

Inhaltsübersicht

A. Einführung

I. Bedeutung der Betriebsstätte bei international tätigen Unternehmen	1
II. Relevanz des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars für die Betriebsstättenbesteuerung	4
III. Niederlassungsrechtliche Aspekte deutscher Betriebsstätten ausländischer Unternehmen	6
IV. Steuerplanerische Überlegungen	25

B. Betriebsstättenbegriff

I. Nationales Steuerrecht	41
II. Doppelbesteuerungsabkommen	55
III. Vergleich der Betriebsstättenbegriffe nach nationalem Recht und DBA	90

C. Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten

I. Inländische Betriebsstätten	91
II. Ausländische Betriebsstätten	98

D. Ertragsbesteuerung

I. Inländische Betriebsstätten	107
II. Ausländische Betriebsstätten	150
III. Besonderheiten bei gewerblichen Personengesellschaften	198

E. Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte

I. Grundsätze der Aufteilung	266
II. Methoden der Aufteilung	271
III. Die Erfolgsabgrenzung dem Grunde nach	274
IV. Eigenkapitalausstattung und Zuordnung von Verbindlichkeiten der Betriebsstätte	305
V. Die Erfolgsabgrenzung der Höhe nach	314
VI. Währungsumrechnung	362
VII. Gründung und Auflösung von Betriebsstätten	375
VIII. Besonderheiten bei Vertreterbetriebsstätten i. S. d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	390

F. Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung

I. Die Regelungen des Gemeinschaftsrechts	401
II. Die Kompatibilität der deutschen Besteuerung inländischer Betriebsstätten mit dem Gemeinschaftsrecht	409
III. Die Kompatibilität der deutschen Besteuerung ausländischer Betriebsstätten mit dem Gemeinschaftsrecht	414
IV. Ausblick auf die Gemeinsame Konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB)	420

G. Umsatzbesteuerung

I. Grundsätzliches	422
II. Transaktionen innerhalb des Unternehmens	428
III. Außenumsätze	431

H. Branchenspezifische Besonderheiten bei der Betriebsstättenbesteuerung

I. Banken	438
II. Versicherungen	461

Inhaltsübersicht

III. Bauausführungen und Montagen	473
IV. Energieversorgung	518
V. Telekommunikation	526
VI. Luftfahrt	541
VII. Seeschifffahrt	549
VIII. Freiberufler	557
Sachverzeichnis	569

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 2. Auflage	VII
Vorwort zur 1. Auflage	IX
Inhaltsübersicht	XI
Literatur- und Abkürzungsverzeichnis	XXV

A. Einführung

I. Bedeutung der Betriebsstätte bei international tätigen Unternehmen	1
II. Relevanz des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars für die Betriebsstättenbesteuerung	4
III. Niederlassungsrechtliche Aspekte deutscher Betriebsstätten ausländischer Unternehmen	6
1. Inländische Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen	7
a) Begriff der Zweigniederlassung	7
aa) Räumliche Trennung	7
bb) Selbstständigkeit der Zweigniederlassung	7
cc) Abgrenzung zu anderen Organisationsformen	9
b) Vorliegen eines ausländischen Unternehmens	10
aa) Unternehmensform des ausländischen Unternehmens	10
bb) Hauptniederlassung bzw. Sitz im Ausland	11
2. Entstehung und Eintragung der Zweigniederlassung	14
a) Entstehung (und Erlöschen) der Zweigniederlassung	14
b) Pflicht zur Handelsregisteranmeldung	15
c) Verfahren der Handelsregisteranmeldung	16
aa) Allgemeine Regeln	16
bb) Handelsregisteranmeldung bei Kapitalgesellschaften	16
cc) Handelsregisteranmeldung bei Personengesellschaften	18
dd) Einzelkaufmann	18
3. Rechtsstellung und Betrieb der Zweigniederlassung	18
a) Anzuwendendes Recht	18
b) Rechts- und Partefähigkeit (Prozessrecht)	19
c) Firma der Zweigniederlassung und Angaben auf Geschäftsbriefen	19
d) Vertretung	20
e) Haftung	21
f) Arbeitsrecht	21
g) Buchführung und Offenlegungspflichten	22
aa) Buchführungspflicht	22
bb) Offenlegungspflichten	22
h) Anmelde- und Genehmigungspflichten	23
aa) Gewerberechtliche Anmeldung	23
bb) Genehmigungspflichten	23
IV. Steuerplanerische Überlegungen	25
1. Begründung oder Vermeidung einer Betriebsstätte	25
a) Allgemeines	25
b) Inbound-Fall	26
c) Outbound-Fall	29
2. Wahl der Rechtsform (Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft oder Tochterkapitalgesellschaft)	30
a) Allgemeines	30
b) Inbound-Fall	30
c) Outbound-Fall	33
3. Einkünftezurechnung zum Stammhaus oder zur Betriebsstätte	37
4. Minderbesteuerung von Einkünften oder Einkünftebestandteilen	38

