Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen 35

Herausgegeben von Prof. Dr. Claus-Peter Weber / Prof. Dr. Heinz Kußmaul
Mitbegründet von Prof. Dr. Karlheinz Küting

eBook

Steffen Heyd

Internationale Gewinnabgrenzung bei der Geschäftstätigkeit über Betriebstättenstrukturen

Eine betriebswirtschaftliche Analyse im Kontext europäischer und internationaler Harmonisierungsbestrebungen

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen

Band 35

Internationale Gewinnabgrenzung bei der Geschäftstätigkeit über Betriebstättenstrukturen

Eine betriebswirtschaftliche Analyse
im Kontext europäischer und
internationaler Harmonisierungsbestrebungen

Von
Dr. Steffen Heyd

ERICH SCHMIDT VERLAG

Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
ESV.info/978 3 503 15780 8

Zugl.: Universität Trier, Diss., 2014 u. d. T.

Gewinnabgrenzung des unternehmensinternen Liefer- und Leistungsaustauschs bei der unternehmerischen Geschäftstätigkeit über Betriebstättenstrukturen im deutschen internationalen Steuerrecht

Eine betriebswirtschaftliche Analyse ausgewählter steuerrechtlicher Problembereiche im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung bei Einheitsunternehmen im Kontext europäischer und internationaler Harmonisierungsbestrebungen

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15779 2
eBook: ISBN 978 3 503 15780 8

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014
www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Geleitwort

Aufgrund der fortschreitenden Internationalisierung geschäftlicher Aktivitäten deutscher Unternehmen im Ausland sowie ausländischer Unternehmen in Deutschland erlangt die international fokussierte Steuerlehre einen mittlerweile überragenden Stellenwert im Bereich der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung. Jener Entwicklungsprozess wird zudem durch den seit mehreren Jahren bestehenden Einfluss von Vorgaben diverser supranationaler Organisationen auf die jeweiligen Mitgliedstaaten enorm forciert. Jene Vorgaben gipfeln derzeit in die Modifikation von Art. 7 OECD-MA mittels Integration des sog. Authorized OECD-Approach (AOA) sowie die daraufhin erforderliche Änderung von § 1 AStG (geändert durch das AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013). Beide Vorschriften haben die fiktive rechtliche Verselbstständigung ausländischer Betriebstätten deutscher Wirtschaftseinheiten und mithin die steuerliche Gleichstellung mit ausländischen Tochterkapitalgesellschaften zum Gegenstand und besitzen weitreichende steuerliche Konsequenzen für international agierende Einheitsunternehmen. Jenes sehr ambitionierte und auf den ersten Blick als konsequent zu erachtende Ziel wirft jedoch zahlreiche hochkomplexe Zweifelsfragen seiner Umsetzung – insb. in Bezug auf den im Zuge des Liefer- und Leistungsaustauschs zwischen Stammhaus und Betriebstätte nun zwingend anzuwendenden Fremdvergleichsgrundsatz – auf. Im Fokus der Untersuchungen der Dissertation von Herrn Dr. *Steffen Heyd* steht folglich die überaus bedeutsame Frage der Abgrenzung der Ergebnisse von Stammhaus und Betriebstätte in einem internationalen Einheitsunternehmen sowie deren Aufteilung auf die betroffenen Staaten. Zudem müssen die Bestrebungen der OECD den Problemfeldern der Verlagerung von Einkünften mittels Gestaltungsmaßnahmen, der (drohenden) internationalen Doppelbesteuerung sowie der Nichtbesteuerung von Einkünften Rechnung tragen. Neben diesen Vorgaben der OECD haben sich insb. ausländische Betriebstättenkonstruktionen simultan an europäischen Harmonisierungsbestrebungen zu messen, wonach Liefer- und Leistungsverhältnisse zwischen deutschem Stammhaus und ausländischer Betriebstätte steuerlich nicht gegenüber Beziehungen innerhalb eines rein national bestehenden Einheitsunternehmens benachteiligt werden dürfen. Letztlich bestehen auf europäischer Ebene die Bestrebungen, eine sog. Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) als alternatives Gewinnabgrenzungskonzept zu implementieren, dessen Funktionsweise diametral zu der von der OECD ausgearbeiteten Methodik erfolgt.

An diesen Stellen greifen die Forschungsfragen der Dissertation von Herrn Dr. *Steffen Heyd*. Erstens wird dezidiert wissenschaftlich untersucht, ob das von der OECD angestoßene Konzept geeignet ist, die bislang zwischen Stammhaus und Betriebstätte bestehenden Inkonsistenzen im Hinblick auf Einkunftsverlagerungen sowie (teilweise) Doppel- oder Nichtbesteuerungen bei (international angelegten) Liefer- und Leistungsbeziehungen zu beseitigen oder ob durch jene Initiative weitere Zweifelsfragen hervorgerufen werden. Zweitens analysiert die Dissertation ausführlich, ob die ein internationales Einheitsunternehmen betreffenden bestehenden gesetzlichen Regelungen Deutschlands europäischen

Vorgaben genügen oder ob auch hier Verbesserungspotenziale bestehen. Drittens wird das europäisch gewachsene Konzept der GKKB dem OECD-Konzept anhand eines eigens entwickelten Anforderungskatalogs kritisch gegenübergestellt und daraus resultierend bewertet, inwieweit die auf der indirekten Methode beruhende GKKB zu einer sachgerechteren Gewinnzuordnung bei internationalen Einheitsunternehmen als der auf der direkten Methode via transaktionsbezogener Verrechnungspreise resp. unternehmensinterner fiktiver Entgelte basierende AOA führt.

Die aus der Arbeit von Herrn *Dr. Steffen Heyd* gewonnenen Forschungsergebnisse leisten in innovativer Manier einen sehr wertvollen Beitrag für das Gebiet der normativen (internationalen) Steuerforschung. Die vorliegende Arbeit, welche erstmals die Bereiche „AOA“, „Steuerentstrickung in einem internationalen Einheitsunternehmen“ und „GKKB“ kombinatorisch und wissenschaftlich fundiert untersucht, dabei logisch stringent vorgeht, eine große Praxisrelevanz aufweist und zudem im Bereich der Steuerrechtsgestaltungslehre nicht nur bestehende steuerliche Inkonsistenzen aufzeigt, sondern auch zahlreiche Handlungsempfehlungen für jenes hochkomplexe Themengebiet für den Steuergesetzgeber entwickelt, verringert in diesem Bereich eine bislang bestehende Forschungslücke. Es wäre zu wünschen, dass die akribisch erarbeiteten Ergebnisse von Herrn *Dr. Steffen Heyd* auch durch das Bundesministerium der Finanzen eine angemessene Beachtung finden.

Trier, im Juni 2014 Univ.-Prof. Dr. *Lutz Richter*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Unternehmensrechung, an der Universität Trier. Sie wurde im Oktober 2013 dem Fachbereich IV der Universität Trier als Dissertationsschrift vorgelegt. Das Promotionsverfahren fand im Februar 2014 seinen erfolgreichen Abschluss.

Mein ganz herzlicher Dank gebührt meinem verehrten akademischen Lehrer und Doktorvater, Herrn Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter, der mich im Rahmen meines Dissertationsvorhabens stets unterstützte und mich in meiner gesamten Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter in vielfältiger Weise gefördert sowie in persönlicher Hinsicht geprägt hat. Ihm danke ich für das mir entgegengebrachte Vertrauen sowie für die wertvollen Anregungen und die zahlreichen Diskussionen, welche zum erfolgreichen Abschluss dieser Arbeit maßgeblich beigetragen haben. Zudem gilt mein aufrichtiger Dank Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael Olbrich für die Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Walter Schertler bedanke ich mich für die Bereitschaft zur Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses. Für die Aufnahme der vorliegenden Arbeit in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bin ich Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul und Prof. Dr. Claus-Peter Weber zu besonderem Dank verpflichtet.

