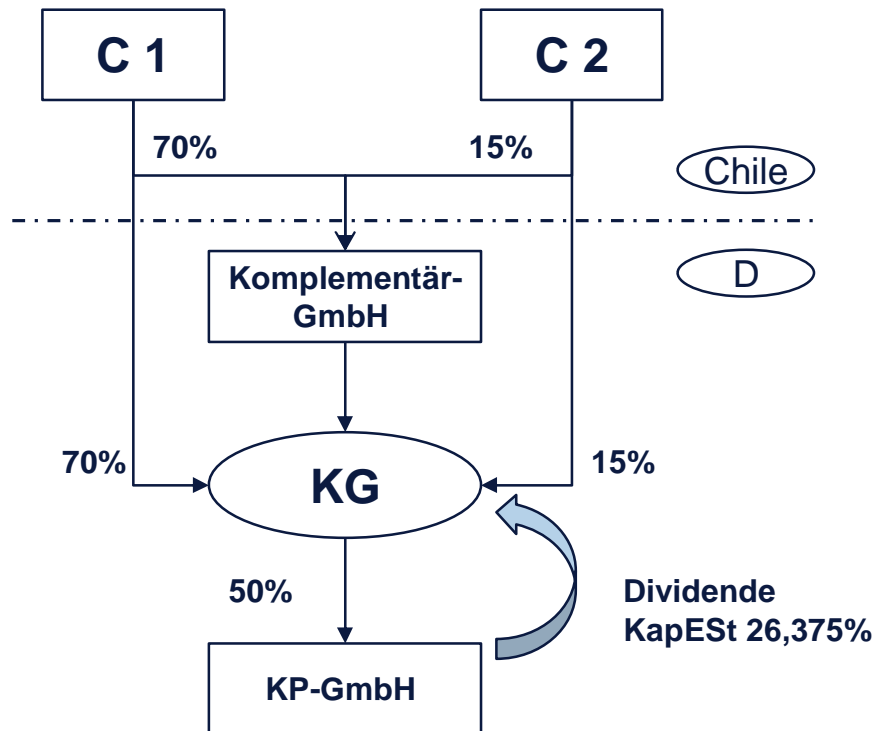


Fall 2 (BFH – I R 58/15, BFH/NV 2018, 648 sowie IStR 2018, 355)



A. Sachverhalt

An einer deutschen KG waren zwei chilenische Kapitalgesellschaften beteiligt zu 70% (C 1) bzw. 15% (C 2). C 1 und C 2 waren in Chile unternehmerisch tätig. Komplementärin und Geschäftsführerin der KG war eine in Deutschland ansässige GmbH, an der die chilenischen Gesellschaften entsprechend zu 70/15% beteiligt waren; für Geschäfte über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinaus bedurfte sie i.d.R. Gesellschafterzustimmungen. Geschäftsführer der Komplementär-GmbH war zunächst der in Deutschland ansässige A sowie später auch der in Chile ansässige B. Das laufende Tagesgeschäft wurde ausschließlich von A geführt.

Die KG hielt eine 50%-Beteiligung an der KP GmbH; diese hatte sie nach diversen Umstrukturierungen von der D-Inc erworben, an der C 1 und C 2 beteiligt sind. Die KG hatte zwar kein eigenes Personal und keine eigenen Räume, hatte aber mit einer deutschen Schwester-KG einen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen zur Erbringung administrativer Aufgaben.

Die KG war vermögensverwaltend tätig, aber gewerblich geprägt i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Zwar wurden gewisse Vermietungen vorgenommen (mehrere Schleppkähne), aber ohne besondere Sonderleistungen.¹

¹ Vgl. die Darstellung der Vorinstanz FG Bremen, Urt. v. 25.6.2015 – 1 K 68/12 (6), DStRE 2016, 394, u.a. 398.

Die KG erhielt in den Streitjahren 2008 und 2009 Gewinnausschüttungen von der KP GmbH; auf diese fiel deutsche Kapitalertragsteuer i.H.v. 26,375% an.

Die KG berücksichtigte die Gewinnausschüttungen der KP GmbH als Betriebseinnahmen und begehrte entsprechend eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung unter Einbeziehung sämtlicher Gesellschafter sowie die Feststellung und Verteilung der von der KP GmbH einbehaltenen Steuerabzugsbeträge (KapESt, SolZ, Zinsabschlag).

Dem folgte das Finanzamt nicht und erließ negative Feststellungsbescheide. Es ist im Kern der Meinung, dass keine Veranlagung für die Gesellschafter durchzuführen ist, sondern der KapESt-Abzug Abgeltungswirkung hat.

Mit Chile besteht kein DBA.

B. Lösungshinweise

1. Ausgangsrechtsfrage

- Streitig war, ob durch den KapESt-Einbehalt die Abgeltungswirkung i.S. des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG eingetreten war oder ob die Gewinnausschüttungen der KP GmbH i.R. einer Veranlagung der C 1 und C 2 (bzw. einer ggfls. vorhergehenden gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) AO) zu berücksichtigen waren.
- Wenn die Abgeltungswirkung eintreten würde, würde der KapESt-Abzug grundsätzlich definitiv. Mangels DBA kann es keine Reduzierung/Erstattung aus diesem Rechtsgrund geben. Allerdings kommt für beschränkt KSt-Pflichtige eine Reduzierung auf 15% (Erstattung von 2/5) in Betracht nach der nationalen Regelung in § 44a Abs. 9 S. 1 EStG (Herabschleusung auf das KSt-Niveau).
- Wenn dagegen eine Veranlagung durchzuführen ist, würde grundsätzlich (i) die 95%-Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1, 5 KStG eingreifen, und (ii) anzuwenden wären auch Betriebsausgaben in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkünften zu berücksichtigen (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG). Die KapESt wäre auf die (erheblich niedrigere) festgesetzte KSt anzurechnen und die Überzahlung zu erstatten. Zwar fielen grundsätzlich auch GewSt an; ob das Gesamtergebnis günstiger ist, hängt insofern wesentlich davon ab, ob die Voraussetzungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs (§ 9 Nr. 2a GewStG) vorliegen.
- Die Abgeltungswirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) tritt ein, wenn (i) der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist und (ii) die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen Betrieb angefallen sind.

2. Beschränkte Steuerpflicht aufgrund gewerblicher Tätigkeit und Vorhandensein einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO

- Die beschränkte Steuerpflicht ergibt sich hier unmittelbar aus § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG. Denn C 1 und C 2 unterhielten – vermittelt durch die KG – einen Gewerbebetrieb mit einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO (siehe sogleich). Maßgebend ist insofern grundsätzlich nur das nationale Recht.

- Ein Gewerbebetrieb liegt trotz der vermögensverwaltenden Tätigkeit der KG wegen der gewerblichen Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vor. Insoweit gilt die Tätigkeit der KG kraft gesetzlicher Anordnung vollumfänglich als Gewerbebetrieb. Dies reicht für die Zwecke des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG aus, weil der dortige Verweis § 15 Abs. 3 EStG in allen seinen Varianten einbezieht.
- Es liegt auch eine inländische Betriebsstätte vor. Maßgebend für die Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsstätte ist das innerstaatliche Recht, d.h. es kommt auf § 12 AO an. § 12 AO fordert nicht die Ausübung einer originär gewerblichen Tätigkeit, sondern berücksichtigt auch die kraft Gesetzes fingierte gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 3 EStG. Dass dies im DBA-Kontext anders zu beurteilen ist (d.h. die gewerbliche Prägung reicht grundsätzlich nicht aus, um Unternehmensgewinne i.S.d. DBA zu begründen; insofern ist nur eine originär gewerbliche Tätigkeit relevant²), spielt für diese Rechtsfrage keine Rolle.
- Eine Betriebsstätte i.S. des § 12 AO war im konkreten Fall gegeben, nämlich jedenfalls die Stätte der inländischen Geschäftsleitung (Nr. 1). Diese befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (§ 10 AO). Dies ist regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende, laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten (sog. Tagesgeschäfte). Mit Tagesgeschäften sind die Geschäfte gemeint, die in die alleinige Zuständigkeit des Komplementärs fallen und keines Gesellschafterbeschlusses bedürfen; auf die Zustimmungspflichtigkeit bei Geschäften, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgeht, kommt es daher im Streitfall nicht an. Da der in Deutschland ansässige A die Tagesgeschäfte leitete, befand sich in Deutschland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte für den Gewerbebetrieb.
- Die Tatsache, dass die KG nicht über eigene Räume (= feste Geschäftseinrichtung) verfügte, war irrelevant. Die Geschäftsleitung wurde jedenfalls in Deutschland ausgeübt, und dafür bedarf es nicht zwingend einer festen Einrichtung. Zudem reicht dem BFH das Vorhandensein von Räumlichkeiten der Schwester-KG, die aufgrund Dienstleistungsvertrags für die KG tätig wurde (jedenfalls, da auch dort der A der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH war und damit faktisch Verfügungsbefugnis hatte und vermittelte).