Inhaltsverzeichnis

B. Betriebsstättenbegriff

I.	Nationales Steuerrecht	41
1.	Überblick	41
2.	Feste Geschäftseinrichtung – Anlage	41
3.	Positivkatalog des § 12 Satz 2 AO	44
a)	Definitionserweiterung oder beispielhafte Aufzählung	44
b)	Stätte der Geschäftsleitung	45
c)	Zweigniederlassung	46
d)	Bauausführungen und Montagen	46
e)	Sonstige Betriebsstätten gem. § 12 Satz 2 AO	48
4.	Ständiger Vertreter	49
5.	Beteiligung an einer Personengesellschaft	52
a)	Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebsstätte	52
b)	Gewerbl. tätige Personengesellschaft	52
c)	Gewerbl. infizierte und gewerbl. geprägte inländische Personengesellschaft	52
d)	Gewerbl. ausländische Personengesellschaft	53
II.	Doppelbesteuerungsabkommen	55
1.	Überblick	55
2.	Feste Geschäftseinrichtung	55
3.	Positivkatalog gem. Art. 5 Abs. 2 OECD-MA	62
4.	Bauausführungen und Montagen	65
5.	Negativkatalog gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	67
6.	Vertreterbetriebsstätte	73
7.	Beteiligung an einer Personengesellschaft	80
a)	Begriffsbestimmung in Abhängigkeit von DBA	80
b)	Gewerbl. infizierte und gewerbl. geprägte inländische Personengesellschaft	81
c)	Gewerbl. infizierte und gewerbl. geprägte ausländische Personengesellschaft	84
d)	Stätte der Geschäftsleitung, insbesondere bei der GmbH & Co. KG	86
e)	Meta-Verbindung und Betriebsstätte	88
f)	Betriebsstätten von Personengesellschaften und Unterbetriebsstättenbegriff	89
g)	Bauausführungen oder Montage durch Personengesellschaften und Betriebsstättenbegriff	89
III.	Vergleich der Betriebsstättenbegriffe nach nationalem Recht und DBA	90

C. Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten

I.	Inländische Betriebsstätten	91
1.	Anzeige der Erwerbstätigkeit (§ 138 AO)	91
2.	Buchführungspflicht	92
a)	Zweigniederlassung	92
b)	Andere Betriebsstätten	92
c)	Inländische Buchführung	93
d)	Anforderungen an die Buchführung	96
3.	Sonstige Aufzeichnungspflichten	96
4.	Vorlagepflicht	97
II.	Ausländische Betriebsstätten	98
1.	Anzeige von Auslandsengagements (§ 138 Abs. 2 AO)	98
2.	Buchführungspflicht	100
3.	Mitwirkungspflichten	100

D. Ertragsbesteuerung

I.	Inländische Betriebsstätten	107
1.	Laufende Besteuerung	107
a)	ESt/KSt	107
aa)	Persönliche Steuerpflicht (Beschränkte Steuerpflicht)	107
bb)	Sachlicher Umfang der Steuerpflicht (Abgrenzungsvorschriften)	108

Inhaltsverzeichnis

cc)	Einkünfteermittlung	108
dd)	Entstrickung	111
ee)	Tarif	114
ff)	Anrechenbare Steuern	114
gg)	Pauschale Besteuerung (§ 50 Abs. 7 EStG)	115
hh)	Zinsschranke – § 4 h EStG/§ 8 a KStG	116
ii)	Körperschaftsteuerliche Organschaft	118
jj)	Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug (§ 8 c KStG)	121
kk)	Anrechnung der GewSt auf die ESt	124
b)	GewSt	124
aa)	Ermittlung des Gewerbeertrags	124
bb)	Tarif	126
cc)	Gewerbesteuerliche Organschaft	126
dd)	Verlustvortrag (§ 10 a GewStG)	127
c)	Doppelbesteuerungsabkommen	128
aa)	Grundsatz	128
bb)	Subsidiaritätsregelungen	128
cc)	Gleichbehandlung inländischer Betriebsstätten	129
2.	Umwandlungsvorgänge	131
a)	Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft	131
aa)	Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine inländische Kapitalgesellschaft	131
bb)	Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine ausländische Kapitalgesellschaft	135
b)	Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine Personengesellschaft	137
aa)	Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine inländische Personengesellschaft	137
bb)	Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine ausländische Personengesellschaft	139
c)	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften mit inländischer Betriebsstätte	139
aa)	Verschmelzung von ausländischen Kapitalgesellschaften mit inländischer Betriebsstätte	139
bb)	Verschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischer Betriebsstätte auf eine inländische Kapitalgesellschaft (Hereinverschmelzung)	143
cc)	Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine ausländische Kapitalgesellschaft (Herausverschmelzung)	144
d)	Spaltung von ausländischen Kapitalgesellschaften mit inländischen Betriebsstätten	144
e)	Formwechsel einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischer Betriebsstätte	146
II.	Ausländische Betriebsstätten	150
1.	Laufende Besteuerung	150
a)	ESt/KSt	150
aa)	Einkünfteermittlung	150
bb)	Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 1 EStG)	155
cc)	Abzug ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 2 EStG)	158
dd)	Abzug ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 3 EStG)	159
ee)	Pauschalierung, Erlass oder Teilerlass der Steuer	161
ff)	Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 2 a Abs. 1 und 2 EStG)	163
b)	GewSt	166
c)	Doppelbesteuerungsabkommen	167
aa)	Überblick	167
bb)	Freistellung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte	169
(1)	Freistellung unter Progressionsvorbehalt	169
(2)	Rückfallklausel	172
(3)	Verlustverrechnung gem. § 2 a Abs. 3 und 4 EStG	174
(4)	Passive Einkünfte (§ 20 Abs. 2 AStG)	176
(5)	§ 50 d Abs. 9 EStG	180

Inhaltsverzeichnis

cc) Anrechnung ausländischer Steuern	182
(1) Aktivitätsklausel	183
(2) Switch-over-Klausel	184
dd) Abzug ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 3 EStG)	185
ee) Gleichbehandlung ausländischer Betriebsstätten	187
2. Umwandlungsvorgänge	188
a) Einbringung von ausländischen Betriebsstätten in Kapitalgesellschaften	188
aa) Einbringung einer ausländischen Betriebsstätte in eine inländische Kapitalgesellschaft	188
bb) Einbringung einer ausländischen Betriebsstätte in eine ausländische Kapitalgesellschaft	189
b) Einbringung von ausländischen Betriebsstätten in Personengesellschaften	190
aa) Einbringung einer ausländischen Betriebsstätte in eine inländische Personengesellschaft	190
bb) Einbringung einer ausländischen Betriebsstätte in eine ausländische Personengesellschaft	191
c) Verschmelzung von Kapitalgesellschaften mit ausländischen Betriebsstätten	191
aa) Verschmelzung von inländischen Kapitalgesellschaften mit ausländischen Betriebsstätten	191
bb) Verschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte auf eine inländische Kapitalgesellschaft (Hereinverschmelzung)	193
cc) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte auf eine ausländische Kapitalgesellschaft (Herausverschmelzung)	193
d) Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften mit ausländischen Betriebsstätten	194
e) Formwechsel einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte	195
III. Besonderheiten bei gewerblichen Personengesellschaften	198
1. Einleitung	198
a) Grundsatzkonflikt rechtlicher Transparenz und Intransparenz	198
b) Neuer OECD-Ansatz zur Betriebsstättenbesteuerung	199
c) Lösungsansätze und weitere Vorgehensweise	199
d) Abkommensberechtigung von Personengesellschaften	200
e) Qualifikationskonflikte	202
aa) Konflikt des Steuersubjekts (Klassifikation der Gesellschaft)	204
bb) Konflikt des Steuerobjekts (Qualifikation der Einkünfte)	208
2. Inbound-Investitionen	220
a) Ausländische Gesellschafter mit inländischer Personengesellschaft und inländischer Betriebsstätte	221
aa) ESt/KSt – laufende Besteuerung	221
(1) Nationales Steuerrecht	221
(2) Doppelbesteuerungsabkommen	224
(3) Über- und Unterentnahmen gem. § 4 Abs. 4 a EStG bei beschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmern	226
(4) Besonderheiten des § 2 a EStG i. d. F. des JStG 2009	228
(5) Verlustbeschränkung gem. § 15 a EStG	228
(6) Besonderheiten im Zusammenhang mit der Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gem. § 34 a EStG	228
bb) Veräußerung und Betriebsaufgabe	229
(1) Nationales Steuerrecht	229
(2) Doppelbesteuerungsabkommen	230
(3) Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafter und Gesellschaft im Inbound-Fall	231
b) Ausländischer Gesellschafter mit ausländischer Personengesellschaft und inländischer Betriebsstätte	231
aa) ESt/KSt – laufende Besteuerung	231
bb) Besonderheiten betreffend beschränkte Steuerpflicht	231

Inhaltsverzeichnis

cc) Besonderheiten betreffend § 15 a EStG	232
dd) Besonderheiten betreffend Veräußerungsgewinne	232
c) Ausländischer Gesellschafter mit inländischer Personengesellschaft und ausländischer Betriebsstätte	232
aa) ESt/KSt – laufende Besteuerung	232
(1) Umfang der beschränkten Steuerpflicht	232
(2) Besonderheiten des § 15 a EStG	234
(3) Besonderheiten im Zusammenhang mit der Tarifbegünstigung gem. § 34 a EStG	235
bb) Veräußerung und Betriebsaufgabe	236
(1) Nationales Steuerrecht	236
(2) Doppelbesteuerungsabkommen	237
3. Outbound-Strukturen	237
a) Inländischer Gesellschafter mit inländischer Personengesellschaft und ausländischer Betriebsstätte	237
aa) Nationales Steuerrecht	237
bb) Doppelbesteuerungsabkommen	239
cc) Besonderheiten der Tarifbegünstigung gem. § 34 a EStG	241
dd) Veräußerung und Betriebsaufgabe	241
(1) Nationales Recht	241
(2) Doppelbesteuerungsabkommen	242
ee) Verfahrensrechtliche Aspekte	243
b) Inländischer Gesellschafter, ausländische Personengesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte im Sitzstaat der Personengesellschaft	245
aa) KSt/EST – laufende Besteuerung	245
(1) Deutschland und das Ausland behandeln die ausländische Gesellschaft als steuerlich transparent (Personengesellschaftskonzept)	246
(2) Deutschland behandelt die ausländische Gesellschaft steuerlich als intransparent (Kapitalgesellschaftskonzept), das Ausland dagegen steuerlich als transparent (Personengesellschaftskonzept)	248
(3) Deutschland behandelt die ausländische Gesellschaft steuerlich als transparent (Personengesellschaftskonzept), das Ausland dagegen steuerlich als intransparent (Kapitalgesellschaftskonzept)	248
bb) Besonderheiten betr. § 2 a EStG und § 15 a EStG	256
cc) Besonderheiten betr. § 1 AStG	256
dd) Veräußerung und Betriebsaufgabe	257
(1) Deutschland und das Ausland behandeln die ausländische Gesellschaft als steuerlich transparent (Personengesellschaftskonzept)	257
(2) Deutschland behandelt die ausländische Gesellschaft steuerlich als intransparent (Kapitalgesellschaftskonzept), das Ausland dagegen steuerlich als transparent (Personengesellschaftskonzept)	257
(3) Deutschland behandelt die ausländische Gesellschaft steuerlich als transparent (Personengesellschaftskonzept), das Ausland dagegen steuerlich als intransparent (Kapitalgesellschaftskonzept)	258
c) Inländischer Gesellschafter, ausländische Personengesellschaft mit inländischer Betriebsstätte	258
aa) ESt/KSt – laufende Besteuerung im Hinblick auf die inländische Betriebsstätte	258
(1) Deutschland und das Ausland behandeln die ausländische Gesellschaft als steuerlich transparent (Personengesellschaftskonzept)	259
(2) Deutschland behandelt die ausländische Gesellschaft steuerlich als intransparent (Kapitalgesellschaftskonzept), das Ausland dagegen steuerlich als transparent (Personengesellschaftskonzept)	259
(3) Deutschland behandelt die ausländische Gesellschaft steuerlich als transparent (Personengesellschaftskonzept), das Ausland dagegen steuerlich als intransparent (Kapitalgesellschaftskonzept)	259
bb) Veräußerung und Betriebsaufgabe	260
d) Besonderheiten bei Personengesellschaften mit Betriebsstätte in einem Drittstaat	260