Weiterhin möchte ich mich bei meinen Kolleginnen und Kollegen an der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Unternehmensrechnung für die überaus kollegiale und freundschaftliche Zusammenarbeit herzlichst bedanken. Auf ihre Unterstützung konnte ich mich während unserer gesamten Zusammenarbeit, aber insbesondere auch gegen Ende meiner Promotionsphase, stets verlassen. Dabei gilt mein besonderer Dank Frau Dr. Magdalena Kruczynski, Frau Dipl.-Kffr. Stefanie Hontheim und Herrn Dipl.-Kfm. Stephan Braun. In besonders schöner Erinnerung werden mir dabei die motivierenden Gespräche sowie die gemeinsamen Erlebnisse bleiben.

Mein ganz besonderer Dank gilt meiner Familie sowie insbesondere meinen Eltern, die mich auf meinem persönlichen und beruflichen Werdegang vorbehaltlos unterstützt und begleitet haben. Meinen Freunden danke ich für die wohltuenden und motivationsfördernden Ablenkungen. Von ganzem Herzen danken möchte ich meiner Partnerin, Christine. Durch ihre unermüdliche Unterstützung, ihre aufmunternde und liebevolle Art war sie mir eine unschätzbar wertvolle Hilfe. Ohne Dich und Deinen Rückhalt wäre das Gelingen dieser Arbeit nicht möglich gewesen.

München, im Juni 2014 Steffen Heyd

Inhaltsübersicht

Geleitwort ..... **V**

Vorwort ..... **VII**

Inhaltsübersicht ..... **IX**

Inhaltsverzeichnis ..... **XI**

Abbildungsverzeichnis ..... **XXIII**

Abkürzungsverzeichnis ..... **XXV**

1 Einleitende Bemerkungen **1**

1.1 Motivation und Zielsetzung der Untersuchung 1

1.2 Eingrenzung und methodologische Einordnung des Untersuchungsgegenstands 3

1.3 Gang der Untersuchung 4

2 Grundlagen der internationalen Gewinnabgrenzung **8**

2.1 Gewinnabgrenzung bei grenzüberschreitenden Betriebstättenstrukturen 8

2.2 Die Betriebstätte im deutschen internationalen Steuerrecht 12

2.3 Der Fremdvergleichsgrundsatz als genereller Maßstab der internationalen Gewinnabgrenzung 23

2.4 Konfligierende Konzeptionsalternativen zur Verselbstständigung der Betriebstätte 25

3 Konkretisierung der Gewinnabgrenzungsgrundsätze hinsichtlich des unternehmensinternen Güter- und Leistungsaustauschs **34**

3.1 Diskussion und Beurteilung des *AOA* als abkommensrechtliches Abrechnungskonzept einer sachgerechten zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungssubstrat 34

3.2 Im nationalen Steuerrecht verwirklichte Grundsätze der fremdvergleichskonformen Gewinnabgrenzung 69

3.3 Untersuchung der direkten Gewinnabgrenzung anhand normativer Anforderungen 135

4 Implikationen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die Abgrenzung des internen Liefer- und Leistungsaustauschs sowie Untersuchung eines alternativen Abrechnungskonzepts **163**

4.1 Gemeinschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für den Bereich der direkten Steuern 163

4.2 Untersuchung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf die steuerliche Gestaltung des internen Liefer- und Leistungsaustauschs 169
4.3 Untersuchung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf das *Dealing-at-arms-length-principle* als Instrument der internationalen Gewinnabgrenzung 227
4.4 Diskussion und Beurteilung eines alternativen Lösungskonzepts zur sachgerechten Gewinnabgrenzung bei internationalen Einheitsunternehmen auf Basis der indirekten Methode 235
5 Thesenförmige Zusammenfassung 263
Literaturverzeichnis 267
Stichwortverzeichnis 345

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort ..... **V**

Vorwort ..... **VII**

Inhaltsübersicht ..... **IX**

Inhaltsverzeichnis ..... **XI**

Abbildungsverzeichnis ..... **XXIII**

Abkürzungsverzeichnis ..... **XXV**

1 Einleitende Bemerkungen **1**

1.1 Motivation und Zielsetzung der Untersuchung 1

1.2 Eingrenzung und methodologische Einordnung des Untersuchungsgegenstands 3

1.3 Gang der Untersuchung 4

2 Grundlagen der internationalen Gewinnabgrenzung **8**

2.1 Gewinnabgrenzung bei grenzüberschreitenden Betriebstättenstrukturen 8

2.1.1 Notwendigkeit und Tragweite 8

2.1.2 Begriffliche Einordnung und Abgrenzung zur Gewinnermittlung 9

2.1.3 Methoden der Gewinnabgrenzung 10

2.1.3.1 Indirekte Methode 10

2.1.3.2 Direkte Methode 11

2.2 Die Betriebstätte im deutschen internationalen Steuerrecht 12

2.2.1 Relevanz des Betriebstättenbegriffs bei globaler Unternehmenstätigkeit 12

2.2.2 Begriffsbestimmung der Betriebstätte 14

2.2.2.1 Vorbemerkungen 14

2.2.2.2 Betriebstättenbegriff nach nationalem Recht 15

2.2.2.3 Betriebstättenbegriff nach Abkommensrecht 19

2.3 Der Fremdvergleichsgrundsatz als genereller Maßstab der internationalen Gewinnabgrenzung 23

2.3.1 Konzeption des Fremdvergleichsgrundsatzes 23

2.3.2 Bedeutung für die Betriebstätten-Gewinnabgrenzung 24

2.4 Konfligierende Konzeptionsalternativen zur Verselbstständigung der Betriebstätte 25

2.4.1 Reichweite der Verselbstständigung der Betriebstätte 25

2.4.2 Leitbild der absoluten Selbstständigkeitsfiktion 26

2.4.2.1 Vollständige Verselbstständigung der Betriebstätte 26

2.4.2.2 Theorie vom Funktionsnutzen ... 26
2.4.3 Leitbild der eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion ... 28
2.4.3.1 Eingeschränkte Verselbstständigung der Betriebstätte ... 28
2.4.3.2 Erwirtschaftungstheorie ... 29
2.4.4 Entwicklungsprozess auf Ebene der OECD zur fiktiv absolut selbstständigen Betriebstätte ... 30
3 Konkretisierung der Gewinnabgrenzungsgrundsätze hinsichtlich des unternehmensinternen Güter- und Leistungsaustauschs ... 34
3.1 Diskussion und Beurteilung des *AOA* als abkommensrechtliches Abrechnungskonzept einer sachgerechten zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungssubstrat ... 34
3.1.1 Maßnahmen der OECD zur schrittweisen Umsetzung des *AOA* ... 34
3.1.2 Neufassung des Art. 7 OECD-MA ... 35
3.1.2.1 Überblick ... 35
3.1.2.2 Erforderlich gewordene Anpassungsmaßnahmen ... 36
3.1.2.3 Präzisierung des Regelungsgehalts von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA ... 38
3.1.2.4 Integration des *AOA* in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ... 39
3.1.2.5 Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Betriebstätten gem. Art. 7 Abs. 3 OECD-MA ... 41
3.1.2.5.1 Regelungsgehalt ... 41
3.1.2.5.2 Voraussetzungen und Durchführung einer Gegenberichtigung ... 42
3.1.2.5.3 Einigungsmöglichkeiten zwischen den Vertragsstaaten ... 43
3.1.2.5.4 Alternativformulierung ... 44
3.1.3 Untersuchung der Abgrenzungsgrundsätze für Unternehmensgewinne gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA nach Maßgabe des *AOA* ... 45
3.1.3.1 Erforderlichkeit eines zweistufigen Verfahrens ... 45
3.1.3.2 Erste Stufe: Bestimmung der Tätigkeiten und Rahmenbedingungen der fiktiv verselbstständigten Betriebstätte ... 46
3.1.3.2.1 Zuordnung von Funktionen ... 46
3.1.3.2.1.1 Funktionsanalyse als Ausgangspunkt ... 46
3.1.3.2.1.2 Bedeutung und Umfang der Funktionsanalyse ... 47
3.1.3.2.2 Zuordnung von Risiken ... 49
3.1.3.2.3 Zuordnung von Wirtschaftsgütern ... 51
3.1.3.2.3.1 Grundsätzliche Vorgehensweise ... 51

