

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
 Einleitung	 1
1 Problemstellung.....	1
2 Zielsetzung der Arbeit.....	7
3 Gang der Untersuchung	9
 Kapitel I: Grundlagen der Selbständigkeitsfiktion von Betriebsstätten für Zwecke der Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung	 11
1 Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung als getrennte Regelungsbereiche	11
2 Veranlassungsprinzip als Abgrenzungskonzept im nationalen Steuerrecht.....	13
2.1 Rechtsgrundlage für das Veranlassungsprinzip.....	13
2.2 Zuordnung von Einkünften nach dem Veranlassungsprinzip	16
2.3 Konkretisierung des Veranlassungszusammenhangs durch den Fremdvergleich	20
3 Fremdvergleichsgrundsatz als national und international anerkannter Maßstab für die Gewinnabgrenzung	23
3.1 Fremdvergleichsgrundsatz anstelle formelhafter Gewinnaufteilung	23
3.2 Merkmale des Fremdvergleichs	28
3.2.1 Unabhängigkeit der Geschäftspartner.....	28
3.2.2 Vergleichbarkeit der Verhältnisse.....	29
3.3 Formen des Fremdvergleichs	30
3.4 Auswahl der Verrechnungspreismethode	33
3.5 Würdigung des Fremdvergleichsgrundsatzes	35
4 Konzepte der Gewinnabgrenzung in Abhängigkeit von der Reichweite der Selbständigkeitsfiktion.....	43
4.1 Bedeutung der Selbständigkeitsfiktion	43
4.2 National unterschiedliche Interpretationen der Selbständigkeitsfiktion	44
4.2.1 Absolute hypothetische Selbständigkeit	44
4.2.2 Eingeschränkte hypothetische Selbständigkeit.....	46

4.2.3 Nationale Gesetzgebung und Auslegung durch die Verwaltung	47
4.2.4 Deutsche Rechtsprechung	49
4.3 Konzepte im der nationalen steuerwissenschaftlichen Schrifttum	51
4.3.1 Unterscheidung nach der Bezugsgröße für das Leistungsfähigkeitsprinzip	51
4.3.2 Funktionsnutzentheorie	52
4.3.3 Erwirtschaftungstheorie	54
4.4 International unterschiedliche Interpretation der Selbständigkeitsfiktion in Art. 7 OECD-MA	56
4.4.1 Ansätze der OECD zur Bestimmung von Unternehmensgewinnen	56
4.4.2 Functional Separate Entity Approach („FSEA“)	57
4.4.3 Relevant Business Activity Approach („RBAA“)	57
4.4.4 Die Interpretationsansätze im Vergleich	60
5 Gewinnermittlungsmethoden zur Umsetzung der Konzepte der Gewinnabgrenzung	63
5.1 Überblick über die Methoden der Gewinnermittlung	63
5.2 Direkte Methode als transaktionsbezogene Gewinnermittlungsmethode	64
5.3 Indirekte Methode als Aufteilung des Gesamtunternehmensgewinns	67
5.4 Vergleichende Betrachtung der Methoden	69
6 Zwischenergebnis	73

Kapitel II: Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätten im Abkommensrecht

gemäß AOA	75
1 Rechtsentwicklung und Bedeutung des Art. 7 OECD-MA	75
1.1 Überblick über die Entwicklung des Art. 7 OECD-MA	75
1.2 Bedeutung der Materialien der OECD für die Auslegung von DBA	77
1.3 Statischer versus Dynamischer Verweis	79
2 Die Verteilungsnorm des Art. 7 OECD-MA	81
2.1 Ziele und Abgrenzungskonzept der Neufassung des Art. 7 OECD-MA	81
2.2 Implementierung des AOA in zwei Stufen	82
2.3 Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne dem Grunde nach	85
2.3.1 Betriebsstättenprinzip und Zurechenbarkeit von Unternehmensgewinnen	85
2.3.2 Zuordnung von Erfolgsbeiträgen in zeitlicher Hinsicht	87
2.3.2.1 Aufwendungen vor Begründung der Betriebsstätte	87
2.3.2.2 Gescheiterte Gründung einer Betriebsstätte	91
2.3.2.3 Nachträgliche Einkünfte der Betriebsstätte	92

2.4	Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne der Höhe nach	97
2.4.1	Regelungen der Art. 7 Abs. 2 bis Abs. 6 OECD-MA a. F.	97
2.4.2	Regelungen des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010	99
2.5	Einführung einer korrespondierenden Gegenberichtigung	101
3	Betriebsstättengewinnermittlung gemäß AOA	103
3.1	Überblick über die Betriebsstättengewinnermittlung in zwei Schritten	103
3.2	Erster Schritt: Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte	104
3.2.1	Funktions- und Sachverhaltsanalyse („Functional and factual analysis“)	104
3.2.2	Significant People Functions und Ort der Ausübung als Ausgangspunkt	107
3.2.2.1	People Functions anstelle von Verträgen	107
3.2.2.2	Begriffsmerkmal „Funktion“	108
3.2.2.3	Begriffsmerkmal „Wesentlichkeit“	112
3.2.2.4	Begriffsmerkmal „Ausübung durch Personal“	116
3.2.2.5	Definition als SPF in Abhängigkeit von dem jeweiligen Zuordnungsobjekt	117
3.2.3	Zuordnung von Vermögenswerten („Assets“) nach dem Konzept der Economic Ownership	118
3.2.3.1	Bestimmung des Begriffs „Assets“	118
3.2.3.2	Konzept der Economic Ownership im AOA	119
3.2.3.3	Materielle Vermögenswerte („Tangible assets“)	121
3.2.3.4	Immaterielle Vermögenswerte („Intangibles“)	122
3.2.3.5	Selbst entwickelte betriebliche immaterielle Vermögenswerte	124
3.2.3.6	Erworbene betriebliche immaterielle Vermögenswerte	127
3.2.3.7	Der Vermarktung dienende immaterielle Vermögenswerte	127
3.2.3.8	Zuordnung zu mehreren Unternehmensteilen	128
3.2.4	Zuordnung von Risiken	129
3.2.4.1	Unternehmerische Risiken und die Bedeutung ihrer Zuordnung	129
3.2.4.2	Risiken folgen Funktionen und Vermögenswerten	130
3.2.4.3	Grenzen der Selbständigkeitsfiktion	133
3.2.5	Bestimmung der Kapitalausstattung der Betriebsstätte	133
3.2.5.1	Dotationskapital als Anteil an der Eigenkapitalausstattung des Gesamtunternehmens	133
3.2.5.2	Ermittlung der Kapitalstruktur der Betriebsstätte in zwei Schritten	135
3.2.5.3	Erster Schritt: Ermittlung des Finanzierungsbedarfs der Betriebsstätte	138
3.2.5.4	Zweiter Schritt: Bestimmung des Dotationskapitals	139

3.2.5.5	Kapitalaufteilungsmethode („capital allocation approach“)	140
3.2.5.6	Fremdvergleichsmethode („thin capitalisation approach“)	141
3.2.5.7	Sonstige Methoden	143
3.2.5.8	Würdigung der Methoden	145
3.2.6	Kreditwürdigkeit der Betriebsstätte	147
3.2.7	Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (funding costs)	151
3.2.7.1	Allokation externer Finanzierungsaufwand	151
3.2.7.2	Nachverfolgungsmethode („tracing approach“) als direkte Methode	152
3.2.7.3	Fungibilitätsmethode („fungibility approach“) als indirekte Methode	153
3.2.7.4	Abwandlungen dieser Methoden	153
3.2.7.5	Anpassung des Zinsabzugs bei unangemessenem Dotationskapital	154
3.2.7.6	Berücksichtigung von Treasury Funktionen	155
3.2.7.7	Beispiel für die Zuordnung von Finanzierungsaufwand	158
3.2.8	Zuordnung von Rechten und Verpflichtungen aus Außentransaktionen	161
3.2.9	Fiktive unternehmensinterne Liefer- und Leistungsbeziehungen („Dealings“)	162
3.2.9.1	Dealings als Konsequenz der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion	162
3.2.9.2	Anforderungen an die Anerkennung von Dealings	164
3.2.9.3	Einschränkung der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit	167
3.3	Zweiter Schritt: Vergütung der Dealings	169
3.3.1	Vergleichbarkeitsanalyse und Anwendung der Verrechnungspreismethoden	169
3.3.2	Analoge Anwendung des Vergleichbarkeitsfaktors „Vertragsbedingungen“	170
3.4	Fiktion unterschiedlicher Vertragstypen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	171
3.4.1	Nutzungsänderung bei materiellen Vermögenswerten	171
3.4.1.1	Dealings als Konsequenzen der Nutzungsänderung	171
3.4.1.2	Übertragung versus vorübergehende Überlassung	172
3.4.2	Nutzung immaterieller Vermögenswerte	174
3.4.2.1	Verschiedene Tätigkeiten und Beiträge der Unternehmensteile	174
3.4.2.2	Entwicklung immaterieller Vermögenswerte	175
3.4.2.3	Nutzung immaterieller Vermögenswerte als wirtschaftlicher Eigentümer	176
3.4.3	Unternehmensinterne Dienstleistungen	178
3.4.4	Kostenumlagevereinbarungen anstelle von Dealings	179
4	Dokumentation bei Anwendung des AOA	182

5	Würdigung einzelner Aspekte des Abgrenzungskonzepts gemäß AOA	186
5.1	Maßgeblichkeit von People Functions im Konzept des AOA	186
5.1.1	Mitarbeiter als Ausgangspunkt der Funktions- und Sachverhaltsanalyse	186
5.1.2	Außerachtlassung von Non-SPF für die Zuordnung von Vermögenswerten und Risiken	188
5.1.3	Maßgeblichkeit des Tätigkeitsorts der People Functions.....	192
5.1.4	Lokalisierung von Entscheidungen in komplexen Organisationsstrukturen	195
5.1.5	Empfehlung zur Ergänzung weiterer Anknüpfungspunkte für Zuordnungsentscheidungen	196
5.2	Übertragung des Konzepts des AOA zur Begrenzung unerwünschter Steuervermeidung bei verbundenen Unternehmen	197
5.3	Der AOA als ein Konzept der formelhaften Gewinnaufteilung?.....	200
6	Zwischenergebnis.....	201
Kapitel III: Selbstständigkeitsfiktion im nationalen Steuerrecht		205
1	Verhältnis zwischen Art. 7 Abs. 2 OECD-MA und den nationalen Regelungen.....	205
1.1	Doppelbesteuerungsabkommen als <i>leges speciales</i>	205
1.2	Self-executing Wirkung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA	207
2	Steuerentstrickung und Steuerverstrickung.....	213
2.1	Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme.....	213
2.2	Entstrickungsregelungen der §§ 4 Abs. 1 EStG, 12 Abs. 1 KStG	215
2.2.1	Definition des Entstrickungstatbestands in Anlehnung an die finale Entnahmetheorie.....	215
2.2.2	Sicherung deutscher Besteuerungsrechte als Normzweck.....	216
2.2.3	Ausschluss oder Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts	217
2.2.4	Einführung von Regelbeispielen.....	218
2.2.5	Bewertung zum gemeinen Wert	219
2.3	Verstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG	220
2.4	Kritische Würdigung einzelner Aspekte.....	221
2.4.1	Vereinbarkeit der Entstrickungsbesteuerung mit dem Unionsrecht	221
2.4.2	Entstrickungsvorschriften als Durchbrechung des Realisationsprinzips	225
2.4.2.1	Realisationsprinzip als Konkretisierung des Vorsichtsprinzips.....	225
2.4.2.2	Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Steuerrecht.....	226
2.4.2.3	Ersatzrealisationstatbestände im Steuerrecht.....	227

2.4.2.4	Empfehlung zur Anpassung des nationalen Steuerrechts	229
2.4.3	Doppelbesteuerung als Folge eines fehlenden korrespondierenden Entstrickungs- und Verstrickungskonzepts im Ausland	230
3	Implementierung des AOA in der Korrekturvorschrift des § 1 AStG	232
3.1	Sondergewinnermittlungsrecht für Betriebsstätten im AStG	232
3.1.1	Neuregelungen in § 1 Abs. 4 – 6 AStG in Verbindung mit der BsGaV	232
3.1.2	Berichtigung von Einkünften als Rechtsfolge	234
3.1.3	Hilfs- und Nebenrechnung (§ 1 Abs. 6 AStG i. V. m. § 3 BsGaV)	234
3.1.4	Erster Schritt zur Fiktion einer Betriebsstätte als selbständiges und unabhängiges Unternehmen (§ 1 Abs. 5 S. 3 AStG)	236
3.1.4.1	Zuordnungsregelungen (§§ 4 – 15 BsGaV)	236
3.1.4.1.1	Konzept der maßgeblichen Personalfunktion	236
3.1.4.1.2	Zuordnung der Personalfunktion nach dem Ort der Ausübung	238
3.1.4.1.3	Zuordnung von Vermögenswerten	240
3.1.4.1.4	Zuordnung von Geschäftsvorfällen des Unternehmens	245
3.1.4.1.5	Zuordnung von Chancen und Risiken	245
3.1.4.1.6	Differenzierung bei der Bestimmung des Dotationskapitals nach Inlands- und Auslandsbetriebsstätte	246
3.1.4.1.7	Zuordnung übriger Passivposten in zwei Schritten	250
3.1.4.1.8	Abzug von Finanzierungsaufwendungen	251
3.1.4.2	Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§§ 16, 17 BsGaV)	251
3.1.4.2.1	Neudefinition des Begriffs „Geschäftsbeziehung“	251
3.1.4.2.2	Rechtsunsicherheit infolge fehlender Konkretisierung	253
3.1.4.2.3	Einschränkung der Selbständigkeitsfiktion bei Nutzung finanzieller Mittel	256
3.1.5	Zweiter Schritt zur Fiktion einer Betriebsstätte als selbständiges und unabhängiges Unternehmen (§ 1 Abs. 5 S. 4 AStG)	258
3.1.6	Erweiterung der Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten	259
3.2	Kritische Würdigung steuersystematischer Aspekte	261
3.2.1	Keine ausreichende Ermächtigungsgrundlage für die Umsetzung des AOA	261
3.2.2	§ 1 AStG als außerbilanzielle Einkünftekorrekturvorschrift	263
3.2.2.1	Steuersystematisch falscher Ort für eine Einkünfteermittlungsvorschrift	263
3.2.2.2	Keine korrespondierenden Einkünfteermittlungsvorschriften auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung	268
3.2.3	Verhältnis von § 1 Abs. 4 und 5 AStG zu den Entstrickungsvorschriften	270

3.2.4	Umsetzung des Konzepts der Economic Ownership im deutschen Steuerrecht.....	273
3.2.4.1	Zurechnung von Vermögenswerten im Einheitsunternehmen	273
3.2.4.2	Sachverhaltswürdigung und Interpretation von Gesetzen gemäß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	275
3.2.4.3	Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Normzweck der Gewinnbesteuerung.....	277
3.2.4.4	Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Normzweck des § 1 Abs. 5 AStG	281
3.2.4.5	Konzepts der Economic Ownership und Realisationsprinzip.....	282
3.2.4.6	Auswirkung auf die Definition des wirtschaftlichen Eigentums bei rechtlich selbständigen Unternehmen.....	283
3.3	Praktische Probleme bei der Anwendung des § 1 Abs. 4 und 5 AStG.....	285
4	Vorschlag zur Implementierung des AOA in die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG	286

Kapitel IV: Würdigung des AOA und seiner Implementierung in § 1 AStG auf der Grundlage der Ziele der Erfolgsabgrenzung..... 289

1	Leistungsfähigkeitsprinzip zur Verwirklichung individueller Steuergerechtigkeit.....	289
1.1	Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip bei Sofortbesteuerung ohne Außenumsatz oder korrespondierenden Aufwand	289
1.2	Vorschlag für eine Regelung zur Verschiebung des Besteuerungszeitpunkts	291
2	Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung	292
2.1	Risiko der Doppelbesteuerung infolge fehlender Korrespondenz im Ausland	292
2.1.1	Anwendbarkeit des AOA nach Abkommensrecht sowie in anderen Vertragsstaaten	292
2.1.2	Vorrangigkeit des Abkommensrechts.....	295
2.1.3	Umkehr der Beweislast ohne sachgerechte Begründung.....	296
2.2	Vorschlag für eine Korrespondenzregelung im nationalen Steuerrecht	298
3	Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Steuerhoheiten	298
3.1	Der Fremdvergleichsgrundsatz als zwischenstaatlicher Konsens.....	298
3.2	Allokationseffekte der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion	301
3.3	Allokationseffekte der SPF respektive maßgeblichen Personalfunktionen.....	304
3.4	Allokationseffekte des Prinzips der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.....	308
3.5	Gestaltungsmöglichkeiten als Parameter der Verteilungsgerechtigkeit	309

4	Steuerliche Rechtsformneutralität	312
5	Rechtssicherheit bei der Ermittlung und Abgrenzung des Betriebsstättengewinns	317
5.1	Rechtssicherheit erfordert Vorhersehbarkeit von Rechtsfolgen	317
5.2	Würdigung einzelner Aspekte des AOA hinsichtlich der Rechtssicherheit	319
5.3	Würdigung einzelner Aspekte des nationalen Rechts hinsichtlich der Rechtssicherheit	320
5.4	Würdigung des Fremdvergleichsgrundsatzes hinsichtlich der Rechtssicherheit	323
5.5	Empfehlung einer Verbesserung von Normenbestimmtheit und Praktikabilität des Besteuerungsverfahrens	324
6	Vereinbarkeit der Erweiterung des § 1 AStG mit dem Unionsrecht	327
6.1	Mehrfachverletzung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit	327
6.2	Fiktion von Geschäftsbeziehungen nur im internationalen Einheitsunternehmen	328
6.3	Verrechnungspreisvorschriften nur im internationalen Einheitsunternehmen	332
6.4	Dokumentationspflichten nur im internationalen Einheitsunternehmen	334
6.5	Zusammenfassende Würdigung und Handlungsempfehlung aus Unionssicht	335
	Thesenförmige Zusammenfassung	337
	Anhang	341
	Literaturverzeichnis	347