

2. Zielgestaltung und Voraussetzungen

2.1. Definition einer Finanzierungsbetriebsstätte

Unter einer Finanzierungsbetriebsstätte wird eine rechtlich unselbständige Unternehmenseinheit verstanden, welche insbesondere für die Beschaffung finanzieller Mittel verantwortlich ist.²⁹ Das Aufgabengebiet einer Finanzierungsbetriebsstätte liegt auch darin, eine bedarfsgerechte Zuteilung der vorhandenen Geldmittel auf die anderen Teile des Einheitsunternehmens vorzunehmen.³⁰ Zuletzt soll eine Finanzierungsbetriebsstätte auch für die Verwaltung von Finanzanlagen des Einheitsunternehmens verantwortlich sein.

2.2. Zielgestaltung

Wie bereits dargestellt, ist eine Betriebsstätte seit der Neufassung des § 1 AStG im Rahmen der Gewinnabgrenzung grundsätzlich als selbständiges Unternehmen zu fingieren. Dies hat zur Folge, dass der Betriebsstätte Aktiva und Passiva zugeordnet werden und wirtschaftliche Vorgänge zu anderen Teilen desselben Einheitsunternehmens zu fremdvergleichskonformen Preisen abzurechnen sind. Als Optimierungsansatz könnte diesbezüglich die Zwischenschaltung einer Finanzierungsbetriebsstätte in einem Niedrigsteuerland sinnvoll sein. Neben möglichen nichtsteuerlichen Vorteilen³¹ ließe sich dadurch unter Umständen auch die Gesamtsteuerbelastung des Einheitsunternehmens reduzieren. Für Letzteres sind die folgenden Gestaltungsideen denkbar.

Zum einen könnte es aus steuerplanerischer Sicht empfehlenswert sein, der Finanzierungsbetriebsstätte möglichst viele Finanzanlagen als Aktiva zuzuordnen („Finanzierungsbetriebsstätte als Verwaltungsstätte von Finanzanlagen“). Eine derartige Zuordnung hätte zur Folge, dass auch die daraus resultierenden Zins-, Dividenden- bzw. Veräußerungsgewinne der Finanzierungsbetriebsstätte zuzurechnen wären. Möglicherweise würde sich eine Steuerersparnis dann ergeben,

²⁹ Vgl. Breuer, C., Finanzierungsgesellschaft (13.3.2014).

³⁰ Vgl. Jacobs, O.H., Internationale, 2011, S. 1130.

³¹ Vgl. Jacobs, O.H., Internationale, 2011, S. 1131.

wenn derartige Erträge in Folge dieser Zuordnung einer niedrigeren Steuerbelastung unterliegen als bisher.³² Daher gilt es im Rahmen dieser Arbeit zu prüfen, unter welchen Umständen Finanzanlagen der Finanzierungsbetriebsstätte zuzuordnen sind. Anschließend muss untersucht werden, welche steuerlichen Effekte durch die Zuordnung zur Finanzierungsbetriebsstätte ausgelöst werden. Hierbei stellt sich insbesondere die Frage, welcher Steuerbelastung sowohl die laufenden als auch die einmaligen Erträge derartiger Wirtschaftsgüter nach erfolgter Zuordnungsänderung unterliegen und ob es zur Auflösung stiller Reserven kommt. Eine Analyse der Vorteilhaftigkeit dieser Gestaltungsidee wird in Abschnitt 4 der vorliegenden Arbeit vorgenommen.

Die zweite Gestaltungsidee basiert auf der neuerlichen Anerkennung wirtschaftlicher Vorgänge innerhalb des Einheitsunternehmens. So erscheinen zukünftig auch fiktive Darlehensverhältnisse zwischen der Finanzierungsbetriebsstätte und anderen Teilen des Einheitsunternehmens möglich („Finanzierungsbetriebsstätte als Financier“). Die damit einhergehenden fiktiven Zinsverrechnungen könnten Raum für steuerplanerische Gestaltung schaffen: So könnten die fiktiven Zinsen im Staat des kapitalnehmenden Unternehmensteils als Betriebsausgabe abgesetzt werden, während sie im Staat der Finanzierungsbetriebsstätte zu einer entsprechenden Gewinnerhöhung führen würden. Hierdurch erscheinen positive Steuersatzeffekte möglich, sofern das ausländische Steuerniveau das deutsche unterschreitet. Abschnitt 5 dieser Arbeit beschäftigt sich mit der Frage, ob eine derartige Gestaltungsidee umsetzbar ist und ob diese steuerlich empfehlenswert ist.