3.1.3.2.3.2 Behandlung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern ... 52
3.1.3.2.4 Zuordnung des Dotationskapitals ... 54
3.1.3.2.4.1 Prämisse der einheitlichen Kreditwürdigkeit ... 54
3.1.3.2.4.2 Zweistufige Bestimmung der erforderlichen Kapitalausstattung ... 55
3.1.3.2.5 Anerkennung von unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen als erfolgsbestimmende Ursache ... 58
3.1.3.3 Zweite Stufe: Bestimmung des Erfolgsbeitrags der Betriebstätte ... 60
3.1.4 Kritische Auseinandersetzung mit der Systematik der Gewinnabgrenzung nach dem *AOA* ... 61
3.1.4.1 Gewinnzuweisung nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ... 61
3.1.4.1.1 Risikozuordnung auf Basis wesentlicher Personalfunktionen ... 61
3.1.4.1.1.1 Probleme des Personenbezugs ... 61
3.1.4.1.1.2 Übereinstimmung mit dem Veranlassungsprinzip? ... 62
3.1.4.1.2 Zuordnung von Wirtschaftsgütern auf Basis wesentlicher Personalfunktionen ... 63
3.1.4.2 Gegenberichtigung nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA ... 65
3.1.4.3 Folgen für die gegenwärtige Abkommenspraxis ... 67
3.2 Im nationalen Steuerrecht verwirklichte Grundsätze der fremdvergleichskonformen Gewinnabgrenzung ... 69
3.2.1 Entstrickungs- und Verstrickungskonzeption des innerstaatlichen Rechts ... 69
3.2.1.1 Regelungsbedürfnis ... 69
3.2.1.2 Historischer Hintergrund ... 71
3.2.1.2.1 Finaler Entnahme- bzw. Betriebsaufgabebegriff der früheren BFH-Rechtsprechung ... 71
3.2.1.2.2 Kritik an der früheren BFH-Rechtsprechung ... 73
3.2.1.3 Weiterer gesetzlicher Regelungsbedarf? ... 74
3.2.2 Detaillierte Untersuchung einzelner erfolgsauslösender unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen ... 75
3.2.2.1 Überführung von Wirtschaftsgütern ... 75
3.2.2.1.1 Relevante Konstellationen der aktiven Entstrickung ... 75
3.2.2.1.2 Relevante Konstellationen der passiven Entstrickung ... 79

3.2.2.1.2.1 Erstmaliger Abschluss oder Änderung eines bestehenden DBA ... 79
3.2.2.1.2.2 Wegfall der Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung . 82
3.2.2.1.3 Problematik der Unbestimmtheit des steuerbegründenden Tatbestands „Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts“.. 85
3.2.2.1.3.1 Vorbemerkungen ... 85
3.2.2.1.3.2 Im Schrifttum vertretene Auffassungen ... 86
3.2.2.1.3.3 Erkenntnisse und Folgen aus der BFH-Rechtsprechung zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie ... 90
3.2.2.1.3.4 Konkretisierung des Tatbestands durch die Implementierung eines sog. Regelbeispiels im Rahmen des JStG 2010 ... 91
3.2.2.1.3.5 Aussagegehalt des sog. Regelbeispiels und Identifizierung konzeptioneller Mängel ... 92
3.2.2.1.3.6 Auswirkungen des *AOA* ... 95
3.2.2.1.3.7 Eigene Auffassung ... 96
3.2.2.1.4 Eintritt in die deutsche Besteuerungsbefugnis als einlagenbegründender Tatbestand ... 98
3.2.2.1.4.1 Relevante Konstellationen ... 98
3.2.2.1.4.2 Steuersystematische Inkonsistenz ... 99
3.2.2.2 Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung ... 99
3.2.2.2.1 Relevante Konstellationen ... 99
3.2.2.2.2 Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts als steuerbegründender Tatbestand ... 100
3.2.2.2.3 Offene Fragen im Kontext der Nutzungsentstrickung ... 102
3.2.2.2.3.1 Abgrenzungsproblematik ... 102
3.2.2.2.3.2 Fraglicher Anwendungsbereich ... 104
3.2.2.2.4 Diskrepanzen zum *AOA* ... 105
3.2.2.2.4.1 Gefahr potenzieller Doppelbesteuerungen ... 105
3.2.2.2.4.2 Steuersystematische Inkonsistenzen ... 106
3.2.2.3 Erbringung von Dienstleistungen ... 107
3.2.2.3.1 Definitorische Einordnung ... 107
3.2.2.3.2 Dienstleistungserbringung als Haupttätigkeit der Betriebstätte ... 108
3.2.3 Besteuerungswirkungen unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen ... 109

3.2.3.1 Regelzeitpunkt der steuerlichen Erfassung 109
3.2.3.2 Relevante Bewertungsmaßstäbe 110
3.2.3.2.1 Gemeiner Wert als maßgeblicher Bewertungsmaßstab 110
3.2.3.2.2 Bewertungskonzeption des gemeinen Werts und Abgrenzung zum Teilwert 111
3.2.3.2.3 Eignung des gemeinen Werts bei Nutzungsüberlassungen? 114
3.2.3.2.4 Verhältnis zur Bewertungskonzeption des *AOA* 114
3.2.3.2.4.1 Abgrenzung des Fremdvergleichspreises zum gemeinen Wert 114
3.2.3.2.4.2 Implikationen der Funktions- und Risikoverteilung auf die Bewertung von unternehmensinternen Transaktionen 116
3.2.3.3 Zeitlicher Aufschub von Besteuerungswirkungen in bestimmten Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern 118
3.2.3.3.1 Bildung eines Ausgleichspostens bei Wirtschaftsgutentstrickung 118
3.2.3.3.2 Regel: Gewinnerhöhende ratierliche Auflösung des Ausgleichspostens 120
3.2.3.3.3 Ausnahme: Gewinnerhöhende sofortige Auflösung des Ausgleichspostens in bestimmten Fällen 121
3.2.3.3.4 Besonderheiten bei Neuverstrickung anlässlich der Rückführung von Wirtschaftsgütern 123
3.2.3.3.4.1 Regelungsgehalt 123
3.2.3.3.4.2 Ermittlung des besonderen Verstrickungswerts 124
3.2.3.3.4.3 Identifizierung von Regelungsmängeln 125
3.2.3.3.4.4 Identifizierung potenzieller Diskrepanzen zum *AOA* 126
3.2.3.3.5 Bilanzielle Aspekte der Ausgleichspostenmethode 128
3.2.3.3.5.1 Charakter des Ausgleichspostens und steuerbilanzielle Folgewirkungen 128
3.2.3.3.5.2 Konsequenzen für die Handelsbilanz 129
3.2.4 Die Umsetzung des *AOA* durch das AmtshilfeRLUmsG 130
3.2.4.1 Erweiterung des § 1 AStG auf Betriebstättenkonstellationen 130
3.2.4.1.1 Fiktion von Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebstätte 130
3.2.4.1.2 Implementierung der zweistufigen Erfolgsermittlung 131
3.2.4.1.3 Vermeidung internationaler Besteuerungskonflikte 133

