

RESEARCH

Simon Schaz

Die Selbständig- keitsfiktion der Betriebsstätte

Umsetzung des Authorised
OECD Approach in § 1 AStG



Springer Gabler

Die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte

Simon Schaz

Die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte

Umsetzung des Authorised
OECD Approach in § 1 AStG

 Springer Gabler

Simon Schaz
Frankfurt/Main, Deutschland

Dissertation Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, 2018

ISBN 978-3-658-22819-4 ISBN 978-3-658-22820-0 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-22820-0>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2018

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung und Gang der Untersuchung.....1

B. Tatbestand, Rechtsfolgen und Systematik des § 1 AStG n.F.5

I. Entstehungsgeschichte des § 1 AStG.....	5
II. Änderungen des § 1 AStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz	9
1. Entstehungsgeschichte der Änderungen.....	9
2. Änderungen des § 1 Abs. 1 AStG.....	12
3. Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG.....	13
4. Änderungen des § 1 Abs. 4 AStG.....	13
a) Gesetzgeberische Zielsetzung.....	14
b) Die Aufhebung des § 1 Abs. 4 AStG a.F.....	15
c) Der neue § 1 Abs. 4 Satz 1 AStG.....	15
d) Der neue § 1 Abs. 4 Satz 2 AStG	21
5. Einfügung des § 1 Abs. 5 AStG	25
a) Gesetzgeberische Zielsetzung.....	27
b) Der neue § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG und der systematische Standort der Neuregelung.....	28
aa) Allgemeines.....	28
bb) Einkünfteermittlung oder Einkünftekorrektur?.....	32
c) Der neue § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG.....	38
d) Der neue § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG	41
aa) Personalfunktionen.....	42
bb) Vermögenswerte	45
cc) Chancen und Risiken.....	53
dd) Sicherungsgeschäfte.....	57
ee) Dotationskapital.....	59
aaa) Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen	60
bbb) Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen	66
ff) Übrige Passivposten und Finanzierungsaufwendungen.....	68
gg) Außentransaktionen	71
e) Der neue § 1 Abs. 5 Satz 4 AStG.....	74

aa) Die Bestimmung der Art der Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte	74
bb) Die Bestimmung der Verrechnungspreise für die Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte	77
f) Der neue § 1 Abs. 5 Satz 5 AStG	79
g) Der neue § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG und das Verhältnis der Entstrickungsregelungen zu den Neuregelungen in § 1 AStG	81
h) Der neue § 1 Abs. 5 Satz 7 AStG	86
i) Der neue § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG	87
6. Einfügung des § 1 Abs. 6 AStG	93
C. Dokumentationspflichten	95
I. Bisherige Rechtslage	95
II. Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz bzw. die BsGaV	96
D. Vereinbarkeit der Neuregelungen mit höherrangigem Recht	101
I. Vereinbarkeit der Neuregelungen mit dem Grundgesetz	101
1. Vereinbarkeit der Neuregelungen mit den Grundrechten	101
a) Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	102
b) Vereinbarkeit mit der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG)	113
c) Vereinbarkeit mit der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG)	116
d) Vereinbarkeit mit der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) und dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG)	117
2. Vereinbarkeit der Neuregelungen mit dem Rechtsstaatsprinzip	118
a) Vereinbarkeit mit dem Gebot der ausreichenden Bestimmtheit von Rechtsnormen	119
b) Vereinbarkeit mit dem Vorbehalt des Gesetzes und den Anforderungen des Grundgesetzes an eine Rechtsverordnung	122
aa) Vereinbarkeit mit dem Vorbehalt des Gesetzes	122
bb) Vereinbarkeit mit den Anforderungen des Grundgesetzes an eine Rechtsverordnung	124
cc) Zusammenfassung	129
c) Vereinbarkeit mit dem Prinzip des Vertrauensschutzes	130
d) Vereinbarkeit des „treaty override“	133
II. Vereinbarkeit der Neuregelungen mit EU-Recht	143
1. Vereinbarkeit der Neuregelungen mit den Grundfreiheiten des AEUV	143