³² Vgl. Kessler, W., in: Kessler, W./Kröner, M./Köhler, S., Konzernsteuerrecht, 2008, § 8, Rz. 120.

2.3. Gestaltungsvoraussetzungen

2.3.1. Niedriges Steuerniveau im DBA-Staat der Finanzierungsbetriebsstätte

Voraussetzung für die Umsetzung der dargestellten Gestaltungsideen ist, dass zwischen Deutschland und dem Staat, in welchem die Finanzierungsbetriebsstätte angesiedelt werden soll, ein DBA nach Vorbild des OECD-MA (2010) besteht. Sofern das DBA die uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion des Art. 7 OECD-MA (2010) nicht beinhalten und man eine statische DBA-Auslegung befürworten würde, bestünde die Gefahr, dass der Staat der Finanzierungsbetriebsstätte keine Geschäftsvorfälle innerhalb des Einheitsunternehmens fingieren würde.³³

Des Weiteren lassen sich aus den dargestellten Gestaltungsideen nur dann steuermindernde Effekte erzielen, wenn die Gewinne der ausländischen Finanzierungsbetriebsstätte einer geringeren Steuerbelastung unterliegen als in Deutschland. Die effektive Steuerbelastung auf ausländische Betriebsstättengewinne ist abhängig davon, anhand welcher Methode die Doppelbesteuerung vermieden wird: Grundsätzlich werden Betriebsstättengewinne ausschließlich vom Betriebsstättenstaat besteuert. Der Ansässigkeitsstaat hat diese nach Art. 23A OECD-MA freizustellen. Dies führt zu einer Abschirmwirkung vor dem deutschen Steuerniveau.³⁴

Sofern es aufgrund eines abkommensrechtlichen oder nationalen (§ 20 Abs. 2 AStG) Aktivitätsvorbehalts jedoch zu einem Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (23B OECD-MA) kommt, erfolgt eine Hinaufschleusung auf das jeweils höhere Steuerniveau:³⁵ Deutschland als Ansässigkeitsstaat würde dann sämtliche Gewinne des Einheitsunternehmens nach dem Welteinkommensprinzip besteuern und die im Ausland gezahlten Steuern begrenzt auf die entsprechende inländische Körperschaftsteuer anrechnen.³⁶ Allerdings muss hierbei der Territorialitätscharakter der Gewerbesteuer beachtet werden.³⁷ So können der

³³ Vgl. Ditz, X./Quilitzsch, C., DStR 2013, S. 1919.

³⁴ Vgl. Kessler, W., in: Kessler, W./Kröner, M./Köhler, S., Konzernsteuerrecht, 2008, § 8, Rz. 120.

³⁵ Vgl. Jacobs, O.H., Internationale, 2011, S. 13.

³⁶ Vgl. Pohl, C., in: Blümich, 2013, § 26 KStG, Rz. 96.

³⁷ Vgl. Gosch, B., in: Blümich, 2013, § 9 GewStG, Rz. 215.

Gewerbsteuer nur diejenigen Gewinne unterworfen werden, welche auf einen im Inland betriebenen Gewerbebetrieb entfallen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Gewinne, die durch eine ausländische Betriebsstätte erwirtschaftet werden, sind daher nach § 9 Nr. 3 GewStG aus dem Gewerbeertrag zu kürzen. Dies gilt nach h.M. auch dann, wenn es sich um passive Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte handelt.³⁸ Im Vergleich zu Tochterkapitalgesellschaften – bei welchen auch passive Einkünfte ausländischer Konzerneinheiten der Gewerbsteuer unterliegen, sofern es zur Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7–14 AStG kommt³⁹ – weisen Betriebsstättenstrukturen somit den gewichtigen Vorteil der Gewerbesteuerersparnis auf. Insgesamt unterliegen die Gewinne der ausländischen Finanzierungsbetriebsstätte im Anrechnungsfall daher sowohl der Steuerbelastung des Betriebsstättenstaates als auch der deutschen Körperschaftsteuerbelastung (zzgl. Solidaritätszuschlag), wobei die ausländische Steuer begrenzt auf die Körperschaftsteuer angerechnet wird.