3.2.4.2 Kritische Würdigung ... 134
3.3 Untersuchung der direkten Gewinnabgrenzung anhand normativer Anforderungen ... 135
3.3.1 Fundierung normativer Anforderungen hinsichtlich der internationalen Gewinnabgrenzung ... 135
3.3.2 Normative Anforderungen hinsichtlich der Fiskalfunktion ... 138
3.3.2.1 Zwischenstaatliche Steuergerechtigkeit ... 138
3.3.2.1.1 Äquivalenzprinzip als maßgeblicher Anknüpfungspunkt ... 138
3.3.2.1.2 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung ... 140
3.3.2.1.2.1 Allgemeine äquivalenztheoretische Rechtfertigung ... 140
3.3.2.1.2.2 Vereinbarkeit der Risikozuordnung auf Basis der wesentlichen Personalfunktionen mit dem Äquivalenzprinzip? ... 141
3.3.2.1.2.3 Gewährleistung einer kongruenten Gewinnabgrenzung ... 142
3.3.2.1.2.4 Zwischenstaatliches Anliegen der Minimierung grenzüberschreitender Gewinnverlagerungen ... 143
3.3.2.2 Individuelle Steuergerechtigkeit ... 145
3.3.2.2.1 Konkretisierung durch das Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ... 145
3.3.2.2.2 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung ... 146
3.3.2.2.2.1 Güteraustausch ... 146
3.3.2.2.2.2 Leistungsaustausch ... 148
3.3.3 Normative Anforderungen hinsichtlich der Wirtschaftsordnungsfunktion ... 148
3.3.3.1 Steuerliches Legalitätsprinzip ... 148
3.3.3.1.1 Gesetzesmäßigkeit bzw. Rechtssicherheit der Besteuerung ... 148
3.3.3.1.2 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung ... 149
3.3.3.2 Administrierbarkeit ... 152
3.3.3.2.1 Bedeutung und Zielsetzung ... 152
3.3.3.2.2 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung ... 153
3.3.3.3 Entscheidungsneutralität der Besteuerung ... 155
3.3.3.3.1 Grundlegende Konzeption sowie wesentliche Erscheinungsformen ... 155
3.3.3.3.2 Reichweite des Neutralitätspostulats ... 157
3.3.3.3.3 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung ... 158
3.3.3.3.3.1 Wettbewerbsneutralität ... 158
3.3.3.3.3.2 Rechtsformneutralität ... 160

3.3.3.3.3.2.1 Umsetzungsgebot der Rechtsformneutralität sowie Rechtfertigung von Durchbrechungen 160
3.3.3.3.3.2.2 Entscheidungswirkungen rechtsformneutraler Gewinnabgrenzung..... 161

4 Implikationen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die Abgrenzung des internen Liefer- und Leistungsaustauschs sowie Untersuchung eines alternativen Abrechnungskonzepts 163

4.1 Gemeinschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für den Bereich der direkten Steuern 163
4.1.1 Binnenmarktkonzept der EU 163
4.1.1.1 Wirkungsweise der Grundfreiheiten 163
4.1.1.2 Ökonomische Zielsetzung 164
4.1.2 Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen 165
4.1.2.1 Harmonisierung des direkten Steuerrechts im Wege der Rechtsangleichung 165
4.1.2.2 EuGH als „Motor im steuerlichen Integrationsprozess“ 167
4.2 Untersuchung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf die steuerliche Gestaltung des internen Liefer- und Leistungsaustauschs 169
4.2.1 Konfliktpotenziale der deutschen Entstrickungsbesteuerung mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht 169
4.2.2 Reichweite der sekundärrechtlichen Amtshilfe im Kontext mitgliedstaatlicher Administrationsnotwendigkeit..... 170
4.2.2.1 Bedürfnis nach einer effektiven steuerlichen Kontrolle..... 170
4.2.2.2 Zwischenstaatliche Amtshilfe im Ermittlungsverfahren..... 171
4.2.2.2.1 Entwicklungsprozess..... 171
4.2.2.2.2 Formen und Umfang der Verwaltungszusammenarbeit 172
4.2.2.2.3 Maßnahmen der administrativen Vereinfachung 174
4.2.2.3 Zwischenstaatliche Amtshilfe im Vollstreckungsverfahren 174
4.2.2.3.1 Entwicklungsprozess..... 174
4.2.2.3.2 Formen und Umfang der Amtshilfe zur Steuervollstreckung 175
4.2.2.3.3 Maßnahmen der administrativen Vereinfachung 176
4.2.3 Ableitung europarechtlicher Determinanten im Kontext des internen Transfers von Wirtschaftsgütern..... 177
4.2.3.1 Gewährleistungsgehalt der tangierten Grundfreiheiten..... 177

4.2.3.1.1 Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit 177
4.2.3.1.2 Überschneidungsbereich und Verhältnis zur Kapitalverkehrsfreiheit 178
4.2.3.2 Diskriminierende Wirkung der steuerlichen Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte 181
4.2.3.3 Reichweite der Befugnis zur Bekämpfung von Steuerflucht 182
4.2.3.3.1 Vorbemerkungen 182
4.2.3.3.2 Missbrauchskonzept des EuGH 183
4.2.3.3.3 Dimensionierung des Begriffs der „rein künstlichen Gestaltungen“ im Kontext des Transfers von Wirtschaftsgütern 185
4.2.3.4 Vorzeitige Abrechnung stiller Reserven zwecks Wahrung der Kohärenz des Steuersystems 186
4.2.3.4.1 Bedeutungsgehalt 186
4.2.3.4.2 Konkretisierung im Kontext der grenzüberschreitenden Verbringung von Wirtschaftsgütern 187
4.2.3.5 Reichweite der Befugnis zur Wahrung mitgliedstaatlicher Besteuerungshoheiten 189
4.2.3.5.1 Legitimes Anliegen der Mitgliedstaaten 189
4.2.3.5.2 Zum gegenwärtigen Stand der Rechtfertigung von Liquiditätsnachteilen 191
4.2.3.5.3 Interessensabwägung in Bezug auf die Aufteilung mitgliedstaatlicher Besteuerungsbefugnisse 193
4.2.3.5.3.1 Anerkennungsverpflichtung der nach Verbringung eintretenden Wertänderungen? 193
4.2.3.5.3.2 Konkretisierung des Steuerstundungserfordernisses 195
4.2.3.5.3.2.1 Dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz geschuldete Differenzierung zwischen Steuerfestsetzung und Steuererhebung 195
4.2.3.5.3.2.2 Zumutbarkeitsgrenze behördlichen Verwaltungsaufwands 196
4.2.3.5.3.2.3 Besteuerungsaufschub in Abhängigkeit von Sicherheitsleistungen und Stundungszinsen? 197
4.2.3.5.3.2.4 Europarechtliche Legitimation von Typisierungen? 200

4.2.3.6 Abgeleitete Prüfsystematik und Zusammenfassung der Leitsätze aus der relevanten EuGH-Rechtsprechung ... 202
4.2.4 Untersuchung der Auswirkungen auf die deutsche Rechtslage und Handlungsempfehlungen ... 205
4.2.4.1 Problemstellung ... 205
4.2.4.2 Entstrickungsgrundsatz ... 205
4.2.4.2.1 Überführung von Wirtschaftsgütern ... 205
4.2.4.2.2 Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung ... 206
4.2.4.2.3 Auswirkungen auf die geänderte Rechtsprechung des BFH zur finalen Entnahmetheorie? ... 208
4.2.4.3 Verhältnismäßigkeit der Entstrickungsregelungen ... 209
4.2.4.3.1 Europarechtskonformität der Stundungsregelungen des § 4g EStG ... 209
4.2.4.3.1.1 Problematik ... 209
4.2.4.3.1.2 Grundlegende konzeptionelle Ausgestaltung des Stundungskonzepts ... 210
4.2.4.3.1.3 Zwingendes Erfordernis einer Stundungsregelung aufgrund hinreichender bestehender administrativer Maßnahmen? ... 211
4.2.4.3.1.4 Problematik hinreichender Verifikationsmöglichkeiten ... 214
4.2.4.3.1.5 Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bei verfahrensrechtlicher Vereinfachung ... 216
4.2.4.3.1.6 Implikationen für beschränkt Steuerpflichtige ... 221
4.2.4.3.1.7 Umfang der mit der Stundung verbundenen zulässigen Restriktionen ... 221
4.2.4.3.2 Europarechtskonformität der Sofortbesteuerung bei Gewinnrealisationstatbeständen ohne aktive Handlung des Steuerpflichtigen ... 223
4.2.4.4 Exkurs: Das österreichische Entstrickungskonzept als Leitmodell im europäischen Binnenmarkt? ... 224
4.3 Untersuchung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf das *Dealing-at-arms-length-principle* als Instrument der internationalen Gewinnabgrenzung ... 227
4.3.1 Problemstellung ... 227
4.3.2 EuGH-Urteil in der Rs. *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)/État belge* ... 228
4.3.2.1 Sachverhalt ... 228