Zwischenergebnis: inländische gewerbliche Einkünfte liegen vor; hierfür reicht nach dem BFH bei normspezifischer Auslegung die gewerbliche Prägung aus. Die Norm verlangt – ebenso wenig wie § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG – eine originär gewerbliche Tätigkeit.

3. *...aber auch Zuordnung der Beteiligung an der KP GmbH zur inländischen Betriebsstätte der KG/ihrer Mitunternehmer erforderlich*
 - Allerdings müssen die Einkünfte zur Vermeidung der Abgeltungswirkung im inländischen Betrieb „angefallen“ sein (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Das erfordert eine Zuordnung der Beteiligung zu dieser inländischen Betriebsstätte.

² BFH-Urteil vom 28.4.2010 I R 81/09, BStBl. II 2014, 754; vom 29.11.2017 I R 58/15, BFH/NV 2018, 684, Rn. 20 m.w.N.; dem hat sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen, vgl. BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.3.1.

- Nach Teilen der Literatur³ reicht es für die Zuordnung im Nicht-DBA-Fall (wo es nur auf das nationale Recht ankommt und nicht zusätzlich auf Qualifikations- und Zurechnungsfragen des entsprechenden DBA) aus, wenn die Beteiligung Gesamthandsvermögen der gewerblich geprägten Personengesellschaft ist. Das FG hatte dies in der Vorinstanz⁴ im Ergebnis ähnlich gesehen; es hatte die Zuordnung der Beteiligung vor allem darauf gestützt, dass (i) die Beteiligung Gesamthandsvermögen ist, (ii) die KG die Beteiligung mit eigenen Mitteln und im eigenen Namen erworben hatte, (iii) die Erträge der KG aus der Beteiligung an der KP GmbH erheblich gewesen seien und (iv) unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhänge zu den chilenischen Betriebsstätten der C 1 und C 2 *nicht ersichtlich* seien.
- Dem BFH waren diese Feststellungen nicht ausreichend. Er verlangt eine Veranlassungsprüfung unter Berücksichtigung der Gewichtung der Tätigkeiten der KG und ihrer Gesellschafter im Inland einerseits und in deren Sitzland andererseits. Dabei ist explizit die (dem Grunde nach unstrittige) unternehmerische Betätigung der Gesellschafter in Chile zu berücksichtigen.

C. Stellungnahme

1. Zuordnung der Beteiligung / Einkünfte zur gewerblich geprägten KG im Nicht-DBA-Fall

- Der Entscheidung ist im Ausgangspunkt zuzustimmen. Für das Entfallen der Abgeltungswirkung fordert § 32 Abs. 1 Nr. KStG ein „Anfallen“ der Einkünfte im inländischen Betrieb. Hier muss also ein hinreichender Konnex zur Betriebsstätte bestehen. Insofern ist der Zusammenhang mit einem inländischen Betrieb / Betriebsstätte zu prüfen⁵.

Hinweis: Ähnlich (aber m.E. systematisch nachfolgend, nämlich in Bezug auf die Veranlagung, die wegen der fehlenden Abgeltungswirkung durchzuführen ist) § 50 Abs. 1 S. 1 EStG, der für den Betriebsausgabenabzug i.R.d. einer Veranlagung eines beschränkt Steuerpflichtigen einen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ verlangt.

- Der BFH fordert hier eine Prüfung des Veranlassungszusammenhangs, wie es durchaus auch bei der Zuordnung zwischen echtem Stammhaus und Betriebsstätte relevant ist. Dass der BFH dies auch bei Mitunternehmerschaften anwendet, ist im Grundsatz nachvollziehbar; angesichts der Transparenz der Mitunternehmerschaft im nationalen wie im internationalen Steuerrecht sind auch bei Personengesellschaften Abgrenzungen und Zuordnungen nötig, denn Steuerpflichtiger bleiben der / die Mitunternehmer, und ihnen wird durch die Personengesellschaft lediglich eine eigene Betriebsstätte vermittelt.

Hinweis: zur Frage der Relevanz des AOA / § 1 Abs. 5 AStG für nach dem 31.12.2012 beginnende Wirtschaftsjahre⁶ vgl. unten 3.

³ Z.B. *Töben*, FR 2016, 543; *Petersen*, IStR 2012, 238.

⁴ FG Bremen – 1 K 68/12 (6), EFG 2016, 88.

⁵ *Kahlenberg*, IStR 2018, 348, meint dass bei fehlendem Zusammenhang u.U. bereits die inländischen Einkünfte verneinen können.

⁶ Vgl. § 21 Abs. 20 S. 3 AStG

- Wie die Veranlassungsprüfung allerdings konkret vorzunehmen ist, und welche Kriterien in welcher Gewichtung relevant sind, regelt das Gesetz selbst nicht. Der BFH hat sie im Urteil nicht selbst ausgeführt, sondern verweist auf allgemeine Prinzipien (⇒ Rn. 27 am Ende).
- Bevor man dies im Detail zu analysieren versucht, muss man sich noch einmal klar machen, welcher Sachverhalt vorlag: die KG war gewerblich geprägt, d.h. sie hat keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, lediglich gewisse (aber steuerlich nur vermögensverwaltende) Vermietungen. Damit dürfte auch klar sein, dass sie keine weitere Tätigkeit in Bezug auf die gehaltene GmbH-Beteiligung ausgeübt hat, die die KG als geschäftsleitende Holding oder (insbesondere durch entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen) Management-Holding qualifizieren. Denn in einem solchen Fall liegt auch nach Auffassung der Finanzverwaltung eine gewerbliche Tätigkeit vor⁷. Auch in diesem Fall ist die Zurechnungsfrage zu stellen, sie dürfte aber in aller Regel zu einer Zuordnung der Beteiligung zu der KG führen, denn in diesen Fällen werden in der KG entsprechende und auf die Beteiligung fokussierte Tätigkeiten ausgeübt.
- Im Urteilsfall waren aber neben dem Halten der 50%-Beteiligung an der KP-GmbH keine gewerblichen Tätigkeiten in der KG festzustellen (Hinweis: aber gewisse Vermietungsleistungen von der KG zur relevanten GmbH; auch wenn diese die Grenze zur Gewerblichkeit nicht überstiegen, begründen sie einen gewissen *wirtschaftlichen* Zusammenhang zwischen KG/Betriebsstätte und der Beteiligung und sind daher m.E. i.R.d. Gewichtung der in- und ausländischen Tätigkeiten der KG/ihrer Mitunternehmer zu berücksichtigen).
- Bezüglich der Kriterien für die Veranlassungsprüfung lassen sich einige, wenn auch nicht unbedingt sehr klare Hinweise im Hinblick auf die Auffassung des BFH ableiten:
 - Zentral soll danach das „Veranlassungsprinzip“ sein, zu dem sich der BFH wie folgt äußert: *„Maßstab ist demgemäß --wie der Senat bereits entschieden hat-- die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu den in den einzelnen Betriebsstätten (Unternehmen) entfaltenen betrieblichen Tätigkeiten.“* (BFH-Urteil I R 58/15, Rn. 27)
 - Die vom FG herangezogene Zuordnung zum Gesamthandsvermögen – also ein rechtlicher Zurechnungszusammenhang – reicht dem BFH jedenfalls alleine nicht, ebenfalls nicht die Tatsache dass erhebliche Erträge aus der Beteiligung generiert worden waren (a.a.O., Rn. 28). Stattdessen verlangt er eine genauere Betrachtung der Tätigkeiten im In- und Ausland mit einer entsprechenden Gewichtung; jedenfalls gilt das im vorliegenden Fall, weil die ausländischen Tätigkeiten in Chile „[.....] offenkundig nicht vernach-

⁷ Zur *geschäftsleitenden Holding* BMF-Schreiben zu Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG) v. 24.01.2012, BStBl. I 2012, S. 171, unter 5.2, sog. Aktive Beteiligungsverwaltung; die Finanzverwaltung verlangt insofern aber mindestens zwei geleitete Gesellschaften, weswegen die Anwendung im Streitfall wohl eh ausgeschlossen wäre. Zur Gewerblichkeit der Tätigkeit bei Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen, BMF a.a.O., unter 5.1 (ausreichend auch gegenüber einer Tochtergesellschaft; Voraussetzung soll sein, dass die Leistungen gegen gesondertes Entgelt erbracht und wie gegenüber fremden Dritten abgerechnet werden); ebenso BMF v. 10.11.2005 (zu § 14 KStG), BStBl. I 2005, 1038, Rn. 19.

lässigbare unternehmerische Tätigkeiten“ waren. Dazu hatte das FG aber keine Feststellungen getroffen, weil „unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhänge zu den ausländischen Betriebsstätten nicht ersichtlich waren“. Das war dem BFH zu wenig, und deshalb hat er den Fall an das FG zurück verwiesen.