Wie die nachfolgende Tabelle zeigt, beträgt die Steuerbelastung auf Gewinne der Finanzierungsbetriebsstätte im Anrechnungsfall mindestens S_{KSt} bzw. 15 %. Zu einer höheren Steuerbelastung kommt es, wenn der Steuersatz der Finanzierungsbetriebsstätte (S_{FinBS}) 15 % übersteigt. Im Freistellungsfall ist die Gesamtsteuerbelastung hingegen losgelöst vom deutschen Steuerniveau und kann somit auch 0 % betragen:

	Inland	Ausland	Steuer gesamt
Freistellung	–	S_{FinBS}	S_{FinBS}
Anrechnung	$(S_{KSt} - S_{FinBS}; \max. S(KSt)) * 1,055$	S_{FinBS}	$S_{FinBS} + [S_{KSt} - S_{FinBS} \max. S(KSt)] * 1,055$

Tabelle 1: Gesamtsteuerbelastung auf Gewinne der Finanzierungsbetriebsstätte

³⁸ Vgl. Engel, B.M., *Auslandsinvestitionen*, 2013, S. 116; Gosch, D., in: Blümich, 2013, § 9 GewStG, Rz. 221a; Lüdicke, J., *IStR* 2003, S. 439; Wangler, C./Gühne, T., *FR* 2010, S. 1119.

³⁹ Vgl. Jacobs, O.H., *Internationale*, 2011, S. 485.

Unterstellt man eine inländische Steuerbelastung von 30 %, so können sich steuermindernde Effekte folglich nur dann erzielen lassen, wenn sich das Steuerebene im Staat der Finanzierungsbetriebsstätte unterhalb dieser Größe bewegt.

Aufgrund von körperschaft-⁴⁰ und gewerbesteuerlichen⁴¹ Privilegien auf Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen kann die inländische Steuerbelastung jedoch auch weniger als 30 % betragen. Sollen Beteiligungen zukünftig der ausländischen Finanzierungsbetriebsstätte zugeordnet werden, so muss sichergestellt sein, dass der ausländische Steuersatz den privilegierten inländischen Steuersatz nicht überschreitet. Aus methodischen Gründen wird bei der Analyse des maximal zulässigen ausländischen Steuersatzes auf Abschnitt 4.3.2.7 verwiesen.

2.3.2. Anerkennung als Betriebsstätte

Eine weitere Grundvoraussetzung ist, dass durch die im Ausland ausgeübte „Verwaltung von Finanzanlagen“ bzw. „Tätigkeit als Financier“ überhaupt eine Betriebsstätte begründet wird. Wäre dies nicht der Fall, so würde sich die Frage nach der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus- und Betriebsstättenstaat und einer entsprechenden Steuerplanung nicht stellen. Da die Finanzierungsbetriebsstätte in einem DBA-Land angesiedelt werden soll, ist der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff (Art. 5 OECD-MA) entscheidend. Dieser geht der innerstaatlichen Betriebsstättendefinition (§ 12 AO) im Rahmen der Gewinnaufteilung vor.⁴² Liegt nach Abkommensrecht eine Betriebsstätte vor, so sind auch die Tatbestandsmerkmale des § 12 AO erfüllt. Dies ergibt sich aus der enger gefassten Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-MA.⁴³ In Art. 5 Abs. 1 OECD-MA wird eine Betriebsstätte als eine feste Geschäftseinrichtung definiert, durch welche die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Hieraus

⁴⁰ Vgl. Rengers, J., in: Blümich, 2013, § 8b KStG, Rz. 1.

⁴¹ Vgl. Gosch, D., in: Blümich, 2013, § 9 GewStG, Rz. 161.

⁴² Vgl. Frotscher, G., Internationales, 2009, Rz. 262.

⁴³ Vgl. Wassermeyer, F., in: Wassermeyer, F., 2013, Art. 5, Rz. 9.

lassen sich die Tatbestandsmerkmale „Existenz eines Unternehmens“, „feste Geschäftseinrichtung“ und „Ausübung der Geschäftstätigkeit“ ableiten.⁴⁴

2.3.2.1. Existenz eines Unternehmens

Eine Betriebsstätte kann nur dann begründet werden, wenn ein Unternehmen im Sinne des DBA existiert. Erst durch ein solches eröffnet sich der Anwendungsbereich des Art. 7 OECD-MA,⁴⁵ unter welchem auch die Betriebsstätteneinkünfte erfasst werden. Der Begriff „Unternehmen“ ist definiert als die Ausübung einer Geschäftstätigkeit (Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA). Da dieser Definition jedoch nur eine geringe Aussagekraft zukommt, muss eine weitergehende Konkretisierung vorgenommen werden. Hierfür bieten sich grundsätzlich die beiden folgenden Möglichkeiten an.

