

Inhaltsverzeichnis

GELEITWORT	V
VORWORT	VII
INHALTSVERZEICHNIS	IX
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	XVIII
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XIX
A. EINLEITUNG	1
I. ZIEL DER UNTERSUCHUNG	1
1. Zweifelsfragen in der Betriebsstättengewinnabgrenzung	1
2. Lösungsansatz der OECD	2
3. Themenabgrenzung	4
II. GANG DER UNTERSUCHUNG	6
B. DIE INTERNATIONALE UND NATIONALE FORTENTWICKLUNG DER BETRIEBSSTÄTTENGEWINNABGRENZUNG.....	9
I. TATBESTAND DER BETRIEBSSTÄTTE ALS STEUERANKNÜPFUNGSPUNKT.....	9
1. Wirtschaftliche und rechtliche Abgrenzung der Betriebsstätte	9
2. Kollision der Besteuerungsinteressen mehrerer Steuerhoheiten	11
3. Steuerrechtlicher Betriebsstättentatbestand	12
a) Internationaler Betriebsstättentatbestand	13
b) Nationaler Betriebsstättentatbestand	15
c) Tendenz zur Erweiterung des Betriebsstättentatbestandes	18
II. GEWINNABGRENZUNG BEI BETRIEBSSTÄTTEN	21
1. Übersicht zur internationalen Gewinnabgrenzung	22
a) Direkte Methoden	22
b) Indirekte Methode	25
2. Übersicht zur nationalen Gewinnabgrenzung	26
a) Direkte Methode	27
b) Indirekte Methode	30
3. Fortentwicklung der Gewinnabgrenzung	31
C. INTERNATIONALE GEWINNABGRENZUNG NACH DEM OECD-AOA	35
I. RELEVANTE OECD-VERÖFFENTLICHUNGEN	35
II. WORTLAUT UND FUNKTION DES NEUEN ART. 7 OECD-MA	36

III. GEWINNABGRENZUNG GEM. ART. 7 ABS. 2 OECD-MA 2010 – EIN	
ZWEISTUFIGES VERFAHREN	41
1. Erste Stufe: Selbständigkeitssifikation der Betriebsstätte	41
a) Funktionsanalyse (functional and factual analysis).....	41
aa) Ausgeübte Funktionen	41
bb) Significant People Functions	43
b) Zuordnung von Wirtschaftsgütern.....	44
aa) Identifikation aller Wirtschaftsgüter des Gesamtunternehmens	45
(1) Identifikation aller immateriellen Wirtschaftsgüter.....	45
(2) Identifikation aller finanziellen Wirtschaftsgüter.....	49
bb) Unterschiedliche Zuordnungskriterien für unterschiedliche Wirtschaftsgüterarten	50
(1) Materielle Wirtschaftsgüter	50
(2) Immaterielle Wirtschaftsgüter	51
(a) Zuordnung anhand der Entscheidungskompetenz (active decision-making)	51
(b) Wer besitzt im Unternehmen Entscheidungskompetenz (active decision-making)?.....	53
(3) Finanzielle Wirtschaftsgüter.....	54
cc) Wertbestimmung der zuzuordnenden Wirtschaftsgüter.....	55
c) Risikozuordnung.....	56
aa) Risikoidentifikation.....	57
bb) Zuordnung von Risiken anhand der „risikotragenden Personen“ (active decision-making)	58
cc) Risikobewertung	60
d) Zuordnung von Rechten und Verpflichtungen ggü. fremden Dritten	63
e) Zuweisung von Dotationskapital zur Betriebsstätte	64
aa) Wirtschaftsgüterbewertung und Risikomessung i.R.d. Dotationskapitalbestimmung	65
bb) Methoden zur Dotationskapitalbestimmung.....	66
(1) Kapitalaufteilungsmethode (capital allocation approach)	67
(2) Wirtschaftliche Kapitalaufteilungsmethode (economic capital allocation approach)	68
(3) Mindestkapitalisierungsmethode (thin capitalisation approach)	69
(4) Quasi-Mindestkapitalisierungsmethode (quasi thin capitalisation/regulatory minimum capital approach)	71
(5) Sonderfall von Unternehmen mit dünner Kapitaldecke	72
f) Verteilung von Finanzierungsaufwand	73
aa) Externer Finanzierungsaufwand.....	73