a) Vereinbarkeit mit der Freiheit des Warenverkehrs	144
b) Vereinbarkeit mit der Freizügigkeit der Arbeitnehmer	145
c) Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit	146
aa) Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit	146
bb) Rechtfertigung der Beeinträchtigung	150
aaa) Rechtfertigung hinsichtlich der materiell-rechtlichen Neuregelungen.....	151
bbb) Rechtfertigung hinsichtlich der Dokumentationspflichten	157
ccc) Rechtfertigung im Lichte der Unionsgrundrechte	160
d) Vereinbarkeit mit der Dienstleistungsfreiheit.....	162
e) Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit.....	163
f) Zusammenfassung	164
2. Vereinbarkeit der Neuregelungen mit übrigem EU-Primärrecht.....	164
E. Die Betriebsstätte als eigenständiges Steuersubjekt.....	165
I. Einleitung	165
II. Über die Sinnhaftigkeit einer Behandlung der Betriebsstätte als eigenständiges Steuersubjekt.....	165
III. Über die Möglichkeiten einer Behandlung der Betriebsstätte als eigenständiges Steuersubjekt.....	169
1. Verortung in welchem Ertragsteuergesetz?	169
2. Historische und rechtsvergleichende Behandlung der Betriebsstätte als mögliches Steuersubjekt.....	171
a) Historische Konzepte	172
b) Rechtsvergleichende Konzepte.....	175
c) Vergleich zu anderen Steuersubjekten des KStG	176
aa) Das Wesen des Betriebs gewerblicher Art gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG	177
bb) Vergleichbarkeit der steuerlichen Behandlung des Betriebes gewerblicher Art mit der Steuerrechtsfähigkeit der Betriebsstätte.....	179
IV. Die Konzeption der Betriebsstätte als eigenständiges Steuersubjekt.....	179
1. Ergänzung des Kataloges des § 1 KStG	179
2. Änderung des § 2 KStG?	182
3. Ergänzung des § 3 KStG?.....	184
4. Gewinnermittlung	184
a) Neuregelung im KStG.....	184
b) Einführung eines Kapitaleinkünftetatbestandes im EStG.....	189

c) Änderungen der BsGaV	192
d) Weitere Anpassungen im KStG	197
aa) § 7 KStG	197
bb) § 8 KStG	197
cc) § 8a KStG	198
dd) § 8b KStG	199
ee) § 8c KStG/§ 10d EStG	200
ff) § 9 KStG	201
gg) § 11 KStG	201
hh) § 12 KStG/Entstrickungsregeln im EStG/UmwStG	202
ii) §§ 14 ff. KStG	204
e) Anpassungen im EStG	205
5. Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen	206
a) Steuersatz und Freibetrag (§§ 23, 24 KStG)	206
b) Anrechnung ausländischer Steuern (§ 26 KStG, §§ 34c, 34d EStG)	208
6. Steuerabzug	211
7. Weitere Anpassungen im EStG	212
a) Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG)	212
b) Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 EStG)	212
8. Änderungen im AStG	214
9. Änderungen im GewStG	216
F. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	221
Literaturverzeichnis	225

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AHiRIUmsG.....	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz)
AktG	Aktiengesetz
AmtshilfeRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz)
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
Art.	Artikel
AStG.....	Außensteuergesetz
AÜG	Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung (Arbeitnehmerüberlassungsgesetz)
Aufl.	Auflage
BB.....	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
BewG.....	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE.....	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB.....	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ.....	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen

BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BsGaV	Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung)
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BT-PIPr.	Bundestagsplenarprotokoll
BVerfG.....	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE.....	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
d.i.	das ist
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselben
DIHK	Deutscher Industrie- und Handelskammertag
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DSJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR.....	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
E	Entwurf
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG.....	Europäische Gemeinschaft
EL.....	Ergänzungslieferung
ErbStG.....	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESStG	Einkommensteuergesetz
et al.	und andere
etc.	et cetera
EU.....	Europäische Union

EUAHiG.....	Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz – EUAHiG)
EÜR.....	Einnahmenüberschussrechnung
EuGH.....	Europäischer Gerichtshof
EU-GrCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
EUV.....	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWK.....	Europäischer Wirtschaftsraum
f(f).....	folgende
FG.....	Finanzgericht
FGO.....	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR.....	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FVerIV.....	Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung)
GAufzV	Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Genossenschaftsgesetz)
GewO	Gewerbeordnung
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG.....	Grundgesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GRUR.....	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel

i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IDW.....	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
IFSt.....	Institut Finanzen und Steuern
ISR.....	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR.....	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB.....	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JbFStR.....	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStGv.....	Jahressteuergesetz
JZ.....	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KStG.....	Körperschaftsteuergesetz
KStR.....	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit.	Buchstabe
Ls.	Leitsatz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MA.....	Musterabkommen
n. rkr.	nicht rechtskräftig
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
NVwZ.....	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
OECD.....	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA.....	Musterabkommen der OECD
OECD-MK.....	Musterkommentar zum Musterabkommen der OECD
öEStG.....	österreichisches Einkommensteuergesetz
OHG.....	Offene Handelsgesellschaft
öKStG.....	österreichisches Körperschaftsteuergesetz
PE.....	Permanent Establishment (=Betriebsstätte)
RefE.....	Referentenentwurf
RGBL.....	Reichsgesetzblatt
RL.....	Richtlinie
Rn.	Randnummer
s.	siehe