Inhaltsverzeichnis

aa) Wohnsitzstaat und Sitzstaat folgen dem Transparenzprinzip (Personengesellschaftskonzept)	261
bb) Der Wohnsitzstaat folgt in Bezug auf die Gesellschaft im Sitzstaat B dem Intransparenzprinzip (Kapitalgesellschaftskonzept), der Sitzstaat B dem Transparenzprinzip (Personengesellschaftskonzept)	261
cc) Der Wohnsitzstaat folgt in Bezug auf die Gesellschaft im Staat B dem Transparenzprinzip (Personengesellschaftskonzept), der Sitzstaat B folgt dem Intransparenzprinzip (Kapitalgesellschaftskonzept)	261
e) Besonderheiten bei atypisch stiller Gesellschaft	262
E. Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte	
I. Grundsätze der Aufteilung	266
II. Methoden der Aufteilung	271
III. Die Erfolgsabgrenzung dem Grunde nach	274
1. Die Betriebsstätte als hypothetisch selbstständige Einheit	274
2. Die Analyse der von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen	275
3. Zuordnung von Risiken zur Betriebsstätte	276
4. Bedeutung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern	278
5. Sachliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern	280
a) Grundsätze	280
b) Kriterien der Zuordnung von Wirtschaftsgütern	280
c) Die Zentralfunktion des Stammhauses	287
6. Zeitliche Zuordnung	288
7. Wirtschaftsgüter	289
a) Unbewegliches Vermögen	289
b) Bewegliches Vermögen	290
aa) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	290
bb) Güter in Warenlager	290
cc) Güter in Produktionsstätte	291
c) Immaterielle Wirtschaftsgüter	291
aa) Selbst geschaffene gewerbliche immaterielle Wirtschaftsgüter	291
bb) Entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter	293
cc) Lizizenzen	294
dd) Know-how	295
d) Beteiligungen	299
e) Forderungen	302
f) Finanzmittel	304
IV. Eigenkapitalausstattung und Zuordnung von Verbindlichkeiten der Betriebsstätte	305
1. Der wirtschaftliche Zusammenhang als Ausgangspunkt für die Zuordnung von Verbindlichkeiten	305
2. Der Ansatz des Authorized Approach der OECD	307
a) Zuordnung des notwendigen Dotationskapitals zur Betriebsstätte	307
b) Bestimmung der Finanzierungskosten der Betriebsstätte	310
c) Treasury Dealings und ihre Bepreisung	310
3. Die Handhabung in der Praxis	311
V. Die Erfolgsabgrenzung der Höhe nach	314
1. Die Vergleichsanalyse zur Bestimmung des Gewinns der hypothetisch selbststän- digen Einheit	314
2. Überführung von Wirtschaftsgütern	316
a) Überblick	316
b) Rechtliche Grundlagen	318
aa) Ergebnisabgrenzung nach DBA	318
bb) BFH-Rechtsprechung zur Gewinnrealisierung im DBA-Fall	320
cc) Ergebnisabgrenzung nach SEStEG	321
dd) Zwischenergebnis	322
c) Weitere Überlegungen zu einzelnen überführten Aktiva	323
aa) Überführung von Anlagevermögen	323
bb) Überführung von Umlaufvermögen	324
cc) Überführung von immateriellen Wirtschaftsgütern	326

Inhaltsverzeichnis

d) Entstrickung	328
aa) Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische DBA-Betriebsstätte mit Freistellungsmethode	328
bb) Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Anrechnungsbetriebsstätte	330
cc) Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei ausländischen Betriebsstätten im Fall eines inländischen Stammhauses	331
dd) Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen in das Ausland	333
ee) Verlegung des inländischen Betriebs in das Ausland	333
ff) Fälle ohne aktive Handlung des Steuerpflichtigen	334
gg) Besonderheiten bei Personengesellschaften	335
e) Verstrickung	336
aa) Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer ausländischen Betriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte, bei denen das Besteuerungsrecht erstmalig begründet wird	336
bb) Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer ausländischen Betriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte, bei denen bereits ein eingeschränktes Besteuerungsrecht bestand	337
cc) Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei ausländischen Betriebsstätten im Fall eines inländischen Stammhauses	338
dd) Fälle ohne aktive Handlung des Steuerpflichtigen	338
f) Der Ausgleichsposten nach § 4 g EStG	339
aa) Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland	339
bb) Rückführung von Wirtschaftsgütern in das Inland	341
3. Nutzungsüberlassung	342
a) Ergebnisabgrenzung nach DBA	345
b) Ergebnisabgrenzung nach innerdeutschem Recht	346
aa) Nutzungsüberlassung von einer inländischen Betriebsstätte an eine ausländische Betriebsstätte	346
bb) Nutzungsüberlassung von einer ausländischen Betriebsstätte an eine inländische Betriebsstätte	347
cc) Ergebnis	348
4. Erbringung von Dienstleistungen	350
a) Begriffsverständnis der deutschen Finanzverw.	350
b) Definition in Anlehnung an Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	350
c) Definition in Anlehnung an § 3 UStG	352
d) Alternative Abgrenzungsvorschläge durch OECD und Literatur	352
e) Fremdvergleichskonforme Verrechnung von gewerblichen Dienstleistungen	354
5. Werbung und Markterschließung	357
6. Geschäftsführungsaufwendungen und allgemeine Verwaltungsaufwendungen	359
VII. Währungsumrechnung	362
1. Methoden der Währungsumrechnung	363
2. Zurechnung umrechnungsbedingter Währungserfolge	369
VIII. Gründung und Auflösung von Betriebsstätten	375
1. Gründung der Betriebsstätte	376
a) Gründungstadium	376
b) Zuordnungsmaßstab für vorweggenommene Betriebsstätteneinkünfte	378
2. Gescheiterte Betriebsstättenbegründung	382
3. Beendigung einer Betriebsstätte	384
a) Arten der Beendigung	384
b) Beendigung einer inländischen Betriebsstätte	384
c) Beendigung einer ausländischen Betriebsstätte	385
d) Auflösungszeitpunkt	387
e) Zuordnungsmaßstab für nachträgliche Betriebsstätteneinkünfte	388
VIII. Besonderheiten bei Vertreterbetriebsstätten i. S. d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	390
1. Überblick	390
2. Ergebnisabgrenzung nach innerdeutschem Recht	392

Inhaltsverzeichnis

3. Ergebnisabgrenzung nach DBA	394
4. Ergebnis	399

F. Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung

I. Die Regelungen des Gemeinschaftsrechts	401
1. Grundfreiheiten (Primärrecht)	401
a) Niederlassungsfreiheit	402
b) Dienstleistungsfreiheit	402
2. Räumlicher Anwendungsbereich der Grundfreiheiten	403
3. Grundfreiheiten als Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot	403
4. Richtlinien (Sekundärrecht)	405
a) Steuerliches Sekundärrecht (unmittelbare Auswirkung)	406
b) Nichtsteuerliches Sekundärrecht (mittelbare Auswirkung)	407
c) Sonstiges Sekundärrecht	407
5. Anwendungsvorrang	408
II. Die Kompatibilität der deutschen Besteuerung inländischer Betriebsstätten mit dem Gemeinschaftsrecht	409
1. Beschränkte Einkommensteuerpflicht	409
a) Mindesteinkommensteuersatz nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG	409
b) Bruttobesteuerung nach § 50a Abs. 4 Satz 3 EStG	409
c) Ausschluss von der Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG	410
d) Eingeschränkter Verlustvortrag nach § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG	410
e) Eingeschränkter Verlustausgleich nach § 50 Abs. 2 EStG a. F.	411
f) Überführung von Wirtschaftsgütern ins ausländische Stammhaus – Entstrickung/Entnahme	411
2. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	412
a) Gespaltener Betriebsstätteneuersatz nach § 23 Abs. 2 KStG a. F.	412
b) Beschränkung der Fremdfinanzierung	413
c) Organschaftsvoraussetzungen des § 18 KStG	413
III. Die Kompatibilität der deutschen Besteuerung ausländischer Betriebsstätten mit dem Gemeinschaftsrecht	414
a) „Frustrierte Gründungsaufwendungen“	414
b) Anrechnungshöchstbetrag nach § 34 c Abs. 1 EStG	415
c) Switch-over zur Anrechnung nach § 20 Abs. 2 AStG	415
d) Verlustausgleichsbeschränkung des § 2 a Abs. 1 EStG	416
e) Währungskursverluste	417
f) Negative Betriebsstätteneinkünfte bei Freistellungsmethode nach Art. 23 A OECD-MA	417
g) Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätte	420
IV. Ausblick auf die Gemeinsame Konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB)	420
1. Regelungen der GKKB	420
2. Fazit	421

G. Umsatzbesteuerung

I. Grundsätzliches	422
1. Europäische Harmonisierung der Umsatzsteuer	422
2. Bedeutung der Betriebsstätte bzw. der festen Niederlassung im Umsatzsteuerrecht	422
3. Begriff der Betriebsstätte (UStG) bzw. festen Niederlassung (MwStSystRL)	422
4. Einheitlicher Unternehmerbegriff	426
5. Begründung der Ansässigkeit durch eine Betriebsstätte	427
a) Grundsätze	427
b) Sonderfall Grundbesitz	428
II. Transaktionen innerhalb des Unternehmens	428
1. Innenumsätze zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	428
2. Innergemeinschaftliches Verbringen	429
a) Der Art nach nur vorübergehende Verwendung	429
b) Zeitliche Befristung der Verwendung	430

Inhaltsverzeichnis

III. Außenumsätze	431
1. Ort der sonstigen Leistung an Nichtunternehmer	431
2. Ort der sonstigen Leistung an Unternehmer	433
3. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft	435
4. Vergütungsverfahren	436
 H. Branchenspezifische Besonderheiten bei der Betriebsstättenbesteuerung	
I. Banken	438
1. Überblick	438
2. Bankspezifische Besonderheiten des Betriebsstättenbegriffs	442
3. Zuordnung von Wirtschaftsgütern	446
a) Allgemeine Grundsätze	446
b) Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter	448
c) Übertragung von Wirtschaftsgütern	450
d) Dotationskapital	450
4. Ergebnisabgrenzung	455
a) Grundsätze der Ergebnisabgrenzung	455
b) Kostenverteilung	459
II. Versicherungen	461
1. Überblick	461
2. Betriebsstättenbegriff	464
3. Ermittlung des Betriebsstättenkapitals und des Betriebsstättenergebnisses	465
a) Buchführungs- und Bilanzierungspflicht sowie Gewinnermittlung	465
b) Zuordnung von Wirtschaftsgütern als Basis für die Ergebnisaufteilung	469
c) Bemessung des Dotationskapitals bei inländischen Betriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen, die der deutschen Versicherungsaufsicht unterliegen	471
d) Bemessung des Dotationskapitals bei inländischen Betriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen, die nicht der deutschen Versicherungsaufsicht unterliegen	472
e) Für ausländische Betriebsstätten inländischer Versicherungsunternehmen geltende Regelungen	472
III. Bauausführungen und Montagen	473
1. Überblick	473
2. Betriebsstättenbegründung durch Bauausführungs- oder Montageaktivitäten	475
a) Sachliche Voraussetzungen der Betriebsstättenbegründung	476
aa) Bauausführungen	476
bb) Montagen	478
cc) Mit den Kernleistungen zusammenhängende Leistungen	480
dd) Kooperation mit anderen Unternehmen bei dem Projekt	486
b) Zeitliche Voraussetzungen für die Betriebsstättenbegründung	492
aa) Fristbeginn bei Bauausführung oder Montage	493
bb) Unterbrechungen der Arbeiten	494
cc) Fristende bei Bauausführung oder Montage	495
dd) Mehrzahl von Bauausführungs- oder Montageprojekten im selben Projektstaat	495
ee) Zeitliche Zurechnung der Aktivitäten von Kooperationspartnern	500
3. Bauausführungen bzw. Montagen für Eigenzwecke	501
4. Das Verhältnis von Art. 5 Abs. 3 zu Art. 5 Abs. 1 und Abs. 5 OECD-MA	502
a) Verhältnis zur festen Einrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA	502
b) Verhältnis zur Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	503
5. Zuordnung von Wirtschaftsgütern und daraus resultierender Aufwendungen und Erträge zur Bauausführungs- bzw. Montagebetriebsstätte	505
a) Baustoffe und Montageteile	505
b) Materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Schulden	505
c) Immaterielle Wirtschaftsgüter	505
6. Aufteilung des Projektergebnisses zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	508
a) Ermittlung des Projekt-Gesamtergebnisses	508

Inhaltsverzeichnis

b) Methoden der Aufteilung des Ergebnisses auf Stammhaus und Betriebsstätte	509
aa) Direkte Methode zur Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses	509
bb) Indirekte Methoden zur Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses	512
cc) Grundsatz der projektbezogenen Methodenkontinuität	514
7. Besonderheiten der Besteuerung inländischer Bau- und Montagebetriebsstätten	514
a) GewSt bei Einzweck-ARGEN	514
b) Abzugsbesteuerung bei Bauleistungen	516
IV. Energieversorgung	518
1. Überblick	518
2. Pipelinenetz als Betriebsstätte	519
a) Betriebsstätte nach nationalem Recht	519
b) Betriebsstätte nach DBA	520
c) Diskussion innerhalb der OECD	521
3. Pipelinebesteuerung auf dem Festlandsockel	521
a) Behandlung nach internationalem Völkerrecht	521
b) Behandlung nach deutschem nationalen Recht	522
c) Europipe-Abkommen	524
d) Behandlung nach Doppelbesteuerungsabkommen	524
4. Ermittlung der Betriebsstätteneinkünfte	526
V. Telekommunikation	526
1. Überblick	526
2. Betriebsstättengründung durch telekommunikationsspezifische Einrichtungen	528
a) Festnetzeinrichtungen	528
b) Mobilfunkeinrichtungen (Sende- und Empfangsstationen)	532
c) Mobile erdggebundene Übertragungseinrichtungen	534
d) Satellitenkommunikation	536
e) TK-Anlagen an Bord von Schiffen und Flugzeugen	537
3. Betriebsstättengründung neben lokaler Tochtergesellschaft	538
4. Besonderheiten der Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten durch Telekommunikationseinrichtungen	540
VI. Luftfahrt	541
1. Überblick	541
2. Nationales Steuerrecht	542
a) Inbound-Fall	542
b) Outbound-Fall	543
3. Doppelbesteuerungsabkommen	544
a) Betriebsstättengriff	544
b) Internationales Luftfahrtprivileg (Art. 8 / Art. 13 Abs. 3 OECD-MA)	544
c) Besonderheiten bei der Einkünfteabgrenzung	547
d) Besonderheiten in einzelnen DBA	549
VII. Seeschifffahrt	549
1. Überblick	549
2. Nationales Recht	550
a) Inbound-Fall	550
b) Outbound-Fall	553
3. Doppelbesteuerungsabkommen	553
a) Betriebsstättengriff	553
b) Internationales Schifffahrtsprivileg (Art. 8 / Art. 13 Abs. 3 OECD-MA)	553
aa) Besonderheiten bei der Einkünfteabgrenzung	556
bb) Besonderheiten in einzelnen DBA	556
VIII. Freiberufler	557
1. Überblick	557
2. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	557
3. Besonderheiten beim Betriebsstättengriff	558
a) Feste Einrichtung und Betriebsstätte	558
b) Tätigwerden in fremden Räumlichkeiten (Dienstleistungsbetriebsstätte i. S. d. Art. 5 OECD-MA)	559
c) Dienstleistungsbetriebsstätte i. S. d. MA-Kommentars	560
4. Einkünfteaufteilung auf in- und ausländische Freiberufler-Betriebsstätten	560

Inhaltsverzeichnis

5. Besteuerung auf Basis nationalen Rechts	562
a) Unbeschränkte Steuerpflicht	562
b) Beschränkte Steuerpflicht	563
aa) Arbeitsausübung	563
bb) Arbeitsverwertung	565
cc) Feste Einrichtung oder Betriebsstätte	565
6. Besteuerung auf Basis DBA-Rechts	565
a) Allgemeines	565
b) Art. 14 OECD-MA a. F	566
c) Art. 7 OECD-MA	567
d) § 20 Abs. 2 AStG	568
e) Ergebnis	568
Sachverzeichnis	569