bb) Interner Finanzierungsaufwand – Anerkennung von „treasury- Funktionen“	75
cc) Umqualifizierter Finanzierungsaufwand.....	77
g) Fiktion unternehmensinterner Leistungsbeziehungen als „dealings“	79
aa) Tatbestand des „dealings“	79
bb) „dealing“-Arten.....	82
(1) Transfer von Wirtschaftsgütern	82
(2) Nutzungsüberlassung.....	83
(3) Erbringung von Dienstleistungen	84
2. Zweite Stufe: Erfolgsabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (Vergleichbarkeitsanalyse)	85
a) Analoge Anwendbarkeit der Verrechnungspreisregelungen	86
aa) Vergleichbarkeitsanalyse	87
bb) Anzuwendende Verrechnungspreismethode	90
b) Grundlegende Abrechnungsvorgaben einzelner dealings	92
aa) Überführung von Wirtschaftsgütern	92
bb) Abrechnung interner Nutzungsüberlassungen.....	93
cc) Abrechnung interner Dienstleistungen.....	93
dd) Berücksichtigung von Kostenumlagevereinbarungen (KUVs)	94
(1) Zweck und Inhalt einer KUV	94
(2) Folgen einer KUV	97
c) Weitere AOA-Vorgaben in der Gewinnabgrenzung	99
aa) Dokumentationserfordernisse	99
bb) Gründung und Auflösung einer Betriebsstätte	100
cc) Korrekturvorschrift des Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2010.....	101
3. Würdigung des neuen Gewinnabgrenzungskonzeptes	103
a) Vereinheitlichung der Betriebsstättengewinnabgrenzung	103
b) Undeutliche Vorgaben der OECD.....	104
aa) Verweise auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien	104
bb) Reichweite der „significant people functions“ und des Begriffs „Entscheidungskompetenz“.....	106
cc) Fehlende Vorgaben zur Wirtschaftsgüterbewertung und Risikomessung	109
dd) Fehlen einheitlicher Regelung zur Dotationskapitalbemessung	111
(1) Mangelnde Einigkeit in der anzuwendenden Methode und deren Folge	111
(2) Notwendigkeit dieser Methodenvielfalt?.....	112
(3) Kapitalaufteilungsmethode vs. Mindestkapitalisierungsmethode	113
ee) Zuordnungsvorgaben für passive Wirtschaftsgüter?.....	116
ff) Umfang der Dokumentationserfordernisse	117

c) Mögliche (Vorab-)Verständigungen zwischen Unternehmen und Staaten .	119
d) Keine vollständige Fiktion der Selbständigkeit.....	122
aa) Grenzen der AOA-Fiktionsmöglichkeit.....	122
bb) Verzicht auf erweiterte Quellensteuererhebung	124
e) Problembereiche bei der steuerlichen Berücksichtigung von „dealings“	125
aa) Gerechtfertigte Erfassung von dealings?	125
bb) Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises	126
cc) Analoge Anwendung des Kapitel IX der OECD-Verrechnungspreisleitlinien und die mögliche Überführung eines Geschäfts- oder Firmenwertes?.....	130
dd) Kriterien zur Anerkennung von treasury-dealings bzw. „vollwertigen treasury-Funktionen“ und deren Folgen	132
ee) Steuerliche Erfassung immaterieller und finanzieller Wirtschaftsgüter	134
ff) Interne Absicherung von Risiken als dealing?.....	137
gg) Folgen eines gemeinsamen wirtschaftlichen Eigentums	140
f) Uneingeschränkte Verlustberücksichtigung?.....	141
g) Auswirkungen des AOAs auf die Gewinnabgrenzung.....	143
aa) Zielerreichung – wird Doppelbesteuerung vermieden?	143
bb) Veränderte Gewinnverteilung im Gesamtunternehmen?.....	145
cc) Auswirkungen der AOA-Anwendung bei Betriebsstätten-Sondertatbeständen	147
(1) Bau- und Montagebetriebsstätte	147
(2) Server-Betriebsstätte.....	151
(3) Gründung und Auflösung einer Betriebsstätte	153
IV. ZWISCHENFAZIT	154