- Die interessante Frage ist nunmehr, wie diese Zuordnungsentscheidung ausfallen wird. Die *rechtliche Zugehörigkeit der Beteiligung zum Gesamthandsvermögen* reicht, wie ausgeführt, allein nicht. Ob sie zumindest eine Indizwirkung hat, ist umstritten.⁸ Der BFH scheint stark auf die Betrachtung der Tätigkeiten der Mitunternehmer im In- und Ausland abzustellen. In der Literatur wird z.T. die Veranlassungsprüfung verstanden als Prüfung des ursächlichen Kausalzusammenhangs (hier für den Erwerb der Beteiligung)⁹, *Wacker* widerspricht dem und versteht darin eine insgesamt wertende Zuordnungsentscheidung.¹⁰
- Unabhängig von den vielen abstrakten Unklarheiten: Die offenbar relativ *geringen Tätigkeiten* in der deutschen KG-Betriebsstätte allein waren dem BFH jedenfalls auch nicht zu geringfügig, um die Klage direkt ohne Zurückverweisung abzuweisen. Das bestätigt, dass nach dem BFH tatsächlich eine *Gewichtung* vorzunehmen ist. Damit dürfte sich im Umkehrschluss wiederum ergeben, dass die Zuordnung der Beteiligung zur deutschen Betriebsstätte der KG / ihrer Gesellschafter – auch bei dort relativ geringer Tätigkeit in Bezug auf die Verwaltung der Beteiligung – in aller Regel zu erfolgen hat, wenn die Gesellschafter im Ausland selbst keine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Dies dürfte m.E. relativ evident sein, wenn der Gesellschafter eine natürliche Person ohne jede betriebliche Tätigkeit im Ausland ist. Gleiches dürfte auch dann gelten, wenn der oder die Gesellschafter Kapitalgesellschaften, die ihrerseits keine gewerbliche Tätigkeit vornehmen mit Ausnahme des Haltens der Beteiligung an der KG. *Kahlenberg*¹¹ formuliert dazu m.E. zu Recht: „In einem Fall der annähernden Substanzlosigkeit dürfte es nicht schwerfallen, den mangelnden wirtschaftlichen Zusammenhang zum Ausland vorzuweisen.“¹² Hieraus ergeben sich durchaus Gestaltungschancen.
- Angesichts des Transparenzprinzips verweist insbesondere *Wacker* darauf, dass die Entscheidung über die Zurechnung zum ausländischen Stammhaus oder inländischer (KG-)Betriebsstätte für die jeweiligen Mitunternehmer auch unterschiedlich ausfallen könne. Theoretisch ist dies m.E. zutreffend.

2. Lösung im DBA-Fall

- Einhellige Ansicht in der Literatur: Die Begriffe der „Betriebsstätte“ und des „Gewerbebetriebs“ i.S. des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG müssen rein national verstanden werden, und zwar nicht nur im (hier entschiedenen) Nicht-DBA-Fall, sondern auch im DBA-Fall; insofern sind dabei auch die Fiktionen nach § 15 Abs. 3 EStG

⁸ So *Klein*, Ubg 2018, 334; dagegen z.B. *Wacker*, BB 2018, 2517, 2527.

⁹ So *Haun/Klumpp*, IStR 2018, 661, 667, Bsp. 1

¹⁰ *Wacker*, BB 2018, 2517, 2527.

¹¹ *Kahlenberg*, IStR 2018, 348, 351.

¹² Ebenso z.B. *Haun/Klumpp*, IStR 2018, 661, 668, Bsp. 3, Abwandlung 2.

zu berücksichtigen.¹³ Der BFH hat dies hier im Prinzip bestätigt (Rn. 18, 20 des Urteils). Überwiegend wird in der Literatur angenommen, dass im DBA-Fall und Nicht-DBA-Fall der Grundsatz des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen gelte.¹⁴

- Damit kann es zu der Situation kommen, dass nach nationalem Recht eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist, weil eine inländische Betriebsstätte gegeben ist, Deutschland allerdings nach dem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht, weil es sich – wie im BFH-Fall – um eine gewerblich geprägte KG handelt, die für DBA-Zwecke als Betriebsstätte nicht ausreicht.
- Konsequenz zu Ende gedacht bedeutet, dass auch die Abgeltungswirkung des § 32 KStG nicht eintritt, wenn nach nationalem Recht eine inländische Betriebsstätte vorliegt, nicht aber nach dem DBA. Unstreitig dürfte sein, dass der Stpfl. die Erstattung der – nach dem DBA – zu viel einbehaltenen KapESt verlangen kann (unter Berücksichtigung des § 50d Abs. 1 EStG).
- Nicht völlig geklärt ist u.E., ob – statt der Geltendmachung der Erstattung beim BZSt – für die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte auch eine Veranlagung vorzunehmen ist oder kann:
 - Dafür spricht, dass bei rein nationaler Betrachtung die Abgeltungswirkung wegen des Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte nicht gegeben ist (vgl. *Wacker*, FR 2018, 558 (563); wohl auch *Gosch*, in: *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 32, Rn. 21 a.E. und *Hendricks*, in: *R/H/N*, 2015, § 32 KStG, Rn. 17), wobei dann die Kapitaleinkünfte nur insoweit in die Veranlagung einzubeziehen wären, wie nicht schon eine Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG beantragt worden ist (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 a.E. EStG).
 - Dagegen spricht, dass es mangels deutschen Besteuerungsrechts gar nicht zu einer Veranlagung kommen kann (vgl. *Endert*, in: *F/D*, § 32 KStG, Rn. 12; *Becht*, in: *H/H/R*, § 32 KStG, Rn. 23; *Streck*, in: *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 32 KStG, Rn. 7; *Kroschel*, in: *E&Y*, KStG, § 32, Rn. 15, 16).

3. Falllösung unter Anwendung des AOA i.V.m. § 1 Abs. 5 AStG

- Für Wirtschaftsjahr, die nach dem 31.12.2012 beginnen¹⁵, gilt § 1 Abs. 5 AStG, der den sog. AOA (Authorized OECD Approach) umsetzt. Eine Betriebsstätte wird dabei vereinfacht in ihrem Verhältnis zu ihrem Stammhaus wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt. Bevor danach Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte zugeordnet werden, sind zunächst die Funktionen des Unternehmens, wie sie vom jeweiligen Personal ausgeübt werden, zuzuordnen; erst auf dieser Basis sind dann die Vermögenswerte zuzuordnen, und zwar unter

¹³ *Wacker*, FR 2018, 558 (563); *Gosch*, in: *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 32, Rn. 21; *Hendricks*, in: *R/H/N*, 2015, § 32 KStG, Rn. 17; *Siegers*, in: *D/P/M*, § 32 KStG, Rn. 20; *Becht*, in: *H/H/R*, § 32 KStG, Rn. 23; *Kroschel*, in: *E&Y*, KStG, § 32, Rn. 15.

¹⁴ Z.B. *Gosch*, in: *Kirchhof*, EStG, 18. Aufl. 2018, § 49, Rn. 15; *Wacker*, FR 2018, 558, 563; *Haun/Klumpp*, IStR 2018, 661, 668, unter 3.3.2.

¹⁵ Vgl. § 21 Abs. 20 S. 3 AStG

Berücksichtigung der zuvor zugeordneten wesentlichen Personalfunktionen (vgl. § 1 Abs. 5 S. 3 AStG). Weitere Details regelt die Betriebsstätten-Gewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), die allerdings erst für Wirtschaftsjahre anwendbar ist, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Nach § 7 BsGaV soll für die Zuordnung von Beteiligungen zu den betreffenden Betriebsstätten deren Nutzung die maßgebliche Personalfunktion darstellen; diese soll sich wiederum aus dem funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte ergeben.

- Etwas umstritten ist aber, ob diese Grundsätze für Personengesellschaften gelten.¹⁶ Grund ist, dass zwischen einer Personengesellschaft und ihrem Gesellschafter keine unabhängigen Leistungen fingiert werden müssen, sondern diese ohnehin real bestehen (können). Dementsprechend sieht § 1 Abs. 5 S. 7 AStG vor, dass § 1 Abs. 5 S. 1 – 4 AStG nicht für Geschäftsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter und seiner Personengesellschaft bzw. einem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft gelten. Nach anderer Auffassung gilt dagegen auch in diesem Verhältnis der AOA, jedenfalls für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Chancen und Risiken zwischen dem Gesellschafter / Stammhaus und der Personengesellschaft.¹⁷

¹⁶ Überblick zur Diskussion m.w.N. bei *Haun/Klumpp*, IStR 2018, 661, 666.

¹⁷ So z.B. *Haun/Klumpp*, IStR 2018, 661, 666, keine Anwendung nur für direkte Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter