

1. Grundlegung

1.1 Untersuchungsgegenstand und Eingrenzung

Die Bundesrepublik Deutschland¹ ist mit einem Außenhandelsvolumen von 1.133 Mrd. Euro nach der Volksrepublik China und den Vereinigten Staaten von Amerika die drittgrößte Exportnation der Welt.² Eine wesentliche Säule der deutschen Exportwirtschaft ist mit einem Umsatz von 149 Mrd. Euro der Anlagen- und Maschinenbau.³ Der Großanlagenbau trägt aufgrund seines Auftragsvolumens einen wesentlichen Teil dazu bei.⁴ Ab einem Auftragswert von 25 Mio. Euro liegen in der Regel Anlagenprojekte des Großanlagenbaus vor.⁵ Bei Anlagenbauprojekten kann es sich um Kraftwerke und Energieanlagen, Anlagen der Verfahrenstechnik, Anlagen der Fertigungstechnik, Recycling- und Entsorgungsanlagen sowie Anlagen der Lebensmittelindustrie handeln.⁶ Die Exportorientierung des deutschen Großanlagenbaus führt

¹ Statt der offiziellen Bezeichnung Bundesrepublik Deutschland (vgl. Art. 20 Abs. 1 GG) wird in dieser Arbeit aus Vereinfachungsgründen von Deutschland gesprochen.

² *Statistisches Bundesamt*, Statistisches Jahrbuch, 2015, 414 und 662 f. Für Deutschland ist der Export eine der tragenden Säulen der Wirtschaft (*Breithecker/Klapdor*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2011, 1).

³ *Seegy*, Dienstleistung, 2009, 1. Zum Auftragsvolumen des deutschen Anlagen- und Maschinenbaus siehe *VDMA*, Statistik Maschinenbau, 2014.

⁴ *Ilgen*, Wissensmanagement, 2001, 77.

⁵ Die genaue Definition des Großanlagenbaus ist in der Literatur umstritten (*Rapp*, Ertragsgesetz, 2004, 26). Der VDMA vertritt die Auffassung, dass Anlagenbauprojekte ab einem Auftragswert von 25 Mio. Euro dem Großanlagenbau zuzuordnen sind (*Stiller*, Intrapreneurship, 2007, 40 f.). Der Auffassung des VDMA wird auch in dieser Arbeit gefolgt.

⁶ *Poigt*, Risikomanagement, 2010, 23. *Vasconcellos* zählt auch den Bau von Bohrinseln, Krankenhäusern und Ferienzentren zum Aufgabenspektrum des Anlagenbaus (*Vasconcellos*, RIW 1997, 455; so auch *Backhaus/Voeth*, Industriegütermarketing, 2007, 305). Dieser weit gefassten Definition des Anlagenbaus, die auch einen Teil der Bauindustrie mit einschließt, wird im Rahmen dieser Arbeit nicht gefolgt.

dazu, dass die meisten Anlagenbauprojekte im Ausland realisiert werden.⁷ Deutsche Anlagenbauer können die ausländischen Märkte durch Direktgeschäfte mit oder ohne Begründung von Betriebsstätten oder durch die Gründung von Tochtergesellschaften erschließen.⁸ Aufgrund der spezifischen Struktur des Großanlagenbaugeschäfts werden dessen Projekte allerdings überwiegend über Montagebetriebsstätten abgewickelt.⁹

Bei der Durchführung der Anlagenbauprojekte sieht sich insbesondere der deutsche Großanlagenbau, neben den vielfältigen technischen Herausforderungen, vor allem durch Konkurrenten aus Asien einem immer stärkeren Wettbewerbsdruck ausgesetzt.¹⁰ Für den wirtschaftlichen Erfolg der deutschen Großanlagenbauer sind die Rahmenbedingungen in Deutschland genauso bedeutsam wie die im jeweiligen Projektstaat. Da Unternehmenssteuern für den deutschen Großanlagenbau ein entscheidender Kostentreiber sind, nimmt die Ausgestaltung der Steuersysteme und die Interpretation

⁷ Reiser/Glöggler/Mödinger, Ubg 2011, 344, 344; Stiller, Intrapreneurship, 2007, 51; Mallmann, Bau- und Anlagenverträge, 2002, 23; Yazdani, RIW 2001, 124, 124; Guserl, ZfB 1996, 519, 523.

⁸ Jacobs, Auslandsgeschäft, in: Dichtl/Issing, Exportnation Deutschland, 1992, 121, 130. Auf die Frage der optimalen Rechtsform wird im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen. Siehe hierzu grundlegend Kessler/Teufel/Schiffers, Rechtsformwahl, 2008; speziell für Indien siehe Schröder, Indien, 2013.

⁹ Da Anlagenbauprojekte zeitlich begrenzt sind, wird selten eine Tochtergesellschaft im Ausland errichtet (Plansky, Gewinnzurechnung, 2010, 22; Jacobs, IStR 2002, 505, 505).

¹⁰ Stiller, Intrapreneurship, 2007, 56. Aufgrund von sinkenden Preisen ist in der Investitionsgüterbranche eine „zunehmende Verschärfung des Wettbewerbes“ festzustellen (Ziegler, Finanzierungsmodelle, 1997, 1). Zur Konkurrenzsituation siehe Arbeitsgemeinschaft Großanlagenbau, Zunehmende Konkurrenz im Großanlagenbau: Branche will Potenziale von Industrie 4.0 zur Stärkung der Wettbewerbsposition nutzen, http://industrie40.vdma.org/documents/105849/2374782/Presseinfo_Industrie_4.0_im_Anlagenbau/586cf513-61fc-41cc-87ef-40d2eb56aecc, abgerufen am 24.4.2016.

des internationalen Steuerrechts¹¹ in beiden Staaten einen hohen Stellenwert ein.¹² Nicht aufeinander abgestimmte Steuersysteme führen für die Großanlagenbauer zu zusätzlichen Kosten, können im ungünstigsten Fall eine Mehrfachbesteuerung zur Folge haben und aus einem profitablen Anlagenbauprojekt sogar ein Verlustgeschäft machen.¹³ Eine Mehrfachbesteuerung würde die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Großanlagenbaus deutlich einschränken. Zu deren Vermeidung hat Deutschland mit mehr als 90 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Ertragsteuern abgeschlossen.¹⁴ Diese völkerrechtlichen Verträge werden aber von den beteiligten Staaten auf unterschiedliche Weise ausgelegt und angewandt.¹⁵ Wird vom ausländischen Projektstaat eine Betriebsstätte angenommen, obwohl nach deutschem Verständnis keine Betriebsstätte entstanden ist, kann der Projektgewinn trotz eines Doppelbesteuerungsabkommens mehrfach

¹¹ Internationales Steuerrecht ist die Gesamtheit alle Rechtsnormen zur Regelung der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte (*Breithecker/Klapdor*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2011, 15; *Kluge*, Internationales Steuerrecht, 2000, 2). Im engeren Sinne umfasst das internationale Steuerrecht nur völkerrechtliche Rechtsnormen; im weiteren Sinne werden auch die nationalen Normen miterfasst (*Rose*, Internationales Steuerrecht, 2004, 23; *Böhler*, Internationales Steuerrecht, 1964, 1). Im Rahmen dieser Arbeit wird das internationale Steuerrecht in seinem weiteren Sinne verwendet.

¹² *Breithecker/Klapdor*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2011, 4 f.; *Remberg*, IStR 2006, 545, 546; *Bendlinger/Remberg/Kuckhoff*, SWI 2002, 265, 276; *Eckerle*, Investitionsentscheidung, 2000, 2; *Zimmermann*, Risiken, in: *Dichtl/Issing*, Exportnation Deutschland, 1992, 71, 86. Für Indien siehe *Schröder*, Indien, 2013, 379.

¹³ Eine Mehrfachbesteuerung stellt meistens eine Doppelbesteuerung dar. Es sind aber auch Fälle einer mehr als zweifachen Besteuerung denkbar. Zur Definition der Doppelbesteuerung siehe *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, 3 ff.; *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmens-besteuierung, 2016, 3.

¹⁴ Zur Übersicht über die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen siehe BMF, Schreiben v. 19.1.2016, IV B 2 - S 1301/07/10017 - 07, BStBl. I 2016, 76. Ertragsteuern besteuern das wirtschaftliche Ergebnis des Unternehmens (*Rose/Watrin*, Ertragsteuern, 2013, 23; *Wellisch/Kroschel*, Ertragsteuern, 2011, 9).

¹⁵ *Remberg*, IStR 2006, 545, 546.

besteuert werden. Gleiches gilt, wenn sich die Gewinnermittlungsvorschriften oder die Vorschriften über die Einkünftezurechnung in den beiden Staaten unterscheiden. Bei der Projektplanung¹⁶ einer Anlage genügt es daher nicht, das deutsche Verständnis der Betriebsstättenbesteuerung¹⁷ und die Sichtweise internationaler Organisationen zu berücksichtigen.¹⁸ Vielmehr ist bei der Steuerplanung auch auf die Sichtweise des Projektstaates abzustellen. Diese Planungsüberlegungen haben letztendlich Einfluss auf die Gestaltung des Anlagenbauvertrages.¹⁹

Mit Importen von 9,2 Mrd. Euro, wovon 2,8 Mrd. Euro auf den Anlagen- und Maschinenbau entfallen, ist Indien²⁰ nach der Volksrepublik China und der Republik Korea einer der wichtigsten Absatzmärkte des deutschen Anlagen- und Maschinenbaus in Asien und ein Zukunftsmarkt für den deutschen Großanlagenbau.²¹ Nach Jahrzehnten einer sozialistischen Wirtschaftspolitik begann vor einem Vierteljahrhundert mit der Öffnung der indischen Märkte und den ersten marktwirtschaftlichen Reformen der wirtschaftliche

¹⁶ Der Projektplan definiert den technischen und zeitlichen Rahmen für das Projekt, sowie die Kosteneinschätzung (*Faber*, EPCM-Vertrag, in: Boch/Zons, Rechtshandbuch Anlagenbau, 2015, 451, 458).

¹⁷ Im Rahmen dieser Arbeit soll unter der Betriebsstättenbesteuerung sowohl die Frage nach der Begründung einer Betriebsstätte als auch die Zurechnung eines Ergebnisses zur Betriebsstätte verstanden werden.

¹⁸ So auch *Sonntag*, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2003, 1039, 1041.

¹⁹ *Bub*, Steuerrecht, in: Boch/Zons, Rechtshandbuch Anlagenbau, 2015, 617, 618 und 640 f.; *Bendliger/Remberg/Kuckhoff*, IStR 2002, 40, 41.

²⁰ Statt der offiziellen Bezeichnung Bhārat Gaṇarājya bzw. Republic of India (vgl. Art. 1 Abs. 1 Ind.-CONST) wird in dieser Arbeit aus Vereinfachungsgründen von Indien gesprochen.

²¹ *Bendliger/Reinhold/Sennwald*, IStR 2013, 453, 453. Zur Höhe der deutschen Exporte nach Indien siehe VDMA, Statistik Maschinenbau, 2014, 55.

Aufschwung.²² Aufgrund des stetigen, aber zuletzt ins Stocken geratenen Wirtschaftswachstums, ist Indien zu einer bestimmenden Kraft in der Weltwirtschaft geworden.²³ Zur Ankurbelung der Wirtschaft plant die indische Regierung in den Jahren 2012 bis 2017 eine Billion US-Dollar in die Infrastruktur zu investieren, so dass sich die Auftragslage für den deutschen Großanlagenbau in Indien weiter verbessern wird.²⁴ Mit einer Einwohnerzahl von 1,26 Mrd. Menschen ist Indien nicht nur die größte Demokratie der Welt, sondern nach der Volksrepublik China auch der zweitgrößte Markt der Welt.²⁵ Nach dem Wahlsieg der als wirtschaftsfreundlich geltenden BJP²⁶ verbindet sich mit dem neuen Premierminister *Narendra Modi* die Hoffnung auf dringend notwendige wirtschaftspolitische Reformen und steigenden Wohlstand für alle Bevölkerungsschichten.²⁷ Auch deswegen bestehen für den deutschen Anlagenbau berechtigte Hoffnungen auf einen steigenden Auftragseingang.

Untersuchungsgegenstand der vorliegenden Arbeit ist die Besteuerung der Montagebetriebsstätten des deutschen Großanlagenbaus in Indien. Andere Betriebsstättentypen des deutschen Großanlagenbaus bleiben unberücksichtigt.²⁸ Die vorliegende Arbeit beschränkt sich auf die Untersuchung der

²² Schröder, Indien, 2013, 1; Podehl/Mathur/Agarwal, Indiengeschäft, 2012, 4 f.

²³ Krugman/Obstfeld, International Economics - Theory & Policy, 2009, 261.

²⁴ Mathur, 7 ILT 561 (Art), 2012, Rn. 1.

²⁵ Gandhi, BIT 2011, 249, 249. Zur Einwohnerzahl Indiens siehe Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch, 2015, 633.

²⁶ BJP steht für Bharatiya Janata Party (Podehl/Mathur/Agarwal, Indiengeschäft, 2012, 6).

²⁷ Banerjee, IWB 2015, 443, 443.

²⁸ Bei deutschen Anlagenbauunternehmen können neben Montagebetriebsstätten u.a. auch Dienstleistungsbetriebsstätten nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA und Vertreterbetriebsstätten

ertragsteuerlichen Auswirkungen mit Fokus auf den körperschaftsteuerlichen Implikationen. Folglich bleiben die umsatz- und lohnsteuerlichen Implikationen ebenso wie die verfahrensrechtlichen Aspekte unberücksichtigt.²⁹ Unternehmen des deutschen Großanlagenbaus befinden sich überwiegend in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft³⁰, deren Geschäftsführung i. S. d. § 10 AO und Sitz i. S. d. § 11 AO in Deutschland sind. Daher beschränkt sich die Arbeit auf die Analyse von Kapitalgesellschaften mit Montagebetriebsstätten in Indien. Auf Personengesellschaftsunternehmen wird nicht eingegangen.

1.2 Forschungsstand und aktuelle Entwicklung

Bereits seit den ersten Doppelbesteuerungsabkommen stellt die Besteuerung von Betriebsstätten die staatlichen Institutionen und die Unternehmen vor zahlreiche Herausforderungen.³¹ Die Besteuerung von Betriebsstätten

i. S. d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auftreten. Beide Betriebsstättentypen haben für den deutschen Großanlagenbau keine besondere Bedeutung (*Bendliger/Görl/Paaßen u. a.*, ISTR 2004, 145, 148).

²⁹ Für den Einstieg in die umsatzsteuerlichen Implikationen: *Bub*, Steuerrecht, in: Boch/Zons, Rechtshandbuch Anlagenbau, 2015, 617, 635 ff.; *Walz*, DB 2010, 1721, 1721 ff. Zu lohnsteuerlichen Implikationen siehe *Bub*, Steuerrecht, in: Boch/Zons, Rechtshandbuch Anlagenbau, 2015, 617, 638 ff. Zu verfahrensrechtlichen Aspekten siehe BMF, Schreiben v. 15.4.2010, IV B 5 - S 1300/07/10087, BStBl. I 2010, 346; *Balmes*, Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten, in: Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 2011, 91, 91 ff.

³⁰ Gemessen am Umsatz werden die meisten Anlagenbauprojekte durch Kapitalgesellschaften verwirklicht (*Voigt*, Risikomanagement, 2010, 31). Zu den Kapitalgesellschaften zählen insbesondere die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die Aktiengesellschaften und die Kommanditgesellschaften auf Aktien. Zu beachten ist, dass die meisten deutschen Anlagenbauer Teil eines Konzerns sind und nur wenige Anlagenbauer eigenständige Unternehmen darstellen (*Voigt*, Risikomanagement, 2010, 127). Im weiteren Verlauf der Arbeit wird aus sprachlichen Gründen statt von Großanlagenbau von Anlagenbau gesprochen.

³¹ Zu den Anfängen der Doppelbesteuerungsabkommen siehe *Kroppen*, IWB 2005, 727, 728.