D. EINFLUSS BZW. AUSWIRKUNG DES AOA-KONZEPTES AUF DIE NATIONALE BETRIEBSSTÄTTENGEWINNABGRENZUNG 157

I. ZU BERÜCKSICHTIGENDE QUELLEN DER BETRIEBSSTÄTTENGEWINN-ABGRENZUNG AUS DEUTSCHER SICHT	157
1. Einfluss des EU-Rechts	157
a) Relevante Bereiche des EU-Rechts für die Betriebsstättengewinn-abgrenzung	157
b) Primäres Unionsrecht	158
aa) Überblick über die EU-Grundfreiheiten und deren Bedeutung in der Betriebsstättengewinnabgrenzung	159

bb) Relevante EU-Grundfreiheiten i.R.d. Betriebsstättengewinnabgrenzung	160
(1) Niederlassungsfreiheit	161
(2) Kapitalverkehrsfreiheit	163
cc) Gerechtfertigte Einschränkungen der EU-Grundfreiheiten	163
2. Nationale AOA-Ausrichtung in aktuellen und zukünftigen DBAs	167
a) Besteuerung von Unternehmensgewinnen entsprechend Art. 7 OECD-MA bzw. dVG	167
b) Diskriminierungsverbot entsprechend Art. 24 OECD-MA bzw. Art. 23 dVG	169
c) Verständigungs- und Schiedsverfahren entsprechend Art. 25 OECD-MA bzw. Art. 24 dVG	170
3. Nationale Quellen der Betriebsstättengewinnabgrenzung	171
a) Gesetzliche Betriebsstättenregelungen für in- oder ausländische Betriebsstätten bis 2013	172
aa) Fehlendes eigenständiges Regelungskonzept für Betriebsstätten	172
bb) Nationaler Besteuerungsknüpfungspunkt	173
cc) Maßgeblichkeit nationaler Gewinnermittlungsvorschriften auch i.R.d. Gewinnabgrenzung	173
dd) Veranlassung und wirtschaftliche Zugehörigkeit als Abgrenzungsmaßstäbe	175
ee) Gesetzlich normierte Einzelabweichungen zur Betrachtung der Betriebsstätte als Teil einer rechtlichen Einheit	177
ff) Zu erfüllende Formalpflichten bzw. verfahrensrechtliche Vorgaben	178
b) Regelungen zur Betriebsstättenbesteuerung in Verwaltungsanweisungen ..	180
aa) Stellenwert von BMF-Schreiben in der steuerlichen Gewinnermittlung	180
bb) BMF-Schreiben zur Betriebsstättengewinnabgrenzung	181
(1) Grundlegendes BMF-Schreiben zur Betriebsstättengewinnabgrenzung	181
(2) Ergänzende BMF-Schreiben zur Betriebsstättengewinnabgrenzung ..	184
4. Neufassung des § 1 AStG in 2013 zur nationalen Umsetzung des AOAs	186
a) Implementierung der zweistufigen Gewinnabgrenzung in § 1 Abs. 5 AStG n.F.	187
b) Anerkennung interner Leistungsbeziehungen als „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“ („dealings“) gem. § 1 Abs. 4 AStG n.F.	189
c) Ansatz von Verrechnungspreisen für die „anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen“ („dealings“) gem. § 1 Abs. 5 S. 4 AStG n.F.	190
d) Escapeklausel für DBAs ohne AOA gem. § 1 Abs. 5 S. 8 AStG n.F.	190

e) Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 6 AStG n.F. und der dazu-gehörige BsGaV-Entwurf	191
II. ANWENDUNG DES AOAS AUS DEUTSCHER SICHT	193
1. Erste Stufe der Gewinnabgrenzung	193
a) Durchzuführende Funktionsanalyse	193
aa) Umfang der Funktionsanalyse.....	193
bb) Anknüpfung an significant people functions vs. maßgebliche Personalfunktionen	194
(1) Bestimmung der Personalfunktionen.....	195
(2) Negativabgrenzung der maßgeblichen Personalfunktionen	196
(3) Positivabgrenzung der maßgeblichen Personalfunktionen.....	197
cc) Rechtsfolge der identifizierten (maßgeblichen) Personalfunktionen	198
b) Zuordnung von Vermögenswerten	200
aa) Zuordnung von Wirtschaftsgütern oder Vermögenswerten?	200
bb) Identifikation aller Vermögenswerte	202
(1) Wirtschaftsgüter.....	202
(a) Materielle Wirtschaftsgüter.....	204
(aa) Mit abstrakter oder konkreter Bilanzierungsfähigkeit.....	204
(bb) Ohne abstrakte oder konkrete Bilanzierungsfähigkeit	204
(b) Immaterielle Wirtschaftsgüter	205
(aa) Mit abstrakter oder konkreter Bilanzierungsfähigkeit.....	206
(bb) Ohne abstrakte oder konkrete Bilanzierungsfähigkeit	206
(2) Vorteile	207
cc) Zuordnungsunterschiede der einzelnen Vermögenswerte	208
(1) Materielle Wirtschaftsgüter (§ 5 BsGaV-E).....	208
(2) Immaterielle Werte (§ 6 BsGaV-E).....	210
(3) Finanzielle Vermögenswerte (§ 7 BsGaV-E)	212
(4) Auffangtatbestand für andere Vermögenswerte (§ 8 BsGaV-E) – Vorteile?	214
dd) Weiterhin bestehende Existenz einer Zentralfunktion des Stammhauses?	217
ee) Kann gemeinsames wirtschaftliches Eigentum entstehen?.....	218
ff) Berücksichtigung von KUVs	219
gg) Bewertung der zugeordneten Vermögenswerte.....	221
hh) Rechtsfolge der zugeordneten Vermögenswerte	222
c) Zuordnung von Risiken	223
aa) Umfang des Zuordnungsgegenstandes – Risiken und ausdrücklich Chancen.....	223
bb) Zuordnungsmechanismus von Chancen und Risiken	223
cc) Bewertung von Chancen und Risiken	225

dd) Rechtsfolge der zugeordneten Chancen und Risiken	225
d) Zuordnung von Rechten und Verpflichtungen ggü. fremden Dritten	226
e) Eigenkapitalausstattung der Betriebsstätte (Dotation)	227
aa) Unterschiedliche Dotationsvorgaben für in- und ausländische Betriebsstätten bilanzierender Unternehmen	227
bb) Dotationskapitalermittlung für in- und ausländische Betriebsstätten....	228
(1) Kapitalaufteilungsmethode für inländische Betriebsstätten bilanzierender ausländischer Unternehmen	228
(2) Mindestkapitalausstattungsmethode für ausländische Betriebsstätten bilanzierender inländischer Unternehmen	230
cc) Folgen der unterschiedlichen Dotation	232
f) Bestimmung und Zuordnung des Fremdkapitals sowie des Finanzierungsaufwandes.....	233
aa) Regelungszusammenhang von §§ 14, 15 BsGaV-E	233
bb) Zuordnung „übriger Passiva“ gem. § 14 BsGaV-E	234
(1) Umfang des Zuordnungsgegenstandes „übrige Passiva“	234
(2) Zuordnungssystematik „übriger Passiva“	235
cc) Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen gem. § 15 BsGaV-E	237
(1) Finanzierungsaufwendungen i.S.d. § 15 BsGaV-E	237
(2) Zuordnungssystematik für Finanzierungsaufwendungen.....	237
g) Identifikation und Zuordnung von „dealings“.....	239
aa) Tatbestand der anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung (dealing)	239
bb) Dealing-Arten	240
(1) Vermögenswertüberführung.....	240
(2) Nutzungsüberlassung.....	241
(3) Dienstleistung	241
2. Zweite Stufe der Gewinnabgrenzung	242
a) Steuerliche Realisation der „dealings“	242
aa) Überführung von Vermögenswerten.....	243
(1) Überführung von Wirtschaftsgütern.....	243
(2) Überführung von Vermögenswerten, die keine Wirtschaftsgüter sind	245
bb) Abrechnung interner Nutzungsüberlassungen.....	247
cc) Abrechnung interner Dienstleistungen.....	247
(1) Abrechnung allgemeiner Dienstleistungen.....	248
(2) Abrechnung interner Finanzierungsfunktionen	248
(3) Abrechnung von Personalfunktionen hinsichtlich Risiken	251
dd) Berücksichtigung von KUVs	252
ee) Überführung von Funktionen?	254

b) Berücksichtigung fiktiver Einkünfte (Gewinne und Verluste)?	255
3. Verfahren der Betriebsstättengewinnabgrenzung	257
a) Dokumentationserfordernisse	257
b) Mögliche (Vorab-)Verständigungen bzw. Schiedsverfahren	260
4. Zu berücksichtigende Sondertatbestände der Betriebsstätte	262
a) Bau- und Montagebetriebsstätte	262
b) Server-Betriebsstätte	266
c) Gründung und Auflösung einer Betriebsstätte	267
III. FOLGEN DER NATIONALEN AOA-UMSETZUNG	268
1. Überblick über die veränderte Betriebsstättengewinnabgrenzung	268
a) Überwiegender Gleichlauf des D-AOAs mit dem OECD-AOA	268
b) Veränderung der nationalen Betriebsstättengewinnabgrenzung	271
c) Zeitpunkt der Besteuerung	275
2. Konsequenzen des neuen nationalen Betriebsstättengewinnabgrenzungskonzeptes	276
a) Folgen der Implementierung des D-AOAs in § 1 AStG n.F.	276
aa) Keine AOA-Grundlage in den Gewinnermittlungsvorschriften	276
bb) Ausweitung der Korrekturtatbestände auch auf verbundene Unternehmen?	278
cc) Berücksichtigung eines hypothetischen Fremdvergleiches	279
b) Konzeptionelle Problembereiche des D-AOAs	279
aa) Anwendung der uneingeschränkten Selbständigkeit fiktion auf beschränkt verfestigte Betriebsstättentatbestände	279
bb) AOA-Konformität mit europäischen und nationalen Besteuerungsprinzipien?	281
(1) Achtung der EU-Grundfreiheiten?	281
(2) Erfüllung verfassungsrechtlicher Vorgaben?	285
cc) Hoher Abstraktionsgrad durch Fiktionen	287
dd) Auswirkungen des AOA-Konzeptes auf Konzerne unter Berücksichtigung des aktuellen OECD BEPS-Projektes	288
c) Problembereiche in der D-AOA-Anwendung	290
aa) Bestehende Vielzahl von Regelungsquellen	290
bb) Entstehende Unklarheiten und Regelungslücken	290
cc) Nebeneinander verschiedener Abgrenzungskonzepte	291
dd) Zunehmender administrativer Aufwand	293
IV. WÜRDIGUNG DER NATIONALEN UMSETZUNG	294
E. FAZIT	297

ANHANG.....	301
ANHANG I: ALTER VS. NEUER WORTLAUT ART. 7 OECD-MA.....	301
ANHANG II: ZUORDNUNG MATERIELLER WIRTSCHAFTSGÜTER (1. STUFE DER AOA-GEWINNABGRENZUNG)	304
ANHANG III: VERGLEICH DES ART. 7 DVG MIT DEN NATIONALEN AOA-DBAs....	305
 LITERATURVERZEICHNIS.....	 315
 RECHTSQUELLENVERZEICHNIS	 365
I. GESETZE.....	365
II. EU-REGELUNGEN	367
III. DOPPELBESTEUERUNGSAKOMMEN.....	367
IV. GESETZESMATERIALIEN	369
V. VERLAUTBARUNGEN SUPRANATIONALER ORGANISATIONEN	370
 RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS.....	 373
I. EUROPÄISCHER GERICHTSHOF (EUGH).....	373
II. BUNDESFINANZHOF (BFH)/REICHSFINANZHOF (RFH)	375
III. BUNDESGERICHTSHOF (BGH)	377
IV. BUNDESVERWALTUNGSGERICHT (BVERWG)	377
V. FINANZGERICHTE (FG).....	377
 VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN	 379