbestandsmerkmal (Betriebsstätteneigenschaft)**

Ifd. Nr.	DBA-Land	Als Betriebsstätte gelten: feste Geschäftseinrichtungen, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird	insbesondere:				
			Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte, Werkstätte, (Ladengeschäft oder eine andere Verkaufseinrichtung)	Lagerhaus	Dauernde Verkaufsausstellung	Einkaufs- u. Verkaufsstellen, Lager und andere Handelsstätten, die den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung haben	Bergwerk, Steinbruch oder andere Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen
1	Ägypten (VAR)	x	x				x
2	Argentinien	x	x				x
3	Australien	x	x	x			x
4	Bangladesch	x	x	x			x
5	Belgien	x	x				x
6	Bolivien	x <sup>1)</sup>	x				x
7	Brasilien	x	x				x
8	Bulgarien	x	x				x
9	China (Volksrepublik, ohne Hongkong)	x	x				x
10	Dänemark	x	x				x
11	Ecuador	x <sup>2)</sup>	x				x
12	Elfenbeinküste	x	x				x
13	Estland	x	x				x
14	Finnland	x	x				x
15	Frankreich	x	x				x
16	Griechenland	x	x				x
17	Großbritannien	x	x				x
18	Indien	x	x	x	x		x
19	Indonesien	x	x				x
20	Iran	x	x				x
21	Irland	x	x				x
22	Island	x	x				x
23	Israel	x	x				x
24	Italien	x <sup>2)</sup>	x			x	
25	Jamaika	x	x				x
26	Japan	x	x				x
27	Jugoslawien <sup>3)</sup>	x	x				x

Ifd. Nr.	DBA-Land	Als Betriebsstätte gelten: feste Geschäftseinrichtungen, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird	insbesondere:				
			Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte, Werkstätte, Ladengeschäft oder eine andere Verkaufseinrichtung	Lagerhaus	Dauernde Verkaufsausstellung	Einkaufs- u. Verkaufsstellen, Lager und andere Handelsstätten, die den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung haben	Bergwerk, Steinbruch oder andere Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen
28	Kanada	x	x				x
29	Kasachstan	x	x				x
30	Kenia	x	x				x
31	Korea (Rep.)	x	x				x
32	Kuwait	x	x				x
33	Lettland	x	x				x
34	Liberia	x	x				x
35	Litauen	x	x				x
36	Luxemburg	x	x				x
37	Malaysia	x	x				x
38	Malta	x	x				x
39	Marokko	x	x				x
40	Mauritius	x	x				x
41	Mexiko	x	x				x
42	Mongolei	x	x				x
43	Namibia	x	x				x
44	Neuseeland	x	x				x
45	Niederlande	x	x				x
46	Norwegen	x					x
47	Österreich	x <sup>4)</sup>	x	x	x		x
48	Pakistan	x	x	x			x
49	Philippinen	x	x				x
50	Polen	x	x				x
51	Portugal	x	x				x
52	Rumänien	x	x				x
53	Russische Föderation	x	x				x
54	Sambia	x	x				x
55	Schweden	x	x				x
56	Schweiz	x	x				x
57	Simbabwe	x	x				x
58	Singapur	x	x	x			x

lfd. Nr.	DBA-Land	Als Betriebsstätte gelten: feste Geschäftseinrichtungen, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird	insbesondere:				
			Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte, Werkstätte, Ladengeschäft oder eine andere Verkaufseinrichtung	Lagerhaus	Dauernde Verkaufsausstellung	Einkaufs- u. Verkaufsstellen, Lager und andere Handelsstätten, die den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung haben	Bergwerk, Steinbruch oder andere Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen
59	Spanien	x	x				x
60	Sri Lanka	x	x				x
61	Südafrika	x	x				x
62	Thailand	x	x				x
63	Trinidad u. Tobago	x	x	x			x
64	Tschechoslowakei <sup>5)</sup>	x	x				x
65	Türkei	x <sup>2)</sup>	x				x
66	Tunesien	x	x				x
67	UdSSR (außer Nrn. 53 und 68)	x <sup>6)</sup>					
68	Ukraine	x	x				x
69	Ungarn	x	x				x
70	Uruguay	x <sup>1)</sup>	x				x
71	USA	x <sup>7)</sup>	x				x
72	Venezuela	x	x				x
73	Vereinigte Arabische Emirate	x	x				x
74	Vietnam	x	x				x
75	Zypern	x	x				x

1) besonders erwähnt, dass die Geschäftseinrichtung der Erzielung von Einkommen dienen muss

2) „feste Geschäftseinrichtung, **in der** die Tätigkeit.....ausgeübt wird“

3) Das DBA mit Jugoslawien vom 26. März 1987 gilt für die Republik Bosnien und Herzegowina, die Republik Kroatien, die Republik Slowenien, die Republik Mazedonien und die Bundesrepublik Jugoslawien bis auf weiteres fort

4) „**ständige** Geschäftseinrichtung des gewerblichen Unternehmens, **in der** die Tätigkeit.....ausgeübt wird“

5) Das DBA mit der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik vom 19. Dezember 1980 gilt sowohl für die Tschechische Republik als auch für die Slowakische Republik bis auf weiteres fort

6) „jede feste **Einrichtung**, durch die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person ihre **Geschäftstätigkeit** im anderen Vertragsstaat ganz oder teilweise ausübt“; die Geschäftstätigkeit umfasst **unternehmerische** und **selbständige** Tätigkeit

7) Sonderbestimmung für Konzerte, Theater und sonstige künstlerische Veranstaltungen

**Anlage II: Bauausführungen und Montagen**

Als Betriebsstätte gelten Bauausführungen und Montagen							
Ifd. Nr.	DBA-Land	deren Dauer übersteigt:					Bau- und Montageüberwachung als Betriebsstätte
		3 Monate	6 Monate	183 Tage	9 Monate	12 Monate	
1	Ägypten (VAR)		x				x
2	Argentinien		x				
3	Australien		x				x
4	Bangladesch			x			
5	Belgien				x		
6	Bolivien		x				
7	Brasilien					x	
8	Bulgarien					x	
9	China (Volksrepublik, ohne Hongkong)		x				x
10	Dänemark					x	
11	Ecuador					x	
12	Elfenbeinküste		x				
13	Estland				x		
14	Finnland					x	
15	Frankreich					x	
16	Griechenland					x	
17	Großbritannien					x	
18	Indien		x				
19	Indonesien		x				
20	Iran		x				
21	Irland					x	
22	Island					x	
23	Israel					x	
24	Italien						
25	Jamaika		x				
26	Japan					x	
27	Jugoslawien <sup>1)</sup>					x	
28	Kanada					x	
29	Kasachstan					x	
30	Kenia		x				x
31	Korea (Rep.)		x				x
32	Kuwait				x		
33	Lettland				x		
34	Liberia		x				
35	Litauen				x		
36	Luxemburg		x				
37	Malaysia		x				x
38	Malta					x	
39	Marokko		x				

Als Betriebsstätte gelten Bauausführungen und Montagen							
Ifd. Nr.	DBA-Land	deren Dauer übersteigt:					Bau- und Montageüberwachung als Betriebsstätte
		3 Monate	6 Monate	183 Tage	9 Monate	12 Monate	
40	Mauritius		x				
41	Mexiko		x				x
42	Mongolei		x				
43	Namibia		x				
44	Neuseeland					x	x
45	Niederlande					x	
46	Norwegen					x	x
47	Österreich					x	
48	Pakistan		x				
49	Philippinen		x				x
50	Polen					x	
51	Portugal		x				
52	Rumänien					x	
53	Russische Föderation					x	
54	Sambia				x		x
55	Schweden					x	
56	Schweiz					x	
57	Simbabwe		x				
58	Singapur		x				x
59	Spanien					x	
60	Sri Lanka			x			
61	Südafrika					x	
62	Thailand	x	x				
63	Trinidad u. Tobago		x				
64	Tschechoslowakei <sup>2)</sup>					x	
65	Türkei		x				x
66	Tunesien		x				x
67	UdSSR (außer Nr. 53 und 68)					x	
68	Ukraine					x	
69	Ungarn					x	
70	Uruguay					x	
71	USA					x	
72	Venezuela					x	
73	Vereinigte Arabische Emirate				x		
74	Vietnam		x				
75	Zypern		x				x

1) Das DBA mit Jugoslawien vom 26. März 1987 gilt für die Republik Bosnien und Herzegowina, die Republik Kroatien, die Republik Slowenien, die Republik Mazedonien und die Bundesrepublik Jugoslawien bis auf weiteres fort

2) Das DBA mit der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik vom 19. Dezember 1980 gilt sowohl für die Tschechische Republik als auch für die Slowakische Republik bis auf weiteres fort

Anlage III: Ständiger Vertreter

		Als Betriebsstätte gelten (Vertreter o. Angestellte ausländ. Unternehmen mit Ausnahme von Maklern, Kommissionären o. and. unabh. Vertretern, die i.R. ihrer ordentl. Geschäftstätigk. f.d. Untern. tätig werden)			Sonstige	
lfd. Nr.	DBA-Land	Personen, die eine Vollmacht besitzen, im Namen d. Untern. Verträge abzuschließen u.d. Vollmacht gewöhl. ausüben, es sei denn, dass sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern o. Waren f.d. Unternehmen beschränkt	Personen, die einen dem Unternehmen gehörenden Warenbestand unterhalten, von dem aus sie regelmäßig Bestellungen f.d. Unternehmen ausführen	Besondere Fälle	Vertreter von Versicherungsgesellschaften	Feste Geschäftseinricht. o. Vertrt. f.e. Einkauf v. Erzeugn. d. Landw. oder Viehzucht

1	Ägypten (VAR)	x	x			
2	Argentinien	x				x
3	Australien	x		x		
4	Bangladesch	x	x	x		
5	Belgien	x			x	
6	Bolivien	x				
7	Brasilien	x			x	
8	Bulgarien	x				
9	China (Volksrepublik, ohne Hongkong)	x				
10	Dänemark	x				
11	Ecuador	x				
12	Elfenbeinküste	x				
13	Estland	x				
14	Finnland	x				
15	Frankreich	x			x	
16	Griechenland	x				
17	Großbritannien	x				
18	Indien	x	x	x		
19	Indonesien	x	x			
20	Iran	x				
21	Irland	x				
22	Island	x				
23	Israel	x				
24	Italien	x				
25	Jamaika	x	x			
26	Japan	x				
27	Jugoslawien <sup>1)</sup>	x				
28	Kanada	x				
29	Kasachstan	x				
30	Kenia	x	x			

		Als Betriebsstätte gelten (Vertreter o. Angestellte ausländ. Unternehmen mit Ausnahme von Maklern, Kommissionären o. and. unabh. Vertretern, die i.R. ihrer ordentl. Geschäftstätigk. f.d. Untern. tätig werden)			Sonstige	
Ifd. Nr.	DBA-Land	Personen, die eine Vollmacht besitzen, im Namen d. Untern. Verträge abzuschließen u.d. Vollmacht gewöhl. ausüben, es sei denn, dass sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern o. Waren f.d. Unternehmen beschränkt	Personen die einen dem Unternehmen gehörenden Warenbestand unterhalten, von dem aus sie regelmäßig Bestellungen f.d. Unternehmen ausführen	Be-sondere Fälle	Vertreter von Versicherungs-gesellsch.	Feste Geschäftseinricht. o. Vertrt. f.e. Einkauf v. Erzeugn. d. Landw. oder Viehzucht

31	Korea (Rep.)	x		x		
32	Kuwait	x				
33	Lettland	x				
34	Liberia	x		x		
35	Litauen	x				
36	Luxemburg	x				
37	Malaysia	x				
38	Malta	x				
39	Marokko	x				
40	Mauritius	x		x		
41	Mexiko	x			x	
42	Mongolei	x				
43	Namibia	x				
44	Neuseeland	x				
45	Niederlande	x				
46	Norwegen	x				
47	Österreich	x		x	x	
48	Pakistan	x		x		
49	Philippinen	x		x		
50	Polen	x				
51	Portugal	x				
52	Rumänien	x				
53	Russische Föderation	x				
54	Sambia	x				
55	Schweden	x				
56	Schweiz	x				
57	Simbabwe	x				
58	Singapur	x		x		
59	Spanien	x				
60	Sri Lanka	x				
61	Südafrika	x				

		Als Betriebsstätte gelten (Vertreter o. Angestellte ausländ. Unternehmen mit Ausnahme von Maklern, Kommissionären o. and. unabh. Vertretern, die i.R. ihrer ordentl. Geschäftstätigk. f.d. Untern. tätig werden)			Sonstige	
lfd. Nr.	DBA-Land	Personen, die eine Vollmacht besitzen, im Namen d. Untern. Verträge abzuschließen u.d. Vollmacht gewöhnl. ausüben, es sei denn, dass sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern o. Waren f.d. Unternehmen beschränkt	Personen die einen dem Unternehmen gehörenden Warenbestand unterhalten, von dem aus sie regelmäßig Bestellungen f.d. Unternehmen ausführen	Besondere Fälle	Vertreter von Versicherungsgesellsch.	Feste Geschäftseinricht. o. Vertrt. f.e. Einkauf v. Erzeugn. d. Landw. oder Viehzucht

62	Thailand	x	x	x		
63	Trinidad u. Tobago	x	x			
64	Tschechoslowakei <sup>2)</sup>	x				
65	Türkei	x	x	x		
66	Tunesien	x			x	
67	UdSSR (außer Nrn. 53 und 68)	x				
68	Ukraine	x	x			
69	Ungarn	x				
70	Uruguay	x				
71	USA	x				
72	Venezuela	x				
73	Vereinigte Arabische Emirate	x				
74	Vietnam	x				
75	Zypern	x				

---

1) Das DBA mit Jugoslawien vom 26. März 1987 gilt für die Republik Bosnien und Herzegowina, die Republik Kroatien, die Republik Slowenien, die Republik Mazedonien und die Bundesrepublik Jugoslawien bis auf weiteres fort

2) Das DBA mit der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik vom 19. Dezember 1980 gilt sowohl für die Tschechische Republik als auch für die Slowakische Republik bis auf weiteres fort

Anlage IV: Nicht als Betriebsstätten geltende Einrichtungen

Ifd.-Nr.	DBA-Land	Einrichtungen, d. ausschl. z. Lagerung, Ausstellung o. Auslieferung v. Waren d. Unternehmens benutzt werden	Bestände d. Unternehmens, die ausschließlich		Feste Geschäftseinrichtung, d. ausschließlich z.d. Zweck unterhalten wird f.d. Unternehmen		Besondere Fälle
			z. Lagerung, Ausstellung o. Auslieferung unterhalten werden	z.d. Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Untern. bearbeitet o. verarbeitet zu werden	Güter o. Waren einzukaufen o. Informationen zu beschaffen	z. werben, Informationen z. erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben o.ä. Tätigkeiten auszuüben d. vorber. Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen	