4.3.2.2 Entscheidung und wesentliche Erkenntnisse 228
4.3.3 Beurteilung und Folgerungen für die Erweiterung des § 1 AStG durch das AmtshilfeRLUmsG 230
4.3.3.1 Verselbstständigkeitsfiktion der Betriebstätte als Erfordernis einer europarechtlich gebotenen Rechtsformneutralität? 230
4.3.3.2 Generelle Anerkennung unternehmensinterner Transaktionen 231
4.3.3.2.1 Europarechtlich gebotene transaktionsbezogene Differenzierung 231
4.3.3.2.2 Spezialfall: Funktionsverlagerung 232
4.3.3.3 Eingeschränkte Reichweite des Fremdvergleichsgrundsatzes 233
4.4 Diskussion und Beurteilung eines alternativen Lösungskonzepts zur sachgerechten Gewinnabgrenzung bei internationalen Einheitsunternehmen auf Basis der indirekten Methode 235
4.4.1 Paradigmenwechsel der Gewinnabgrenzung in der EU 235
4.4.1.1 Notwendigkeit der Reformierung der europäischen Unternehmensbesteuerung 235
4.4.1.2 Internationale Gewinnabgrenzung auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes als ein zentrales Investitionshindernis 236
4.4.1.3 Konzeptionelle Ausgestaltung der GKKB 238
4.4.2 Bedeutsame Auswirkungen auf die Gewinnabgrenzung im internationalen Einheitsunternehmen 240
4.4.2.1 Problemstellung 240
4.4.2.2 Konkretisierung der Konsolidierungsmethodik 241
4.4.2.2.1 Zurechnungssystem mit Zwischenergebniseliminierung 241
4.4.2.2.2 Praktische Durchführung der Konsolidierung 243
4.4.2.3 Konkretisierung der formelhaften Gewinnaufteilung 246
4.4.2.3.1 Generelle Ausgestaltung der Aufteilungsformel 246
4.4.2.3.2 Lokalisierung und Analyse der Formelfaktoren 247
4.4.2.3.2.1 Vermögen 247
4.4.2.3.2.2 Arbeit 249
4.4.2.3.2.3 Umsatz 251
4.4.2.4 Weitere Problembereiche im Kontext der internationalen Gewinnabgrenzung 252
4.4.2.4.1 Steuerliche Behandlung stiller Reserven bei Ein- und Austritt in die Unternehmensgruppe 252

4.4.2.4.2 Administrative Belange ... 253
4.4.3 Untersuchung der formelhaften Gewinnabgrenzung anhand normativer Anforderungen ... 254
4.4.3.1 Normative Anforderungen hinsichtlich der Fiskalfunktion ... 254
4.4.3.1.1 Zwischenstaatliche Steuergerechtigkeit ... 254
4.4.3.1.1.1 Formelhafte Gewinnaufteilung unter dem Äquivalenzprinzip ... 254
4.4.3.1.1.2 Gewährleistung einer kongruenten Gewinnabgrenzung ... 256
4.4.3.1.1.3 Zwischenstaatliches Anliegen der Minimierung grenzüberschreitender Gewinnverlagerungen ... 256
4.4.3.1.2 Individuelle Steuergerechtigkeit ... 258
4.4.3.2 Normative Anforderungen hinsichtlich der Wirtschaftsordnungsfunktion ... 259
4.4.3.2.1 Steuerliches Legalitätsprinzip ... 259
4.4.3.2.2 Administrierbarkeit ... 259
4.4.3.2.3 Rechtsformneutralität ... 260
4.4.3.3 Zwischenfazit ... 261
5 Thesenförmige Zusammenfassung ... 263
Literaturverzeichnis ... 267
Stichwortverzeichnis ... 345

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Übersicht über den Gang der Untersuchung 7
Abbildung 2: Vergleich zwischen dem OECD-MA 2008 und dem OECD-MA 2010 36
Abbildung 3: Zweistufiges Verfahren der Betriebstätten-Gewinnabgrenzung 46
Abbildung 4: Überführung eines Wirtschaftsguts in eine Freistellungs-Betriebstätte 87
Abbildung 5: Ermittlung des besonderen Verstrickungswerts gem. § 4g Abs. 3 EStG 124
Abbildung 6: Normative Anforderungen an die internationale Betriebstätten-Gewinnabgrenzung 136
Abbildung 7: Zusammenfassende Darstellung der aus der EuGH-Rechtsprechung abgeleiteten Prüfsystematik zum grenzüberschreitenden Betriebsvermögenstransfer 204
Abbildung 8: Dreistufige Konzeption der GKKB 240
Abbildung 9: Grenzüberschreitende Zwischenergebniseliminierung im Anlagevermögen bei Veräußerung zum Fremdvergleichspreis 244
Abbildung 10: Gewinnaufteilungsformel der GKKB 247

Abkürzungsverzeichnis

A

a.A. ..... anderer Ansicht

a.F. ..... alte Fassung

AbgÄG..... Abgabenänderungsgesetz

ABl. ..... Amtsblatt

Abs. ..... Absatz

AEUV ..... Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

AfA ..... Abschreibung für Abnutzung

AG..... Aktiengesellschaft

AmtshilfeRLUmsG..... Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften

AO..... Abgabenordnung

AOA..... Authorised OECD-Approach

Art. ..... Artikel

AStG ..... Außensteuergesetz

Aufl. ..... Auflage

B

BAO ..... Bundesabgabenordnung

BB ..... Betriebs-Berater (Zeitschrift)

Bd. ..... Band

BeckRS ..... Beck-Rechtsprechung

begr. ..... begründet

BeitrRLUmsG..... Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften

ber. ..... berichtigt

BFH..... Bundesfinanzhof

BFH/NV..... Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BFH-PR ..... Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung (Zeitschrift)

BFuP ..... Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)

BGB ..... Bürgerliches Gesetzbuch

BGBl. ..... Bundesgesetzblatt

BGH ..... Bundesgerichtshof

BMF ..... Bundesministerium der Finanzen

BR-Drs. ..... Bundesratsdrucksache

bspw. ..... beispielsweise

BStBl. ..... Bundessteuerblatt

BT-Drs. ..... Bundestagsdrucksache

Buchst. ..... Buchstabe

BVerfG..... Bundesverfassungsgericht

BVerfGE ..... Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

bzw. ..... beziehungsweise

C

ca. ..... circa

CCN ..... Common Communication Network

CIR..... Code des impôts sur les revenus 92 (belgisches Einkommensteuergesetz)

D

d. Verf. ..... der Verfasser

d.h. ..... das heißt

DB ..... Der Betrieb (Zeitschrift)

DBA ..... Doppelbesteuerungsabkommen

DBW ..... Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)

DStJG..... Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

DStR..... Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

DStRE ..... Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)

DStZ..... Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)

E

EFG ..... Entscheidungen der Finanzgerichte

EG ..... Europäische Gemeinschaft

EG-BeitrG..... Gesetz zur Durchführung der EG-Beitreibungsrichtlinie

endg. ..... endgültig

EStG..... Einkommensteuergesetz

EStR ..... Einkommensteuerrichtlinie

EU ..... Europäische Union

EuGH ..... Gerichtshof der Europäischen Union

EUR ..... Euro

EUV ..... Vertrag über die europäische Union

EuZW ..... Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

EWG ..... Europäische Wirtschaftsgemeinschaft

EWG-Vertrag ..... Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft

EWS ..... Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)

F

f. ..... folgende

FA ..... Finanzarchiv (Zeitschrift)

ff. ..... fortfolgende

FG ..... Finanzgericht

Fn. ..... Fußnote

fortgef. ..... fortgeführt

FR..... Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)

FVerlV ..... Funktionsverlagerungsverordnung

G

GAufzV..... Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung

gem. ..... gemäß

GewStG..... Gewerbesteuergesetz

GG..... Grundgesetz

ggf. ..... gegebenenfalls

GKKB ..... Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer Bemessungsgrundlage

gl. A. ..... gleiche Ansicht

GmbH..... Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHR..... GmbH-Rundschau (Zeitschrift)

GuV..... Gewinn- und Verlustrechnung

H

h.M. ..... herrschende Meinung

HGB ..... Handelsgesetzbuch

hrsg. ..... herausgegeben

Hs. ..... Halbsatz

I

i.d.R. ..... in der Regel

i.d.S. ..... in diesem Sinne

i.H.v. ..... in Höhe von

i.S.d. ..... im Sinne der; im Sinne des

i.V.m. ..... in Verbindung mit

IAS ..... International Accounting Standards

IDW ..... Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.