S.	Seite, Satz
s.o.	siehe oben
SEStEG.....	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
Slg.	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes
sog.	sogenannt
Stbg.....	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBJb	Steuerberaterjahrbuch
StuB.....	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
Tz.	Teilziffer
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnlich
u.U.	unter Umständen
Ubg.....	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Unwandlungsgesetz
UmwStG.....	Umwandlungssteuergesetz
Unterabs.	Unterabsatz
Urt.	Urteil
USA.....	Vereinigte Staaten von Amerika
UStG.....	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz)
VersR.....	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
z.B.	zum Beispiel
ZerlG	Zerlegungsgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung



A. Einleitung und Gang der Untersuchung

Wird ein Unternehmen, das in einem bestimmten Staat ansässig ist, in einem anderen Staat geschäftlich tätig und unterhält es dort eine Betriebsstätte, stellt sich für Besteuerungszwecke die Frage, welche Einkünfte der Betriebsstätte und welche dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind. Die internationale Situation stellt sich regelmäßig so dar, dass der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens dessen gesamte Einkünfte besteuert (unbeschränkte Steuerpflicht¹; sog. Welteinkommensprinzip), wohingegen der Betriebsstättenstaat nur die Einkünfte besteuert, die dem Unternehmen aus der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsstätte erwachsen sind (beschränkte Steuerpflicht²; sog. Territorialitätsprinzip).³ Daraus resultiert folglich eine Doppelbesteuerung der Betriebsstätteneinkünfte.

Um eine solche – nicht per se rechtswidrige, aber wirtschaftlich unerwünschte⁴ – Doppelbesteuerung zu vermeiden, steht den beteiligten Staaten die Möglichkeit zum Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens offen, in welchem sie die Verteilung der Besteuerungsrechte regeln. Grundlage für solche Abkommen ist zumeist das OECD-Musterabkommen⁵. Gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte nach näherer Bestimmung zuzurechnen sind, im anderen Staat besteuert werden (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA).

Nun stellt sich die Frage, welche Gewinne der Betriebsstätte und welche dem Stammhaus zuzuordnen sind. Das Problem besteht darin, dass die Betriebsstätte zivilrechtlich nur ein unselbständiger Teil des Unternehmens ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist, ihr für steuerliche Zwecke aber gleichwohl ein Erfolgs- und Vermögensanteil zuzu-

¹ Vgl. für Deutschland § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sowie § 1 Abs. 1 und 2 KStG.

² Vgl. für Deutschland § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a und Nr. 3 EStG sowie § 2 KStG (der über § 8 Abs. 1 KStG ebenfalls § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a und Nr. 3 EStG in Bezug nimmt).

³ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 6.2.

⁴ Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 17.3 ff.

⁵ OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA).

ordnen ist.⁶ Das OECD-MA löst das Problem in Art. 7 Abs. 2 dahingehend, dass der Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen sein sollen, die sie hätte erzielen können, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, dessen Betriebsstätte sie ist, wenn sie als selbständiges und unabhängiges Unternehmen eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte; dabei sind die vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und durch andere Unternehmensteile ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen.

Art. 7 Abs. 2 OECD-MA wurde 2010 von der OECD geändert. In der früheren Bestimmung hieß es noch, dass der Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet werden, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.⁷ Grund der Änderung war die divergierende Auslegung des Artikels durch die OECD-Mitgliedsstaaten.⁸ Die OECD wollte mit der Änderung klarstellen, dass die Betriebsstätte zum Zwecke der Gewinnabgrenzung als selbständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln ist, dessen Gewinn nicht durch den Gewinn des Gesamtunternehmens begrenzt ist und dem Gewinne auf der Grundlage fiktiver Innentransaktionen mit dem Stammhaus zugerechnet werden können (sog. *Authorised OECD Approach – AOA*).⁹

Doppelbesteuerungsabkommen begründen keine Steueransprüche.¹⁰ Es ist Sache des jeweiligen Vertragsstaates, den durch das Doppelbesteuerungsabkommen eröffneten Besteuerungsspielraum auszufüllen und im nationalen Recht einen Steueranspruch zu statuieren. Die bisherigen Regelungen zur Aufteilung von Einkünften bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen waren in einem bloßen BMF-Schreiben niedergelegt, den sog. *Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen*.¹¹ Diese entsprachen gerade

⁶ Kahle, DStZ 2012, 691, 695.

⁷ Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen 2008 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

⁸ Vgl. OECD-Musterkommentar 2017 (OECD-MK), Art. 7 Tz. 4 ff. Vgl. zur Historie auch *Hentschel/Kraft/Moser*, Ubg 2016, 144, 144 f.; *Kaeser*, in: FS für Endres, 179, 180 f.

⁹ Vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil 1 Tz. 8; damit hat sich die OECD dem sog. „Functionally Separate Entity Approach“ angeschlossen und den sog. „Relevant Business Activity Approach“ verworfen, der im Ergebnis den Gewinn der Betriebsstätte auf den Gesamtgewinn des Unternehmens limitiert und Innentransaktionen nur in eingeschränktem Umfang anerkennt, vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2008, Teil 1 Tz. 61 ff. und OECD-Musterkommentar 2008, Art. 7 Tz. 28.

¹⁰ *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rn. 92.

¹¹ BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076.

nicht dem AOA, denn sie sahen eine Begrenzung des Gewinns, welcher der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, auf den Gesamtgewinn des Unternehmens vor und lehnten schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Betriebsstätte und dem Gesamtunternehmen ab.¹² Aus diesem Grund hat sich der deutsche Gesetzgeber entschlossen, § 1 AStG, der bisher als Rechtsgrundlage für die Berichtigung von Einkünften aus internationalen Geschäftsbeziehungen zwischen einander nahe stehenden (natürlichen oder juristischen) Personen gedient hat, neu zu fassen, um nach eigener Aussage „die Besteuerung grenzüberschreitender Vorgänge in Hinblick auf die Gewinnabgrenzung bzw. Gewinnverteilung klar und für alle Investitionsalternativen (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Betriebsstätten) einheitlich zu regeln“¹³. Die Änderung erfolgte mit Gesetz vom 26. Juni 2013.¹⁴

Die Änderung des § 1 AStG markiert eine Zäsur im deutschen Steuerrecht, denn sie führt erstmals dazu, dass die Betriebsstätte im Ergebnis wie eine eigenständige und unabhängige Tochtergesellschaft behandelt wird.¹⁵ Hierdurch ergeben sich Fragestellungen, welche die einfache Gesetzesauslegung genauso berühren wie Grundsätze des Europa- und Verfassungsrechts sowie grundlegende Probleme der Steuerrechtsfähigkeit.

Diesen Fragestellungen will sich die vorliegende Arbeit widmen. Zunächst sollen entsprechend einer der Hauptaufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, der Steuerrechtsnormendarstellung,¹⁶ die tatbestandlichen Änderungen des § 1 AStG, mithilfe derer der AOA in das innerstaatliche Recht umgesetzt werden soll, dargestellt werden, wobei Zweifelsfragen herausgearbeitet werden und einer konsistenten Lösung zugeführt werden sollen. Dabei werden auch die Rechtsfolgen der Vorschriften dargelegt, im Rahmen derer außerdem systematisch verwandte Vorschriften in den Blick genommen und von der Neuregelung abgegrenzt werden. Außerdem wird auf die formelle Seite der Neuänderungen, nämlich auf neue Dokumentationspflichten für den Steuerpflichtigen, eingegangen. Soweit im Rahmen dieser Darstellung die Wirkung der

¹² Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2; als Methoden der Gewinnaufteilung erachteten die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze in Tz. 2.3 für zulässig die sog. direkte Methode, bei welcher der Betriebsstättengewinn gesondert aufgrund einer eigenen Betriebsstättenbuchführung ermittelt wird, und die sog. indirekte Methode, bei welcher der Gesamtgewinn des Unternehmens aufgrund eines sachgerechten Schlüssels zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen ist; vgl. auch *Barig*, IWB 2013, 801, 802, 807.

¹³ BR-Drs. 302/12, S. 100.

¹⁴ Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26. Juni 2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

¹⁵ Vgl. *Geberth/Krüger/Schwinger*, GmbHR 2013, R278, R279.

¹⁶ Vgl. dazu *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 1 f.

Neuregelung auf unternehmerische Entscheidungen und Gestaltungsalternativen aufgezeigt wird, betrifft die Untersuchung auch die Bereiche der betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre.¹⁷ In einem weiteren Schritt wird dann die Vereinbarkeit der Vorschriften mit dem Grundgesetz und dem Unionsrecht geprüft. Schließlich wird der Frage nachgegangen, ob de lege ferenda eine gesetzgeberische Alternative zu den Änderungen des § 1 AStG besteht, die den Weg zur vollständigen Steuerrechtsfähigkeit der Betriebsstätte nachvollzieht. Insoweit liegt das Hauptaugenmerk also auf der betriebswirtschaftlichen Steuerrechtsgestaltungslehre.¹⁸

¹⁷ Vgl. dazu *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 1 Rn. 21 f.

¹⁸ Vgl. dazu wiederum *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 2.



B. Tatbestand, Rechtsfolgen und Systematik des § 1 AStG n.F.

I. Entstehungsgeschichte des § 1 AStG

Eine Auslegung der geänderten Vorschrift des § 1 AStG kann nicht ohne einen kurzen Abriss der Gesetzgebungsgeschichte des Paragraphen erfolgen; dies soll im Folgenden geschehen.

§ 1 AStG wurde zusammen mit dem gesamten AStG 1972 neu erlassen.¹⁹ Die Finanzverwaltung hatte zuvor mittels einer Verwaltungsvorschrift versucht, steuerlich orientierte Gewinnverlagerungen in das Ausland zu verhindern (sog. Oasenerlass). Danach sollte von den Finanzbehörden geprüft werden, ob Verträge, Geschäftsbeziehungen oder Vermögensübertragungen zwischen einem Steuerpflichtigen und einer von ihm abhängigen Kapitalgesellschaft oder anderen selbständigen Rechtsträgern in „Oaseländern“ dem wahren Sachverhalt entsprächen oder deren steuerliche Anerkennung zu versagen sei.²⁰ Diese Steuerkorrektur im Erlasswege ohne Rechtsgrundlage erkannte die Bundesregierung in Anbetracht des Vorbehalts des Gesetzes als rechtsstaatlich zweifelhaft und leitete ein Gesetzgebungsverfahren ein, das mit der Verkündung des AStG endete.²¹ Ziel war es, die Einkünfte von inländischen Unternehmen aus Geschäften mit rechtlich selbständigen Unternehmenseinheiten im Ausland so zu berichtigen, wie wenn sie zwischen Dritten bei Vereinbarung der üblichen Bedingungen erzielt worden wären.²² Diese Zielsetzung wurde auch durch nachfolgende Änderungen des § 1 AStG nicht aufgegeben.²³

Die Vorschrift hatte vor der Implementierung des AOA folgendes Erscheinungsbild:²⁴

§ 1 Berichtigung von Einkünften

¹⁹ Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 8. September 1972, BGBl. I 1972, S. 1713.

²⁰ BMF-Schreiben vom 14.06.1965, BStBl. II 1965, 74, 74.

²¹ Vgl. BT-Drs. VI/2883, S. 17 Rn. 17.

²² BT-Drs. VI/2883, S. 16 f. Rn. 16; *Kaligin*, in: Lademann, AStG, § 1 Rn. 3 f.

²³ Vgl. zu diesen Gesetzesänderungen *Hofacker*, in: Haase, AStG, DBA, § 1 AStG Rn. 18 ff.

²⁴ In der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010, BGBl. I 2010, S. 386.

- (1) *¹Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünftermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. ²Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln. ³Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.*

§ 1 Abs. 1 AStG a.F. schreibt eine Einkünfteberichtigung vor in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person unterhält. Die aufgrund der Geschäftsbeziehung geminderten Einkünfte werden entsprechend den Vereinbarungen von unabhängigen Dritten wieder erhöht.²⁵ Die nahe stehende Person kann sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person sein.²⁶

- (2) *Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn*

- 1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder*
- 2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder*
- 3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.*

²⁵ Vgl. Kaligin, in: Lademann, AStG, § 1 Rn. 15.

²⁶ Kraft, in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 80, 162.

§ 1 Abs. 2 AStG a.F. definiert den Terminus der „nahe stehenden Person“ näher. § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG a.F. stellt auf eine wesentliche Beteiligung oder einen beherrschenden Einfluss der Beteiligten an der jeweils anderen Person ab, § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG a.F. erweitert die Regelung auf Drittbeteiligte und § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG a.F. lässt wechselseitige Einflussmöglichkeiten oder Interessenidentitäten genügen.²⁷

- (3) ¹Für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind; mehrere solche Werte bilden eine Bandbreite. ²Sind solche Fremdvergleichswerte nicht zu ermitteln, sind eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen der Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode zugrunde zu legen. ³Sind in den Fällen des Satzes 2 mehrere eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte feststellbar, ist die sich ergebende Bandbreite einzuengen. ⁴Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert in den Fällen des Satzes 1 außerhalb der Bandbreite oder in den Fällen des Satzes 2 außerhalb der eingeengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich. ⁵Können keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden, hat der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 2 durchzuführen. ⁶Dazu hat er auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (Einigungsbereich); der Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt. ⁷Es ist der Preis im Einigungsbereich der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht; wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen. ⁸Ist der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Einigungsbereich unzutreffend und muss deshalb von einem anderen Einigungsbereich ausgegangen werden, kann auf eine Einkünfteberichtigung verzichtet werden, wenn der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Wert innerhalb des anderen Einigungsbereichs liegt. ⁹Wird in den Fällen des Satzes 5 eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der

²⁷ Vgl. Kaligin, in: Lademann, AStG, § 1 Rn. 16.

mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (Funktionsverlagerung), hat der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen.¹⁰In den Fällen des Satzes 9 ist die Bestimmung von Verrechnungspreisen für alle betroffenen einzelnen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden oder dass das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.¹¹Sind in den Fällen der Sätze 5 und 9 wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnentwicklung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag, ist widerlegbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten.¹²Wurde eine solche Regelung nicht vereinbart und tritt innerhalb der ersten zehn Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 11 ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach Absatz 1 Satz 1 einmalig ein angemessener Anpassungsbetrag auf den ursprünglichen Verrechnungspreis der Besteuerung des Wirtschaftsjahres zugrunde zu legen, das dem Jahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist.¹³Um eine einheitliche Rechtsanwendung und die Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung sicherzustellen, wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des Absatzes 1 und der Sätze 1 bis 12 zu bestimmen.

§ 1 Abs. 3 AStG a.F., der als „Herausforderung für den Rechtsanwender“ bezeichnet wird,²⁸ regelt die Bestimmung des Fremdvergleichspreises, insbesondere bei Funktionsverlagerungen und Übertragungen von immateriellen Wirtschaftsgütern.²⁹ Auf Einzelheiten soll hier nicht näher eingegangen werden.³⁰

²⁸ *Baumhoff*, in: Schaumburg/Piltz, Grenzüberschreitende Gesellschaftsstrukturen im Internationalen Steuerrecht, S. 75.

²⁹ *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 5.

³⁰ Vgl. nur *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 200 ff.

- (4) *¹Ist bei den in Absatz 1 genannten Einkünften in Fällen des § 162 Abs. 2 der Abgabenordnung eine Schätzung vorzunehmen, so ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte eine durchschnittliche Umsatzrendite oder Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital anzusetzen, die unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu erwarten ist. ²Schätzungen nach § 162 Abs. 3 der Abgabenordnung bleiben unberührt.*

§ 1 Abs. 4 AStG a.F. enthält einen ergänzenden Schätzungsmaßstab, sofern zur Einkünfteberichtigung eine Schätzung nach § 162 AO notwendig wird.³¹

- (5) *Geschäftsbeziehung im Sinne der Absätze 1 und 2 ist jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahe stehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder § 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.*

§ 1 Abs. 5 AStG a.F. definiert die Geschäftsbeziehungen näher. Solche sind schuldrechtliche Beziehungen, die keine gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen darstellen und nicht nur bei gewerblichen Betätigungen, sondern auch bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit sowie bei Vermietung und Verpachtung vorliegen.³²

II. Änderungen des § 1 AStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

1. Entstehungsgeschichte der Änderungen

Die Vorarbeiten der OECD hinsichtlich der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte reichen bis in das Jahr 2001 zurück, ehe im Jahr 2010 der AOA in Art. 7 des OECD-MA umgesetzt wurde.³³ Das BMF veröffentlichte am 6. März 2012 einen Referentenentwurf für ein JStG 2013, das die Anpassung deutschen Steuerrechts an europarechtliche Vorgaben sowie die „Sicherung des Steueraufkommens“ be-

³¹ Kaligin, in: Lademann, AStG, § 1 Rn. 17.

³² Kaligin, in: Lademann, AStG, § 1 Rn. 18.

³³ Vgl. Ditz, in: StBJb 2012/2013, 425, 426.

zweckte und das die Änderungen des § 1 AStG schon grosso modo so enthielt, wie sie heute Gesetz geworden sind.³⁴ Eine Begründung der Änderungen enthielt dieser Referentenentwurf noch nicht, dies geschah vielmehr erst in dem Regierungsentwurf für das JStG 2013 vom 23. Mai 2012, der in Bezug auf § 1 AStG nur marginale redaktionelle Änderungen zu dem Referentenentwurf vorsah.³⁵ Dort wurde ausgeführt, dass die uneingeschränkte Anwendung des AOA auf internationale Betriebsstättenfälle die Schaffung einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage in § 1 AStG erfordere.³⁶ Nach Meinung der Bundesregierung würden durch die Gesetzesänderung für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstättenfälle klare, an internationale Grundsätze angepasste, innerstaatliche Regelungen geschaffen werden.³⁷

Die divergierenden politischen Mehrheitsverhältnisse in Bundestag und Bundesrat während der 17. Wahlperiode des Deutschen Bundestages führten in der Folge auf verworrene Pfade des Gesetzgebungsverfahrens. Aufgrund der Kennzeichnung des Gesetzentwurfes als „besonders eilbedürftig“ i.S.v. Art. 76 Abs. 2 Satz 4 GG³⁸ brachte dieser am 28. Juni 2012 die erste Lesung im Bundestag hinter sich,³⁹ ohne dass eine Stellungnahme des Bundesrates zu dem Entwurf vorgelegen hätte. Diese wurde dann am 6. Juli 2012 der Bundesregierung übermittelt.⁴⁰ Darin schlug der Bundesrat umfangreiche Änderungen vor, die allerdings nicht den geplanten § 1 AStG tangiert hätten, sondern größtenteils vermeintliche „Steuerschlupflöcher“ in anderen Steuergesetzen schließen sollten.⁴¹ Schon diese mehr als einhundert Seiten starke Stellungnahme des Bundesrates machte deutlich, dass die Vorstellungen der beiden Verfassungsorgane wohl nur schwer auf einen Nenner zu bringen sein dürften. Die Entwurfsfassung des § 1 AStG überstand dann den Durchlauf im Finanzausschuss praktisch unverändert⁴² und wurde vom Bundestag am 25. Oktober 2012 nach zweiter und dritter Lesung angenommen.⁴³ Der Bundesrat verweigerte am 23. November 2012 dem JStG

³⁴ Vgl. RefE JStG 2013, abrufbar unter <https://rsw.beck.de/docs/librariesprovider5/rsw-dokumente/RefE-Jahressteuergesetz-2013>

³⁵ Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 23 ff.

³⁶ BR-Drs. 302/12, S. 56.

³⁷ BR-Drs. 302/12, S. 101.

³⁸ Vgl. das Schreiben der Bundeskanzlerin in der BR-Drs. 302/12.

³⁹ Vgl. BT-PIPr. 17/187, S. 22446A – 22452D; die Änderungen des § 1 AStG werden in den (zu Protokoll gegebenen) Redebeiträgen praktisch nicht erwähnt.

⁴⁰ Vgl. BR-Drs. 302/12(B).

⁴¹ Vgl. BR-PIPr. 899, S. 343B – 346B.

⁴² Vgl. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 17/11190, S. 42 ff., und dazugehöriger Bericht, BT-Drs. 17/11220, S. 36.

⁴³ Vgl. BT-PIPr. 17/201, S. 24351D – 24367A.

2013 seine Zustimmung.⁴⁴ Fünf Tage später beschloss die Bundesregierung gem. Art. 77 Abs. 2 Satz 4 GG, den Vermittlungsausschuss anzurufen.⁴⁵ Dieser legte am 12. Dezember 2012 eine Beschlussempfehlung vor, die umfangreiche Änderungen des Gesetzesentwurfs vorsah, § 1 AStG blieb aber wiederum unangetastet.⁴⁶ Diesen Einigungsvorschlag lehnte der Bundestag am 17. Januar 2013 ab, weil er die darin vorgesehene steuerrechtliche Gleichstellung von Lebenspartnern mit Ehegatten nicht akzeptierte.⁴⁷ Dem damit unveränderten Gesetzesentwurf versagte der Bundesrat am 1. Februar 2013 endgültig seine Zustimmung.⁴⁸

Das JStG 2013 war damit gescheitert. Die Bundesregierung brachte bereits am 6. Februar 2013 einen Entwurf zu einem sog. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz ein, das vor allem eine EU-Richtlinie zur Amtshilfe der mitgliedersstaatlichen Steuerbehörden umsetzen sollte, was schon im Entwurf zum JStG 2013 vorgesehen war.⁴⁹ Die geplanten Änderungen des § 1 AStG aus dem Entwurf zum JStG 2013 wurden zunächst nicht in diesen Gesetzesentwurf übernommen. Der Gesetzesentwurf wurde bereits am 23. Februar 2013 vom Bundestag unverändert beschlossen.⁵⁰ Nun war wiederum der Bundesrat am Zuge, dessen Ausschüsse am 8. März 2013 die Empfehlung abgaben, erneut den Vermittlungsausschuss anzurufen, damit alle weiteren zwischen Bundestag und Bundesrat unstrittigen Punkte des Entwurfs zum JStG 2013 in den Gesetzesentwurf aufgenommen werden könnten.⁵¹ Dies geschah dann auch mit dem Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses vom 5. Juni 2013, der nun wieder die Änderungen des § 1 AStG enthielt.⁵² Bundestag und Bundesrat stimmten diesem Einigungsvorschlag am 6. bzw. 7. Juni 2013 zu,⁵³ sodass das Gesetz am 29. Juni 2013 im Bundesgesetzblatt verkündet werden konnte.⁵⁴ Die Änderungen des AStG traten mit Wirkung vom 1. Januar 2013 in Kraft.⁵⁵

⁴⁴ BR-Drs. 632/12(B).

⁴⁵ BT-Drs. 17/11692.

⁴⁶ Vgl. BT-Drs. 17/11844.

⁴⁷ BT-PIPr. 17/217, S. 26798A – 26799A.

⁴⁸ BR-Drs. 33/13(B).

⁴⁹ Vgl. BT-Drs. 17/12375.

⁵⁰ BR-Drs. 157/13.

⁵¹ Vgl. BR-Drs. 157/1/13.

⁵² Vgl. BT-Drs. 17/13722, S. 20 f.

⁵³ Vgl. BR-Drs. 477/13 und BR-Drs. 477/13(B).

⁵⁴ BGBl. I 2013, S. 1809.

⁵⁵ Art. 31 Abs. 3 AmtshilfeRLUmsG.

2. Änderungen des § 1 Abs. 1 AStG

In § 1 Abs. 1 AStG wurde folgender Satz 2 eingefügt: „*Steuerpflichtiger im Sinne dieser Vorschrift ist auch eine Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft; eine Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft ist selbst nahestehende Person, wenn sie die Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllt.*“ Nach der Begründung des Gesetzgebers soll die Änderung nur der Klarstellung dienen und die langjährige Verwaltungspraxis festschreiben.⁵⁶ Es sei sachgerecht, Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften den Kapitalgesellschaften gleichzustellen.⁵⁷

Die Änderung scheint damit auf den ersten Blick nichts mit der Umsetzung des AOA und Betriebsstätten zu tun zu haben. Denn die Personengesellschaft ist im Gegensatz zur Betriebsstätte ein eigenständiges Zivilrechtssubjekt.⁵⁸ Allerdings ist sie kein Einkommensteuersubjekt, vielmehr werden die Gewinne der Personengesellschaft unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet (sog. Transparenzprinzip), während die Gewinne einer Kapitalgesellschaft zunächst der Körperschaftsteuer und anschließend in Gestalt von Gewinnausschüttungen der Einkommensteuer des Anteilseigners unterliegen (sog. Trennungsprinzip).⁵⁹ In ihrer einkommensteuerrechtlichen Behandlung als unselbständig gleicht die Personengesellschaft also der Betriebsstätte. Dass der Gesetzgeber nun für Zwecke der Gewinnverteilung zwischen verschiedenen Unternehmensträgern keine Unterschiede mehr zwischen Kapital-, Personengesellschaft und Betriebsstätte machen wollte,⁶⁰ ist durchaus zu begrüßen.⁶¹ Gewisser Kritik, dass das Transparenzprinzip für die Zwecke des § 1 AStG ohne Not aufgegeben werde,⁶² ist zu entgegenen, dass dieses Prinzip das Haupthindernis einer steuersystematisch erwünschten rechtsformneutralen Besteuerung darstellt.⁶³ Die Änderung ist somit ein erster Schritt in die korrekte Richtung.

⁵⁶ BR-Drs. 302/12, S. 101; die Regelung gilt deshalb teilweise schon für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen, vgl. § 21 Abs. 20 Satz 2 AStG.

⁵⁷ BR-Drs. 302/12, S. 102.

⁵⁸ Vgl. nur für die OHG § 124 Abs. 1 HGB und für die (Außen-)GbR BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 ff.

⁵⁹ *Henrichs*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 10 Rn. 10.

⁶⁰ Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 100.

⁶¹ *Ditz/Quilitzsch*, *DStR* 2013, 1917, 1917.

⁶² So *Adrian/Franz*, *BB* 2013, 1879, 1880.

⁶³ Dies soll hier nicht näher ausgeführt werden, vgl. nur *Henrichs*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 10 Rn. 4 ff., 14 f.