1	Ägypten (VAR)	x	x		x	x	
2	Argentinien	x	x	x	x	x	
3	Australien	x	x	x	x	x	
4	Bangladesch	x	x	x	x	x	
5	Belgien	x	x	x	x	x	
6	Bolivien	x	x	x	x	x	
7	Brasilien	x	x	x	x	x	
8	Bulgarien	x	x	x	x		x
9	China (Volksrepublik, ohne Hongkong)	x	x	x	x	x	
10	Dänemark	x	x	x	x	x	
11	Ecuador	x	x	x	x	x	
12	Elfenbeinküste	x	x	x		x	
13	Estland	x	x	x	x	x	
14	Finnland	x	x	x	x	x	
15	Frankreich	x	x	x	x	x	
16	Griechenland	x	x	x	x	x	
17	Großbritannien	x	x	x	x	x	
18	Indien	x	x	x	x	x	
19	Indonesien	x	x	x	x	x	
20	Iran	x	x	x	x	x	
21	Irland	x	x	x	x	x	
22	Island	x	x	x	x	x	
23	Israel	x	x	x	x	x	
24	Italien	x	x	x	x	x	
25	Jamaika	x	x	x	x	x	
26	Japan	x	x	x	x	x	
27	Jugoslawien <sup>1)</sup>	x	x	x	x	x	
28	Kasachstan	x	x	x	x	x	
29	Kanada	x	x	x	x	x	
30	Kenia	x	x	x	x	x	
31	Korea (Rep.)	x	x	x	x	x	
32	Kuwait	x	x	x	x		

lfd.- Nr.	DBA-Land	Einrichtungen, d. ausschl. z. Lagerung, Aus- stellung o. Aus- lieferung v. Wa- ren d. Unter- nehmens be- nutzt werden	Bestände d. Unternehmens, die ausschließlich		Feste Geschäftseinrichtung, d. ausschließlich z.d. Zweck unterhalten wird f.d. Unternehmen		Besondere Fälle
			z. Lagerung, Ausstellung o. Auslieferung unterhalten werden	z.d. Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Untern. bearbeitet o. verar- beitet zu werden	Güter o. Waren ein- zukaufen o. Informa- tionen zu beschaffen	z. werben, Informationen z. erteilen, wissensch. Forschung z. betreiben o.ä. Tätigkeit auszu- üben d. vorber. Art sind o. eine Hilfstätigkeit dar- stellen	

33	Lettland	x	x	x	x	x	
34	Liberia	x	x	x	x	x	
35	Litauen	x	x	x	x	x	
36	Luxemburg	x	x	x	x	x	
37	Malaysia	x	x	x	x	x	
38	Malta	x	x	x	x	x	
39	Marokko	x	x	x	x	x	
40	Mauritius	x	x	x	x	x	
41	Mexiko	x	x	x	x	x	x
42	Mongolei	x	x	x	x		x
43	Namibia	x	x	x	x		
44	Neuseeland	x	x	x	x	x	
45	Niederlande	x	x	x	x	x	
46	Norwegen	x	x	x	x	x	
47	Österreich				x		x
48	Pakistan	x	x	x	x		
49	Philippinen	x	x	x	x	x	
50	Polen	x	x	x	x	x	
51	Portugal	x	x	x	x	x	
52	Rumänien	x		x	x	x	
53	Russische Föderation	x	x	x	x		
54	Sambia	x	x	x	x	x	
55	Schweden	x	x	x	x	x	
56	Schweiz	x	x	x	x	x	
57	Simbabwe	x	x	x	x		
58	Singapur	x	x	x	x	x	
59	Spanien	x	x	x	x	x	
60	Sri Lanka	x	x	x	x	x	
61	Südafrika	x	x	x	x	x	
62	Thailand	x	x	x	x	x	

lfd.-Nr.	DBA-Land	Einrichtungen, d. ausschl. z. Lagerung, Ausstellung o. Auslieferung v. Waren d. Unternehmens benutzt werden	Bestände d. Unternehmens, die ausschließlich		Feste Geschäftseinrichtung, d. ausschließlich z.d. Zweck unterhalten wird f.d. Unternehmen		Besondere Fälle
			z. Lagerung, Ausstellung o. Auslieferung unterhalten werden	z.d. Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Untern. bearbeitet o. verarbeitet zu werden	Güter o. Waren einzukaufen o. Informationen zu beschaffen	z. werben, Informationen z. erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben o.ä. Tätigkeiten auszuüben d. vorber. Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen	

63	Trinidad u. Tobago	x	x	x	x	x	
64	Tschechoslowakei <sup>2)</sup>	x	x	x	x	x	
65	Türkei	x	x	x	x		
66	Tunesien	x	x	x	x	x	
67	UdSSR (außer Nrn. 53 und 68)	x	x	x	x	x	
68	Ukraine	x	x	x	x		
69	Ungarn	x	x	x	x	x	
70	Uruguay	x	x		x	x	
71	USA	x	x	x	x	x	
72	Venezuela	x	x	x	x		
73	Vereinigte Arabische Emirate	x	x	x	x		
74	Vietnam	x	x	x	x		
75	Zypern	x	x	x	x	x	

1) Das DBA mit Jugoslawien vom 26. März 1987 gilt für die Republik Bosnien und Herzegowina, die Republik Kroatien, die Republik Slowenien, die Republik Mazedonien und die Bundesrepublik Jugoslawien bis auf weiteres fort

2) Das DBA mit der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik vom 19. Dezember 1980 gilt sowohl für die Tschechische Republik als auch für die Slowakische Republik bis auf weiteres fort

**Tabelle 1: Rechtsformen internationaler Unternehmen (außer Osteuropa)**

Staat	Abk.	Rechtsform	vergleichbar mit
Argentinien		Sociedad de responsabilidad limitada Sociedad Anonima Sociedad en commandita par acciones Sociedad en commandita Sociedad colectiva Sociedad cooperativa Sociedad accidental o en participacion	GmbH  AG KGaA  KG OHG Gen. Keine vergleichbare Gesellschaftsform
Australien	Pty Ltd PC Ltd	Proprietary limited Company Public Company limited by shares Limited Partnership Partnership	GmbH AG KG OHG
Belgien	SPRL  oder BVBA  SPRLU  S.A. oder N.V.	Société privée a responsabilité limitée Oder Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Société d'une personne a responsabilité limitée Société anonyme oder Naamloze Vennootschap	GmbH    Einmann-GmbH  AG
		Société Coopérative oder Kooperative Vennootschap Société en commandite par actions Société en commandite simple oder Kommanditaire Vennootschap Société en nom collectif	Keine vergleichbare Gesellschaftsform KGaA  KG  OHG
Brasilien	Ltda  SA Compania aberta Compania fechada	Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada Sociedade Anonima Sociedade Anonima de Capital Aberto Sociedade Anonima de Capital Fechada Sociedade em Comandita Sociedade em Nome Colectivo Sociedade em Conta de Participacao	GmbH  AG offene AG  geschl. AG  KG OHG Stille Gesellschaft

Staat	Abk.	Rechtsform	vergleichbar mit	
Dänemark	Aps A/S K/S	Anpartsselskab Aktieslskab Kommanditselskab Kommanditselskab (mit AG als Kommanditist)	GmbH AG KG KGaA	
	I/S AmbA	Interessentskab Andelsselskab	OHG eingetr. Genossenschaft mbH	
Finnland	OY	Osakeyhtiö Kommandittiyhiö Avoim Ightiö Osuuskunta	AG KG OHG Genossenschaft	
Frankreich	SARL SA	Société de responsabilité limitée Société anonyme Société en commandite simple Société en commandite par actions	GmbH AG KG KGaA	
	SNC GIE	Société en nom collectif Groupement d' intérêt économique Société coopérative	OHG ARGE Genossenschaft	
	SP SC	Société en participation Société civile Société crée de fait	Stille Gesellschaft GbR Keine vergleichbare Gesellschaftsform	
	EURL	Entreprise unipersonnelle a responsabilité limitée	Einmann-GmbH	
Griechenland	EPE AG EE O.E.	Etairia periorismenis evthinis Anonynos Etairia Eterrorrythmos Omorrythmos	GmbH AG KG OHG	
	Großbritannien	Ltd. Plc	Private company limited by shares	GmbH
			Public company limited by shares	AG
			Limited Partnership	KG
Partnership			OHG	
(Privat)Unlimited company	KapGes			
Cooperative society	Genossenschaft			
Company limited by guarantee	Gemein. Körperschaft			
Statuary company	Keine vergleichbare Gesellschaftsform			

Staat	Abk.	Rechtsform	vergleichbar mit		
Irland	PrC PLC Ltd.	Private Company limited by shares	GmbH		
		Public Company limited by shares	AG		
Irland		Limited Partnership	KG		
		Partnership	OHG		
		Cooperative Society	Gen.		
		Company limited by Guarantees	Gemein. Körperschaft		
		Statuary Company	Keine vergleichbare Gesellschaftsform		
		Chartered Company			
		Oversea Company			
		Unlimited Company	Kap.Ges.		
		Italien	S.r.l. S.p.A. S.a. S.u.p.a.	Societa a responsabilita limitata	GmbH
				Societa per azioni	AG
Societa a accomandita	KG				
Societa a accomandita per azioni	KGaA				
Japan		Mitsubishi Kaisha	GmbH		
		Kabushiki Kaisha	AG		
		Goshi Kaisha	KG		
		Gomai Kaisha	OHG		
Kanada	Ltd.Inc.od. and.	Corporation	AG		
		Limited Partnership	KG		
		General Partnership	OHG		
Liechtenstein	GmbH  AG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	GmbH		
		Aktiengesellschaft	AG		
		Anstalt	jur. Person		
		Stiftung Treuunternehmen			
Luxemburg	S.a.r.l. S.A.	Societe a responsabilite limitee	GmbH		
		Societe anonyme	AG		
		Societe en commandite	KG		
		Societe en commandite par actions	KGaA		
Niederlande	BV  NV CVoA  CV VoF	Besloten Vennootshap met beperkte aansprakelijkheid	GmbH		
		Naamloze Vennootschap	AG		
		Commanditaire Vennootschap op Andelen	KGaA		
Niederlande		Commanditaire Vennootschap	KG		
		Vennootschap onder Firma	OHG		

Staat	Abk.	Rechtsform	vergleichbar mit
Österreich	GmbH oder Ges.m.b.H.	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	GmbH
	AG	Aktiengesellschaft	AG
	KG	Kommanditgesellschaft	KG
	OHG	Offene Handelsgesellschaft	OHG
Portugal	L.da	sociedade por quotas (Firmen-zusatz: sociedade com responsabilidade limitdada oder limitada - lda)	GmbH
	EIRL	estabelecimento mercantil individual de responsabilidade limitada	Einzelhandelsunter-nehmen mit beschr. Haftung
	S.A. (SARL)	sociedade anonima (sociedade anonima responsabilidade limitada)	AG
		sociedade em comandita	KG
		sociedade em nome colectivo	OHG
sociedade civil		GbR	
parcarias maritimas	Partenreederei		
Schweden	AB	Aktiebolag	AG
		Handelsbolag	OHG
		Kommanditbolag	KG
		Enkeltbolag	GbR
		Enskild Firma	Einzelkaufmann
		Kreditavtel med delta gande vid vinst och forlust	Stille Gesellschaft
		Schweiz	GmbH
AG/SA	Aktiengesellschaft		AG
KG	Kommanditaktiengesellschaft		KGaA
	Kommanditgesellschaft		KG
Singapur		Einfache Gesellschaft	GbR
		Genossenschaft	Genossenschaft
		Private Company Limited by Shares (als Private oder Public Company möglich)	GmbH
		Company Limited by Guarantee	
		Unlimited Company	
Limited Partnership	KG		
Partnership	OHG		

Staat	Abk.	Rechtsform	vergleichbar mit
Spanien	SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada (Sociedad Limitada)	GmbH
	SA	Sociedad Anonima	AG
	SC	Sociedad en Comandita	KG
	SrC	Sociedad Regular Colectiva Compania Sociedad commanditaria por acciones	OHG KGaA
Südafrika	(Pty) Ltd	Private oder Propriety Company (Limited by shares)	GmbH
	Ltd oder BpK	Public Company (Limited by shares) Company limited by Guarantee	AG Mitunternehmerschaft
		Partnership	OHG
Türkei	A.S.	Anonim Sirket	AG
	Kol.SrK.	Limited Sirket	GmbH
	Kom.SrK.	Kollektiv Sirket	OHG
		Komandit Sirket Hisseli Komandit Sirket	KG KGaA
USA	Corp.	Business Corporation (Public Corporation, Close Corporation)	AG
	Inc.Ltd.		
	JSA	Joint Stock Association (Company)	Mischform Kap.Ges. Pers.Ges.
		Limited Partnership	KG
		General Partnership	OHG
		Unincorporated Joint Venture Business Trust	Gelegenh.Ges.: GbR keine vergleichbare Ges.-Form
	PTLP	Public Traded Limited	KG mit Börsenzulassung (Kap.Ges.)

**Tabelle 2: Rechtsformen osteuropäischer Unternehmen**

Staat und Rechtsform	Abk.	vergleichbare Rechtsform
<b>Polen</b>		
1. Spółka Akcyjna 2. Spółka z ograniczona odpowiedzialnoscia 3. Spółka komandytowa 4. Spółka prawa cywilnego (Spolka cywilna) 5. Spółka handlowa jawna	S.A. Sp.z.o.o. S.K. S.c.	AG GmbH KG GbR OHG
<b>Tschechische/Slowakische Republik</b>		
1. Spolecnost s rucen im, omezenim oder s rucenim omezenim 2. Akiová spulecnost 3. Verejná obchodni spolecnost 4. Komanditni spolecnost	spol.s.r.o. a.s. ver.obch.spol. oder v.o.s. kom.spol.oder k.s.	GmbH AG OHG KG
<b>Ungarn</b>		
1. részvénytársaság 2. korlátolt felelősségű társaság 3. közkereseti társaság 4. betéti társaság <i>Industriegenossenschaften</i> 5. ipari szövetkezet	rt kft kkt bt  keine Abkürzung	AG GmbH OHG KG
<b>Bulgarien</b>		
1. Zabiratelno drushestwo 2. Komanditno drushestwo 3. Drushestwo s organitschena otgowornost 4. Aktionierno drushestwo 5. Komanditno drushestwo s. akzii	KD ocD AD KDA	OHG KG GmbH AG KGaA
<b>Kroatien</b>		
1. Akzomarskoje Obtschestwo 2. Obtschestwo oder Organizazia za Organitschenom otgowomosti		AG GmbH
<b>Slowenien (ab dem 10. Juni 1993):</b>		
1. Delniska druzba 2. Druz z omejeno odgovornostjo 3. Komanditna druzba 4. Komanditna delniska druzba 5. Tilna druzba 6. Gospordarsko interesno zdruzenje  7. Druzba z neomenjeno odgovornostjo	d.d. d.o.o. k.d. k.d.d. t.d. g.i.z.  d.n.o.	AG GmbH KG KGaA Stille Gesell. Entspricht der franz.wirtsch. Interessenver- einigung OHG

Staat und Rechtsform	Abk.	vergleichbare Rechtsform
<b>Rumänien</b> 1. societate pe actiuni 2. societate cu raspundere limitata 3. societate in comandita simpla 4. societate in nume colectiv 5. societate in comandita pe actiuni	S.A. S.R.L. S.C.S. S.N.C. S.C.A.	AG GmbH KG OHG KGaA