Zum einen kann der Begriff „Ausübung einer Geschäftstätigkeit“ in Anlehnung an das innerstaatliche Recht ausgelegt werden, da Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bei undefinierten Begrifflichkeiten hierauf verweist.⁴⁶ Demnach ist als „Geschäftstätigkeit“ jede selbständige nachhaltige Betätigung anzusehen, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, sofern sie den Umfang der reinen Vermögensverwaltung überschreitet und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes oder als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 EStG). Eine Einschränkung erfährt die innerstaatliche Begriffsauslegung allerdings aufgrund Art. 3 Abs. 1 lit. h OECD-MA. So soll auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit unter den Begriff „Geschäftstätigkeit“ fallen.⁴⁷ Fraglich war jedoch lange Zeit, ob der Rückgriff auf innerstaatliches Recht auch die national verankerten Gewerblichkeitsfiktionen (z.B. Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, § 8 Abs. 2 KStG) umfasst. In der Vergangenheit ging die Finanzverwaltung davon aus, dass nationale Gewerblichkeitsfiktionen aufgrund Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auch auf die DBA

⁴⁴ Vgl. OECD, MA-Kommentar, 2010, Art. 5, Rz. 2.

⁴⁵ Vgl. Hruschka, F., in: Schönfeld, J./Ditz, X., 2013, Art. 5, Rz. 34.

⁴⁶ Vgl. OECD, MA-Kommentar, 2010, Art. 3, Rz. 4.

⁴⁷ Vgl. Pohl, C., in: Schönfeld, J./Ditz, X., 2013, Art. 3, Rz. 55.

durchschlagen.⁴⁸ Diese Auffassung wurde jedoch sowohl von der h.M.⁴⁹ als auch von der neueren Rechtsprechung⁵⁰ kritisiert. Bei Einbezug der Gewerblichkeitsfiktionen auf Abkommensebene bestünde die erhöhte Gefahr, dass die einzelnen Vertragsstaaten das Abkommen unterschiedlich auslegen.⁵¹ Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn nur ein Staat auf entsprechende innerstaatliche Fiktionen zurückgreifen würde oder wenn beide Vertragsstaaten unterschiedliche Fiktionen anwenden würden. Dieser Kritik beugt sich gegenwärtig die Finanzverwaltung. Auch diese wendet sich von der Auffassung ab, dass nationale Gewerblichkeitsfiktionen auch auf Abkommensebene Wirkung entfachen.⁵² Somit ist unter Berücksichtigung von Art. 3 Abs. 1 lit. h OECD-MA von einem abkommensrechtlichen Unternehmen immer dann auszugehen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen einer originär gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind.⁵³

Zum anderen kann der Begriff „Ausübung einer Geschäftstätigkeit“ jedoch auch autonom aus dem Abkommenszusammenhang heraus abgeleitet werden, was einen Rückgriff auf nationales Recht erübrigen würde. Innerstaatliche Gewerblichkeitsfiktionen würden bereits vorab erst gar nicht erblickt werden. Die autonome Auslegung ergibt sich aus dem abkommensrechtlichen Spezialitätsprinzip. Dieser gewährt spezielleren Verteilungsnormen Vorrang gegenüber den gewerblichen Unternehmensgewinnen. Zu einem Rückverweis kommt es nur dann, wenn die entsprechenden Erträge einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte tatsächlich zugehörig sind.⁵⁴ Die innerstaatlichen Gewerblichkeitsfiktionen bewirken hingegen, dass die gewerblichen Einkünfte stets als vorrangig gegenüber

⁴⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 24.9.1999, IStR 2000, S. 627 zu § 15 Abs. 3 EStG; BMF-Schreiben vom 16.4.2010, BStBl 2010 I, S. 354 zu § 15 Abs. 3 EStG; Kessler, W./Huck, F., IStR 2006, S. 435; Krabbe, H., IStR 2002, S. 148.

⁴⁹ Vgl. Hemmelrath, A., in: Vogel, K./Lehner, M., 2008, Art. 7, Rz. 57; Wassermeyer, F., in: Wassermeyer, F., 2013, Art. 7, Rz. 16a, 41 u. 85.

⁵⁰ Vgl. BFH vom 28.4.2010, BFHE 229, S. 252; BFH vom 8.9.2010, BFHE 231, S. 84; BFH vom 9.12.2010, BStBl 2011 II, S. 482; BFH vom 25.5.2011, BFH/NV 2011, S. 1602.

⁵¹ Vgl. BFH vom 28.4.2010, BFHE 229, S. 252, Rz. 23.

⁵² Vgl. Entwurf zur Änderung des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, abrufbar auf der Internetseite des BMF unter www.bundesfinanzministerium.de (9.3.2014); Haase, F./Steierberg, D., IWB 2014, S. 4.

⁵³ Vgl. Ditz, X., in: Schönfeld, J./Ditz, X., 2013, Art. 7 (2008), Rz. 53.

⁵⁴ Vgl. BFH vom 28.4.2010, BFHE 229, S. 252, Rz. 23.

den anderen Einkunftsarten anzusehen sind. Somit kann aus dem Abkommenszusammenhang heraus abgeleitet werden, dass der Begriff „Geschäftstätigkeit“ nur tätigkeitsbezogen und nicht rechtsformbezogen ausgelegt werden kann.⁵⁵ Dies hat zur Folge, dass ein Unternehmen in abkommensrechtlichem Sinne nur dann vorliegt, wenn originär gewerbliche Tätigkeiten ausübt werden.

Festzuhalten bleibt, dass sowohl die Auslegung unter Rückgriff auf nationales Recht als auch die abkommensautonome Auslegung zu einem identischen Ergebnis kommen. Um demnach die Tatbestandsvoraussetzung „Existenz eines Unternehmens“ zu erfüllen, muss sichergestellt sein, dass die inländische Körperschaft tatsächlich gewerblich tätig ist.

2.3.2.2. Feste Geschäftseinrichtung

Für die Begründung einer Betriebsstätte ist es zudem erforderlich, dass die Geschäftstätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt wird. Der Begriff „Geschäftstätigkeit“ umfasst Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen.⁵⁶ Demnach ist jeder körperliche Gegenstand als Geschäftseinrichtung geeignet.⁵⁷ Dieser Gegenstand muss durch Festigkeit gekennzeichnet sein. Demnach ist es notwendig, dass die Geschäftseinrichtung eine Verbindung zu einem Punkt der Erdoberfläche besitzt⁵⁸ und nicht nur von vorübergehendem Charakter ist.⁵⁹ Bezogen auf obige Gestaltungsüberlegungen ist dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt, wenn die Tätigkeiten beispielsweise in einem ausländischen Büro erbracht werden.

⁵⁵ Vgl. Kessler, W./Huck, F., IStR 2006, S. 435.

⁵⁶ Vgl. OECD, MA-Kommentar, 2010, Art. 5, Rz. 4.

⁵⁷ Vgl. Hruschka, F., in: Schönfeld, J./Ditz, X., 2013, Art. 5, Rz. 37.

⁵⁸ Vgl. OECD, MA-Kommentar, 2010, Art. 5, Rz. 5.

⁵⁹ Vgl. OECD, MA-Kommentar, 2010, Art. 5, Rz. 6.

2.3.2.3. Ausübung einer Geschäftstätigkeit

Eine feste Geschäftseinrichtung eines Unternehmens begründet nur dann eine Betriebsstätte, wenn durch diese zumindest ein Teil der Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird.⁶⁰ Auf die Art der Tätigkeit und deren Gleichartigkeit zu den Geschäften des gesamten Unternehmens kommt es dabei nicht an.⁶¹ Die Tätigkeit wirkt bereits dann Betriebsstätten begründend, wenn durch diese der Gesamtzweck des Unternehmens mittelbar gefördert wird.⁶² Zu beachten ist jedoch der Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA. Demnach können Geschäftseinrichtungen, durch welche ausschließlich Vorbereitungs- und bzw. oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden, keine Betriebsstätte begründen.⁶³ Bei der Prüfung, ob die im Rahmen der Gestaltungsüberlegungen vorgestellten Tätigkeitsfelder den Tatbestand „Ausübung der Geschäftstätigkeit“ erfüllen, wird nachfolgend eine Einzelbetrachtung vorgenommen.

Dient die ausländische feste Geschäftseinrichtung als **Verwaltungsstätte von Finanzanlagen**, so ist diese Tätigkeit ertragsteuerlich grundsätzlich als vermögensverwaltend anzusehen.⁶⁴ Da innerstaatlichen Gewerblichkeitsfiktionen wie § 8 Abs. 2 KStG oder § 20 Abs. 8 EStG abkommensrechtlich keine Bedeutung beizumessen ist, handelt es sich dabei nicht um eine Geschäftstätigkeit, da die Tätigkeit nicht originär gewerblich ist. Folglich reicht die reine private Vermögensverwaltung nicht für die Begründung einer Betriebsstätte aus. Vielmehr kann es zur Existenz einer Betriebsstätte nur dann kommen, wenn die Schwelle der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird.⁶⁵ Erst eine gewerbliche Vermögensverwaltung gilt als unternehmerische Tätigkeit.⁶⁶ Wann diese Schwelle überschritten wird, hängt von den individuellen Umständen des Sachverhalts ab und kann nicht allgemein definiert werden.⁶⁷ Tendenziell lässt sich jedoch feststellen,

⁶⁰ Vgl. OECD, MA-Kommentar, 2010, Art. 5, Rz. 7.

⁶¹ Vgl. Görl, M., in: Vogel, K./Lehner, M., 2008, Art. 5, Rz. 24.

⁶² Vgl. Wassermeyer, F., in: Wassermeyer, F., 2013, Art. 5, Rz. 26.

⁶³ Vgl. Hruschka, F., in: Schönfeld, J./Ditz, X., 2013, Art. 5, Rz. 58.

⁶⁴ Vgl. Kessler, W./Huck, F., IStR 2006, S. 435.

⁶⁵ Vgl. Hruschka, F., in: Schönfeld, J./Ditz, X., 2013, Art. 5, Rz. 191.

⁶⁶ Vgl. Kessler, W./Huck, F., IStR 2006, S. 436.

⁶⁷ Vgl. Kessler, W./Huck, F., IStR 2006, S. 436.

dass eine gewerbsmäßige Verwaltung von Finanzanlagen dann vorliegt, wenn die feste Geschäftseinrichtung zudem geschäftsleitend für die anderen Unternehmensteile tätig ist (sog. geschäftsleitende Betriebsstättenholding).⁶⁸ Ist diese Anforderung erfüllt, so handelt es sich bei der Verwaltung von Finanzanlagen um eine Unternehmenstätigkeit, welche zur Begründung einer Betriebsstätte führt.

Ist die feste Geschäftseinrichtung für die Beschaffung und Zuweisung von Kapital (**Finanzierungsfunktion**) verantwortlich, so stellt dies zweifelsfrei einen Teil der Unternehmenstätigkeit dar, da diese Tätigkeit den Gesamtzweck des Unternehmens fördert.⁶⁹ Fraglich ist jedoch, ob dabei der Rahmen einer Hilfstätigkeit (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) überschritten wird. Da die Geschäftseinrichtung die Finanzierungsfunktion eigenverantwortlich ausübt und es sich bei der Finanzierung des Einheitsunternehmens um eine zentrale Unternehmensfunktion handelt, kann diese Frage bejaht werden.⁷⁰ Somit ist die Finanzierungsfunktion nicht als Hilfstätigkeit anzusehen, was die Begründung einer Betriebsstätte bewirkt.

Obige Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 5 OECD-MA verdeutlicht, dass für die Begründung einer Finanzierungsbetriebsstätte einige Besonderheiten zu beachten sind. Insbesondere ist sicherzustellen, dass durch die feste Geschäftseinrichtung eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Hierfür muss die Schwelle der privaten Vermögensverwaltung überschritten werden. Die Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebsstätte gelten erst als erfüllt, wenn dies gelingt. Davon wird im weiteren Verlauf der Arbeit ausgegangen.

⁶⁸ Vgl. Kessler, W./Huck, F., IStR 2006, S. 436.

⁶⁹ Vgl. Hruschka, F., in: Schönfeld, J./Ditz, X., 2013, Art. 5, Rz. 174.

⁷⁰ Vgl. OECD, MA-Kommentar, 2010, Art. 5, Rz. 24.

Gewinnaufteilung im internationalen
Einheitsunternehmen

Die Finanzierungsbetriebsstätte als
Gestaltungsinstrument

Zausig, J.

2015, XIX, 86 S., Softcover

ISBN: 978-3-658-12078-8