IFRS ..... International Financial Reporting Standards

ISR ..... Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)

IStR ..... Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)

ITPF ..... International Tax and Public Finance (Zeitschrift)

IWB..... Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

J

JFNuS..... Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik

JPE ..... Journal of Public Economics (Zeitschrift)

JStG..... Jahressteuergesetz

K

KOM ..... Kommission der Europäischen Union

KStG ..... Körperschaftsteuergesetz

KStR..... Körperschaftsteuerrichtlinie

M

m.a.W. ..... mit anderen Worten

m.E. ..... meines Erachtens

m.w.N. ..... mit weiteren Nennungen

N

NJW ..... Neue juristische Wochenschrift (Zeitschrift)

Nr. ..... Nummer

NTJ..... National Tax Journal (Zeitschrift)

NWB ..... Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)

O

o.g. ..... oben genannte

OECD..... Organization for Economic Coorperation and Development

OECD-MA..... Musterabkommen der OECD

OECD-MK..... Musterkommentar der OECD

öEStG..... österreichisches Einkommensteuergesetz

OFD ..... Oberfinanzdirektion

P

PiR ..... Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)

PIStB ..... Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)

R

RFH..... Reichsfinanzhof

RGBl. ..... Reichsgesetzblatt

RIW..... Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)

RL ..... Richtlinie

RL-E..... Richtlinienentwurf

Rn. ..... Randnummer

Rs. ..... Rechtssache

RStBl. ..... Reichssteuerblatt

S

S. ..... Seite

sbr..... Schmalenbach Business Review

SEC ..... Staff of the European Commission

SEStEG ..... Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften

Slg. ..... Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes

sog. ..... sogenannte(n)

StÄndG ..... Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz)

StB ..... Der Steuerberater (Zeitschrift)

Stbg ..... Die Steuerberatung (Zeitschrift)

StBp ..... Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)

StEntlG..... Steuerentlastungsgesetz

SteuerSenkG ..... Steuersenkungsgesetz

SteuerStud..... Steuer und Studium (Zeitschrift)

StuB ..... Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)

StuW ..... Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

StVergAbG ..... Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz)

T

TNI..... Tax Notes International

Tz. ..... Teilziffer

U

u.a. ..... unter anderem/und andere

u.U. ..... unter Umständen

Ubg..... Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)

UmgrStG..... Umgründungssteuergesetz

UmwStG ..... Umwandlungssteuergesetz

UN-MA..... Musterabkommen der Vereinten Nationen

UN-MK..... Musterkommentar der Vereinten Nationen

US ..... United States

USA ..... United States of America

V

VAZ ..... Veranlagungszeitraum

vgl. ..... vergleiche

VGr ..... Verwaltungsgrundsätze

W

WiSt ..... Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)

WPg ..... Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)

Z

Z..... Ziffer

z.B. ..... zum Beispiel

ZfB ..... Zeitschrift für Betriebswirtschaft

zfbf..... Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

zfhf ..... Zeitschrift für handelswirtschaftliche Forschung

ZGR ..... Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht

ZHR ..... Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht

zzgl. ..... zuzüglich

1 Einleitende Bemerkungen

1.1 Motivation und Zielsetzung der Untersuchung

Die vorliegende Untersuchung hat die steuerliche Behandlung der zwischenstaatlichen Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte als Teile eines internationalen Einheitsunternehmens[1] zum Gegenstand. Diese Thematik gilt als überaus anspruchsvolle Materie, welche innerhalb der internationalen Unternehmensbesteuerung die am schwierigsten zu lösenden Probleme aufwirft.[2] Dies lässt sich im Kern darauf zurückführen, dass für die Aufteilung des von dem internationalen Einheitsunternehmen erzielten Gesamtgewinns auf die jeweiligen Staaten, in denen die einzelnen für sich betrachtet unselbstständigen Unternehmensteile agieren, klare, sachgerechte sowie nachprüfbare Gewinnabgrenzungsmaßstäbe vonnöten sind. In diesem Kontext stellt sich in besonderem Maße die Frage, wie dies im Gegensatz zu rechtlich selbstständigen, aber wirtschaftlich verbundenen Konzernunternehmen mangels zivilrechtlicher Wirksamkeit schuldrechtlicher Vertragsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebstätte[3] bei unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen, die sich im Gesamtgewinn des internationalen Einheitsunternehmens widerspiegeln, gelingen kann. Diese Diskrepanz hat in der Vergangenheit zu beträchtlichen Widersprüchen, verbunden mit der Gefahr von Doppelbesteuerungsproblemen, geführt.

Zugleich unterliegt die internationale Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte aktuell einem sehr starken Wandel, der auf vielfältige und unterschiedlichste Entwicklungen des nationalen und internationalen Steuerrechts zurückzuführen ist. Denn das Bedürfnis, die beschriebene unzureichende Situation zu beheben und eine kongruente Betriebstätten-Gewinnabgrenzung zwischen den Staaten zu gewährleisten, führte auf Ebene der OECD zu einer weitreichenden Überarbeitung der in diesem Zusammenhang bedeutungsvollen Abkommensvorschrift des Art. 7 OECD-MA sowie des zugehörigen OECD-MK.[4] Im Ergebnis dieser Arbeiten bezweckt die OECD, die Gewinnabgrenzung bei Betriebstätten gänzlich an diejenige zwischen verbundenen Konzernunternehmen anzugleichen, indem die Betriebstätte konzeptionell als funktional selbstständige Einheit fingiert wird, damit die Zuordnung der Wertschöpfungsbeiträge innerhalb des internationalen Einheitsunternehmens nahezu ausnahmslos dem Postulat des Fremdvergleichsgrundsatzes folgt. Diese OECD-Vorgaben wurde jüngst vom deutschen Steuergesetzgeber durch die

---

1 Die Struktur eines internationalen Einheitsunternehmens erfordert, dass neben der sog. Geschäftsleitungsbetriebstätte, die regelmäßig als Stammhaus bezeichnet wird, mindestens eine weitere Betriebstätte außerhalb des Ansässigkeitsstaates des Stammhauses unterhalten wird. Vgl. BRÄHLER, GERNOT (2012), S. 220; JACOBS, OTTO H. (2011), S. 283.

2 Vgl. SCHREIBER, ULRICH (2012), S. 501; SCHWENKE, MICHAEL (2006a), S. 35.

3 Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Stammhaus und Betriebstätte werden von der Rechtsprechung als „Insichgeschäft“ qualifiziert und daher für steuerliche Zwecke nicht anerkannt. Vgl. BFH-Urteil vom 20.07.1989, I R 49/89, S. 142; DEBATIN, HELMUT (1989b), S. 1739.

4 Vgl. OECD-MA 2010 vom 22.07.2010.

Anpassung des § 1 AStG im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG[5] folgsam umgesetzt.[6] Bislang bestand eine derartige Rechtsgrundlage, die auf dem Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes basiert, lediglich partiell in Form der durch die im EStG und KStG verankerten allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungsregelungen.[7]

Gleichwohl erscheint fraglich, ob bzw. inwieweit der OECD-Ansatz zur Problemlösung beitragen kann, wo doch die fremdvergleichskonforme Gewinnabgrenzung nicht der wirtschaftlichen Realität grenzüberschreitend tätiger Einheitsunternehmen gerecht wird, für deren wirtschaftlichen Zusammenschluss gerade ursächlich ist, marktliche Verhaltensweisen zugunsten der unternehmensinternen Organisation auszublenden.[8] In Anbetracht dessen zeichnet sich gegenwärtig neben dem von der OECD intendierten Modell mit den auf Ebene der EU initiierten Arbeiten hinsichtlich einer GKKB eine gegenläufige Entwicklung ab, die mit der Veröffentlichung eines Richtlinienvorschlags[9] am 16.03.2011 ihren bisherigen Höhepunkt erreicht hat. Nach diesem alternativen Ansatz erfolgt die Gewinnabgrenzung konzeptionell losgelöst vom Fremdvergleichsgrundsatz durch eine formelhafte Gewinnaufteilung der gemeinsam erzielten Wertschöpfung eines Einheitsunternehmens auf die jeweils tangierten EU-Mitgliedstaaten.

Die Zielsetzung der vorliegenden Untersuchung besteht darin, zu eruieren, inwieweit das von der OECD präferierte Konzept, mit dem die Übertragung der Gewinnabgrenzungsgrundsätze bei verbundenen Unternehmen auf internationale Einheitsunternehmen einhergeht, die bestehenden Unzulänglichkeiten auszuräumen vermag. Denn bislang ist die Betriebstätten-Gewinnabgrenzung mangels einheitlicher Regelungen im Quellen- und Ansässigkeitsstaat mit der Gefahr der internationalen Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung von Gewinnen verbunden. Im Umkehrschluss daraus ergibt sich die Notwendigkeit, die These, wonach die Gewinnabgrenzung auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes bei internationalen Einheitsunternehmen, welche aufgrund ihrer wirtschaftlichen Verbundenheit eine Einheit bilden, nicht zielführend ist, einer kritischen Prüfung zu unterziehen. Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob die derzeitigen Grundsätze der Betriebstätten-Gewinnabgrenzung den Ansprüchen und Vorgaben des europäischen Gemeinschaftsrechts[10] gerecht werden. In diesem Zusammenhang erfährt die einschlägige Rechtsprechung des EuGH

---

5 Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809 ff.

6 Im Gegensatz dazu haben Chile, Griechenland, Mexiko, Neuseeland und die Türkei das OECD-Modell explizit abgelehnt. Vgl. Art. 7, OECD-MK 2010, Rn. 95, 96.

7 Vgl. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG sowie § 12 Abs. 1 KStG.

8 Vgl. KAHLE, HOLGER (2007c), S. 211; OESTREICHER, ANDREAS (2000), S. 103 f.; PICOT, ARNOLD (1982), S. 273 ff.; SCHREIBER, ULRICH (2004), S. 218.

9 Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.03.2011.

10 Das vierte Hauptkapitel der vorliegenden Arbeit hat vornehmlich die Auswirkungen des AEUV auf das nationale direkte Steuerrecht zum Gegenstand, so dass die Verwendung des Ausdrucks „Gemeinschaftsrecht“ das im AEUV niedergelegte, einschließlich das durch die Rechtsprechung des EuGH herausgebildete primäre Europarecht sowie das von den Organen der Europäischen Union erlassene sekundäre Europarecht umfasst.

besondere Beachtung. Insgesamt befasst sich die Untersuchung mit wesentlichen Steuerwirkungen von im deutschen Rechtskreis bestehenden Normen, welche der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte dienen, sowie mit den mit diesen Normen verbundenen Auslegungsschwierigkeiten. Schlussendlich werden die Gewinnabgrenzungskonzeptionen einer Überprüfung anhand normativer Anforderungen, denen fundamentale Besteuerungsprinzipien zu Grunde liegen, unterzogen.

1.2 Eingrenzung und methodologische Einordnung des Untersuchungsgegenstands

Die Untersuchung erstreckt sich auf die ertragsteuerliche[11] Behandlung der Gewinnabgrenzung von international tätigen Kapitalgesellschaften, die vornehmlich sowohl ihren Satzungssitz als auch ihre Geschäftsleitung in Deutschland haben und über ausländische Betriebstätten verfügen. Hiervon explizit abzugrenzen sind Fragen im Kontext der Gewinnabgrenzung bei Personengesellschaften. Wenngleich für die Beteiligung eines in- oder ausländischen Mitunternehmers an einer im jeweils anderen Staat ansässigen Personengesellschaft sowohl nach nationalem als auch nach abkommensrechtlichem Verständnis die für Betriebstätten vorgesehenen Grundsätze zur Anwendung gelangen,[12] besteht dennoch der bedeutsame Unterschied, dass Vertragsbeziehungen auf schuldrechtlicher Basis zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern – anders als in einem Einheitsunternehmen – grundsätzlich möglich sind. In Anbetracht dieses konzeptionellen Unterschieds erscheint diese Ausgrenzung nur konsequent.

Des Weiteren beschränkt sich der Untersuchungsgegenstand auf Abgrenzungsfragen bezüglich des unternehmensinternen Liefer- und Leistungsaustauschs, die sich bei klassischen Betriebstättensachverhalten stellen. Folglich bleiben spezifische Problembereiche, die bei Betriebstättensondertatbeständen, wie bspw. Vertreter- oder Serverbetriebstätten, auftreten, unberücksichtigt. Dabei sind aus dem Blickwinkel des deutschen Rechts grundsätzlich diejenigen Sachverhalte von Relevanz, bei denen Deutschland entweder als Ansässigkeitsstaat des Stammhauses oder als Betriebstättenstaat fungiert. Überdies gehören branchenspezifische Besonderheiten, wie bspw. für Banken und Versicherungen, welche zumeist aufgrund ihres Umfangs eine eigenständige Ausarbeitung erforderlich machen würden, nicht zum Untersuchungsgegenstand. Ebenfalls im Rahmen der vorliegenden Untersuchung unberücksichtigt bleiben die Darstellung und die Analyse von Verrechnungspreis-Methoden. In Anbetracht des Umstands, dass die internationale Betriebstätten-Gewinnabgrenzung neben den Leitlinien des Abkommensrechts insbesondere auch den europarechtlichen Vorgaben zu folgen hat, beschränken sich die Wertungen der vorliegenden Untersuchung auf den Wirtschaftsraum der EU bzw. des EWR.

---

[11] Auswirkungen auf andere Steuern, wie bspw. Verkehrs- oder Verbrauchsteuern, sind nicht Gegenstand der Untersuchung.

[12] Vgl. KUßMAUL, HEINZ (2010), S. 724, 738; SCHEFFLER, WOLFRAM (2009), S. 332 ff.

Die vorliegende Untersuchung befasst sich mit den Einflüssen der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen im Kontext der Gewinnabgrenzung bei internationalen Einheitsunternehmen und gehört damit dem normativen Forschungsbereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre[13] an.[14] Das Fundament der Untersuchung bildet eine ausführliche Steuerrechtsnormendarstellung.[15] Diese stellt die Voraussetzung für die damit einhergehende betriebswirtschaftliche Steuerwirkungs- und Steuergestaltungsanalyse dar. Dabei werden Steuerwirkungen untersucht, die sowohl auf dem geltenden deutschen Steuerrecht als auch auf alternativen Regelungen beruhen. Darüber hinaus werden Gestaltungsalternativen der unternehmerischen Entscheidungsträger analysiert, die sich insbesondere auf Auslegungsschwierigkeiten und eingeräumte Ermessensspielräume beziehen, was insbesondere den aktuellen Entwicklungen bezüglich dieses Themenkomplexes durch die sich ändernden Rahmenbedingungen geschuldet ist. Überdies wird auch der Steuerrechtsgestaltungsanalyse im Rahmen der vorliegenden Untersuchung ein nicht minder bedeutsamer Stellenwert zuteil. Denn aufgrund der im Rahmen der Steuerwirkungs- und Steuergestaltungsanalyse identifizierten Mängel des geltenden Rechts resultiert das Erfordernis, dem Steuergesetzgeber Handlungsalternativen aufzuzeigen. In Anbetracht des Umstands, dass das geltende Steuerrecht die Basis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bildet,[16] weist dieser Wissenschaftsbereich als Teil der Betriebswirtschaftslehre eine enge Verbindung zur Steuerrechtswissenschaft[17] als juristische Disziplin auf.[18] Dieser Umstand darf jedoch nicht zu einer „Abschottung“ des jeweiligen Fachs führen, vielmehr erwächst daraus die Notwendigkeit der interdisziplinären Zusammenarbeit.[19] Auch im Rahmen der vorliegenden Untersuchung werden zur Erkenntnisgewinnung teilweise betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Themengebiete sinnvoll miteinander verknüpft.

1.3 Gang der Untersuchung

Die vorliegende Untersuchung wird in vier Teile untergliedert. Kapitel 2 hat zur Erlangung eines besseren Verständnisses der nachfolgenden Schwerpunktbereiche die kritische Dar-

---

[13] Vgl. allgemein zum Wissenschaftsbereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Teil der Betriebswirtschaftslehre sowie den wesentlichen Aufgaben dieses Fachs FISCHER, LUTZ/SCHNEELOCH, DIETER/SIEGLOCH, JOCHEN (1980), S. 699 ff.; KUßMAUL, HEINZ (1995), S. 3 ff.; SCHNEELOCH, DIETER (2011), S. 243 ff.; WAGNER, FRANZ (2004), S. 237 ff.; WÖHE, GÜNTER (1988), S. 24 ff.; WÖHE, GÜNTER/BIEG, HARTMUT (1995), S. 1 ff.

[14] Vgl. zur herausragenden Bedeutung des klassischen normativen Forschungsansatzes sowie warnend vor der Gefahr einer methodischen Einseitigkeit aufgrund der zunehmenden Ausrichtung zahlreicher Fachvertreter der Betriebswirtschaftslehre am statistisch-empirischen Forschungsansatz KÜTING, KARLHEINZ u.a. (2013), S. 2097 ff.

[15] Die im Rahmen der vorliegenden Untersuchung angeführten Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre folgen der Terminologie nach WÖHE, wonach in diesem Kontext die Steuerwirkungslehre, die Steuergestaltungslehre sowie die Steuerrechtsgestaltungslehre von Interesse sind. Vgl. dazu im Einzelnen WÖHE, GÜNTER (1988), S. 24 ff.; WÖHE, GÜNTER/BIEG, HARTMUT (1995), S. 1 ff.

[16] Vgl. KUßMAUL, HEINZ (1995), S. 4.

[17] Vgl. zur Steuerrechtswissenschaft eingehend TIPKE, KLAUS (2000), S. 10 ff.

[18] Vgl. DZIADKOWSKI, DIETER (1983), S. 2046; SCHNEIDER, DIETER/BAREIS, PETER/SIEGEL, THEODOR (2013), S. 1146.

[19] Vgl. SCHNEIDER, DIETER/BAREIS, PETER/SIEGEL, THEODOR (2013), S. 1146.

stellung und Analyse von zentralen Begriffen sowie der wesentlichen Grundlagen der internationalen Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte unter Berücksichtigung sowohl des unilateralen als auch des bilateralen Rechts zum Gegenstand. Im Fokus dieser Ausführungen stehen einerseits bedeutsame Abgrenzungsfragen hinsichtlich des Betriebstättenbegriffs, welche die Erörterung von dessen nationalen und abkommensrechtlichen Tatbestandsmerkmalen erfordern. Andererseits werden generelle Abgrenzungsfragen im Kontext der internationalen Betriebstätten-Gewinnabgrenzung, die aus der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. Art. 7 OECD-MA resultieren, behandelt, wobei insofern insbesondere auf die relevanten Methoden der Gewinnabgrenzung sowie die Bedeutung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Kontext der rechtlich unselbstständigen Organisationsform „Betriebstätte" Bezug genommen wird.

Kapitel 3 stellt den ersten Schwerpunktbereich der Untersuchung dar und befasst sich eingehend mit abkommensrechtlichen Grundsätzen der zwischenstaatlichen Gewinnabgrenzung im Kontext des unternehmensinternen Liefer- und Leistungsaustauschs innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens sowie der Umsetzung der diesbezüglichen Vorgaben im innerstaatlichen Steuerrecht. Im Mittelpunkt dieser Ausführungen steht zunächst die kritische Analyse der mit der Neufassung des Art. 7 OECD-MA erfolgten Implementierung der uneingeschränkten Verselbstständigungsfiktion der Betriebstätte sowie der damit verbundenen Gewinnabgrenzung nach dem Prinzip der funktional selbstständigen Einheit. Anschließend werden die nationalen steuerlichen Normen, welche für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte bedeutsam sind, untersucht. In diesem Zusammenhang liegt das Hauptaugenmerk auf den bislang existenten Normen zur Entstrickungs- und Verstrickungsbesteuerung. Darüber hinaus werden die jüngst mit dem AmtshilfeRLUmsG erfolgten Anpassungsmaßnahmen im Rahmen des § 1 AStG, die aufgrund des neu gefassten Art. 7 OECD-MA erforderlich wurden, dargestellt und einer kritischen Würdigung unterzogen. Abschließend werden die auf der Grundlage der direkten Gewinnabgrenzung basierenden steuerlichen Normen und Gewinnabgrenzungsgrundsätze im Hinblick auf deren Konformität mit essenziellen normativen Anforderungen, welche auf fundamentalen Besteuerungsgrundsätzen beruhen, überprüft.

Kapitel 4 bildet den zweiten Schwerpunktbereich der Untersuchung und hat die Darstellung von Implikationen des europäischen Gemeinschaftsrechts hinsichtlich eines ausschließlich im europäischen Binnenmarkt tätigen Einheitsunternehmens sowie dessen Auswirkungen zum Gegenstand. Im Konkreten soll die in der wissenschaftlichen Diskussion noch ungeklärte Problematik der zwecks Abgrenzung von Besteuerungsansprüchen vorzunehmenden Sicherstellung der im Inland angewachsenen stillen Reserven durch einen vorzeitigen Besteuerungszugriff analysiert werden. Zu diesem Zweck werden zunächst die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen und deren Bedeutung für die nationalen Steuerrechtsordnungen dargelegt. Darauf aufbauend werden aus der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung zu Wegzugskonstellationen die entsprechenden europäischen Einflussfaktoren hergeleitet und anhand dessen deren Konformität mit der derzeitigen Ausgestaltung der Gewinnaufteilung bei unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen im

internationalen Einheitsunternehmen im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlich verbürgte Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49, 54 AEUV untersucht. Zudem werden im Rahmen dieser Untersuchung konkrete Handlungsalternativen für den nationalen Steuergesetzgeber aufgezeigt. Darüber hinaus werden aus der Rechtsprechung des EuGH die Grundsätze hinsichtlich dem Gewährleistungsgehalt der Niederlassungsfreiheit bezüglich Verrechnungspreiskorrekturen hergeleitet und im Kontext der Ausweitung des § 1 AStG auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte kritisch hinterfragt. Abschließend wird mit dem GKKB-Richtlinienentwurf ein alternatives Gewinnabgrenzungskonzept, welches auf aktuellen Harmonisierungsbestrebungen der EU beruht, analysiert und dessen Auswirkungen im Hinblick auf eine binnenmarktgerechte Gewinnzuordnung diskutiert sowie spiegelbildlich zu Kapitel 3 anhand normativer Anforderungen beurteilt.

Kapitel 5 beschließt die vorliegende Untersuchung, in dem eine thesenförmige Zusammenfassung der gewonnenen Erkenntnisse sowie eine abschließende kritische Würdigung erfolgen. Die nachfolgende Abbildung liefert zusammenfassend einen Überblick über den Gang der Untersuchung: