BMF v. 25.8.2009 IV B 5 -S 1341/07/10004 BStBl 2009 I S. 888

Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze); Änderung auf Grund des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften – SEStEG – (BGBl 2006 I S. 2782)

Bezug: BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 - IV B 4 - S 1300 - 111/99 -

Durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften – SEStEG – (BGBl 2006 I S. 2782) sind u. a. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 7 EStG, § 4g EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. Halbsatz und Nr. 5a EStG, sowie § 12 Abs. 1 KStG eingeführt oder geändert worden.

Auf Grund dessen werden im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen – Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – (BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 - IV B 4 - S 1300 - 111/99 -[BStBl 1999 I S. 1076], geändert durch das BMF-Schreiben vom 20. November 2000 - IV B 4 - S 1300 - 222/00 -[BStBl 2000 I S. 1509]), wie folgt geändert:

Die Textziffern 2.2, 2.4, 2.6.1, 2.6.2, 2.9.2 und 2.10 erhalten die folgende Fassung:

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, sind schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, wie z. B. Darlehens-, Miet- und Lizenzverträge, rechtlich nicht möglich (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).

Die Aufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist dagegen nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs vorzunehmen, wenn die Aufteilung Leistungen betrifft, die Gegenstand der ordentlichen Geschäftstätigkeit der leistenden Unternehmenseinheit sind und wenn die Aufteilung auf der Grundlage der Funktionsteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu einer sachgerechten Einkommensabgrenzung führt. Für Vorgänge im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Abs. 1 KStG ist der gemeine Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. Halbsatz EStG anzusetzen, der regelmäßig dem Fremdvergleichspreis entspricht (siehe BFH-Urteile vom 18. Oktober 1967, BStBl 1968 II S. 105 und vom 27. November 1974, BStBl 1975 II S. 306, in denen der BFH vom gemeinen Wert für die Bemessung von verdeckten Gewinnausschüttungen ausgeht, sowie BFH vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171, in dem der BFH den Fremdvergleichspreis für die Bemessung von verdeckten Gewinnausschüttungen ansetzt; siehe auch BMF-Schreiben vom 12. April 2005 - IV B 4 - S 1341 - 1/05 -, BStBl 2005 I S. 570, Tz. 5.3.1).

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch, wenn kein DBA mit dem Staat der ausländischen Betriebsstätte oder des ausländischen Stammhauses besteht.

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 1987 II S. 550); der buchmäßige Ausweis kann nur Indiz, nicht Voraussetzung der Zuordnung sein (BFH vom 29. Juli 1992, BStBl 1993 II S. 63).

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.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2.6.1 Überführung in eine ausländische Betriebsstätte des inländischen Stammhauses

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des inländischen Stammhauses in dessen ausländische Betriebsstätte erfolgt die Aufdeckung der stillen Reserven grundsätzlich mit dem Fremdvergleichspreis[1] 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[2] 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. Auf die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG wird hingewiesen.

b) Umlaufvermögen

Auch bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens ist als Gewinn (Verlust) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Fremdvergleichspreis[3] 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.

c) Immaterielle Wirtschaftsgüter

Bei selbst geschaffenen 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) Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer Anrechnungsbetriebsstätte (DBA oder nicht-DBA) in eine Freistellungsbetriebsstätte (DBA)

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 Wirtschaftgütern in das Inland

Bei der Überführung eines von einer Betriebsstätte in einem DBA-Staat angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgutes in das inländische Stammhaus ist der gemeine Wert anzusetzen, wenn nach dem DBA für diese Betriebsstätte die Freistellungsmethode anzuwenden ist (§ 4 Abs. 1 Satz 7 und § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG).

1 siehe Tz. 2.2 wonach der Fremdvergleichspreis regelmäßig dem gemeinen Wert entspricht
2 siehe Tz. 2.2 wonach der Fremdvergleichspreis regelmäßig dem gemeinen Wert entspricht
3 siehe Tz. 2.2 wonach der Fremdvergleichspreis regelmäßig dem gemeinen Wert entspricht

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Das gilt nicht 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.

In Fällen der Rückführung von Wirtschaftsgütern aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ins Inland ist § 4g Abs. 3 EStG anzuwenden.

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 Ruhen lassen einer Betriebsstätte steht dagegen einer Auflösung gleich.

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.

Dieses Schreiben ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. Merkposten, die für vor dem 1. Januar 2006 endende Wirtschaftsjahre gemäß Tz. 2.6 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze gebildet wurden, bleiben von diesem Schreiben unberührt.

Inhaltlich gleichlautend:
Bayerisches Landesamt für Steuern 28.9.2009 S 1300.1.1-10/2 St32/St33

Auf diese Anweisung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:

BMF 11.11.2011 - S 1978 b

Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000

BMF 11.3.2020 - O 2000

OFD Frankfurt/M. 10.3.2017 - S 1300A

Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019

BMF 18.3.2019 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000

BMF 12.4.2005 - S 1341

Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000

BMF 24.12.1999 - S 1300

BMF 27.3.2012 - O 2000

Oberste Finanzbehörde der Länder 24.3.2014 - O 2000

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BMF 24.3.2014 - O 2000

BMF 4.4.2011 - O 1000

BMF 23.4.2010 - O 1000

BMF 9.4.2013 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000

OFD Frankfurt/M. 13.8.2015 - S 1978

BMF 19.3.2018 - O 2000

BMF 21.3.2017 - O 2000

OFD Frankfurt/M. 31.3.2017 - S 1978 A

OFD Frankfurt/M. 23.8.2016 - S 1978 A

Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000

BMF 14.3.2016 - O 2000

BMF 23.3.2015 - 0 2000

BMF 11.11.2011 - S 1978 b

Fundstelle(n):
BStBl 2009 I S. 888
BStBl I 2009 S. 888 Nr. 17
DStR 2009 S. 1850 Nr. 36
EStB 2009 S. 349 Nr. 10
SJ 2009 S. 16 Nr. 19
StB 2009 S. 346 Nr. 10
WPg 2009 S. 928 Nr. 18
NWB AAAAD-27743

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.