

Aaron Daniel Kindich

# Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Betriebsstätten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz

Unter besonderer Berücksichtigung von  
Bau- und Montagebetriebsstätten



**Nomos**



Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Dr. Schumacher & Partner,  
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

VRiBFH Michael Wendt, München

Band 15

Aaron Daniel Kindich

# Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Betriebsstätten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz

Unter besonderer Berücksichtigung von  
Bau- und Montagebetriebsstätten



**Nomos**



**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Hohenheim, Univ., Diss., 2017

ISBN 978-3-8487-4747-4 (Print)

ISBN 978-3-8452-9112-3 (ePDF)

## **D 100**

1. Auflage 2018

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der Fakultät Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität Hohenheim als Dissertation angenommen. Gesetzesänderungen, Literatur und Rechtsprechung konnten bis Februar 2017 berücksichtigt werden.

Mein herzlicher Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. *Holger Kahle*. Seine wertvollen Anregungen und der stetige fachliche Austausch während der gesamten Erstellungszeit haben maßgeblich zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens danke ich Herrn Prof. Dr. *Ulrich Palm*. Herrn Prof. Dr. *Dirk Hachmeister* danke ich für die Übernahme des Prüfungsvorsitzes im Rahmen des Kolloquiums.

Die Arbeit entstand berufsbegleitend während meiner Tätigkeit als Rechtsanwalt in der Sozietät BRL Boege Rohde Luebbehusen in Hamburg. Herrn Dr. *Thomas Lübbehüsen* sei an dieser Stelle ausdrücklich für das entgegengebrachte Vertrauen und die optimalen Rahmenbedingungen gedankt. Meinen Kollegen danke ich für die stetigen Ermunterungen sowie das entgegengebrachte Verständnis.

Den (ehemaligen) Mitarbeitern am Lehrstuhl, insbesondere Herrn *Meik Eichholz* und Herrn *Marcel Wildermuth*, danke ich für die gute Zusammenarbeit. Trotz der nicht unerheblichen Entfernung zwischen Hamburg und Stuttgart konnte ich immer auf ein offenes Ohr zählen. Gleicher Dank gilt auch Herrn Dr. *Philipp Meyer* für den motivierenden fachlichen und persönlichen Austausch über den gesamten Zeitraum unserer Promotionsverfahren. Meinen Freunden danke ich für die gewährte Abwechslung während dieser herausfordernden Zeit.

Von Herzen danke ich meiner Frau Jana für ihre Unterstützung. Durch ihren Rückhalt und ihre liebevolle Art konnte ich die vorliegende Arbeit erfolgreich abschließen. Ihr und meinen Eltern, die mich während meiner gesamten akademischen Ausbildung vorbehaltlos unterstützt und stets ermutigt haben, ist diese Arbeit gewidmet.

Hamburg, im Februar 2018

*Aaron Daniel Kindich*



# Inhaltsübersicht

1. Einleitung	33
1.1 Problemstellung	33
1.2 Zielsetzung und Abgrenzung der Arbeit	35
1.3 Gang der Untersuchung	37
2. Steuergerechtigkeit und -rechtfertigung im Internationalen Steuerrecht	39
2.1 Das Postulat der Gerechtigkeit im Internationalen Steuerrecht	39
2.2 Gerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen	43
2.3 Gerechtigkeit zwischen den Staaten	50
2.4 Verwirklichung zwischenstaatlicher Gerechtigkeit mittels DBA	67
3. Das Betriebsstättenprinzip im Internationalen Steuerrecht	71
3.1 Funktion des Betriebsstättenprinzips	71
3.2 Kerninhalte des Betriebsstättenbegriffs nach nationalem Recht und Abkommensrecht	75
3.3 Der Begriff der Betriebsstätte im europäischen Steuerrecht	90
4. Die Bau- und Montagebetriebsstätte als Spezialfall der Betriebsstätte	93
4.1 Charakteristika von Bau- und Montagebetriebsstätten	93
4.2 Der internationale Anlagenbau	94
4.3 Bauausführungen und Montagen nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO	98
4.4 Bau- und Montagebetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA	105
4.5 Einzelfragen zur Fristberechnung bei Bau- und Montagebetriebsstätten	109
4.6 Kooperationsformen im internationalen Anlagenbau	116
4.7 Zwischenfazit	132

## *Inhaltsübersicht*

5. Der Fremdvergleich als Korrekturmaßstab zur Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise	133
5.1 Die unterschiedlichen Funktionen von Verrechnungspreisen	133
5.2 Kategorisierung des Fremdvergleichsmaßstabs	135
5.3 Abkommensrechtlicher Fremdvergleichsgrundsatz	139
5.4 Der Fremdvergleich in nationalen Einkünftekorrekturvorschriften	165
6. Abkommensrechtliche Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	187
6.1 Grundlagen	187
6.2 Erfolgs- und Vermögensabgrenzung dem Grunde nach	195
6.3 Erfolgs- und Vermögensabgrenzung der Höhe nach	197
7. Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im nationalen Recht	243
7.1 Bisherige Grundsätze nach den VWG Betriebsstätten	243
7.2 Allgemeiner Entstrickungstatbestand nach § 4 Abs. 1 Satz 3 u. 4 EStG	245
7.3 Implementierung des AOA in § 1 Abs. 4 u. 5 AStG	249
7.4 Konkretisierung des AOA in § 1 Abs. 6 AStG i. V. m. BsGaV	269
7.5 Würdigung der nationalen Umsetzung des AOA	330
8. Branchenspezifische Besonderheiten der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten	355
8.1 Branchenspezifische Vorgaben der VWG Betriebsstätten	355
8.2 Branchenspezifische Sonderregelungen der BsGaV	358
9. Anpassungsvorschlag de lege ferenda für die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	395
9.1 Überblick	395
9.2 Implementierung des AOA im Rahmen der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften	395

9.3 Implementierung der Regelungen zur Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung in der Abgabenordnung	397
9.4 Normierung eines Dualismus der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung	398
10. Thesenförmige Zusammenfassung	401



# Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	25
Abkürzungsverzeichnis	27
A. Abkürzungen für Zeitschriften und Periodika	27
B. Steuerspezifische Begrifflichkeiten und gängige Abkürzungen	29
1. Einleitung	33
1.1 Problemstellung	33
1.2 Zielsetzung und Abgrenzung der Arbeit	35
1.3 Gang der Untersuchung	37
2. Steuergerechtigkeit und -rechtfertigung im Internationalen Steuerrecht	39
2.1 Das Postulat der Gerechtigkeit im Internationalen Steuerrecht	39
2.2 Gerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen	43
2.2.1 Konkretisierung des Postulats der Gerechtigkeit anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips	43
2.2.2 Implikationen des Leistungsfähigkeitsprinzips für das Internationale Steuerrecht	48
2.3 Gerechtigkeit zwischen den Staaten	50
2.3.1 Grundlagen der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit	50
2.3.2 Völkerrechtliche Vorgaben	52
2.3.3 Nebeneinander von Universal- und Ursprungsprinzip	54
2.3.3.1 Überblick	54
2.3.3.2 Konkretisierung der Einkunftsquelle im Rahmen des Ursprungsprinzips	56
2.3.3.2.1 Lokalisation mithilfe des ökonomischen Einkünftebegriffs	56

2.3.3.2.2	Orientierung an ökonomischen Prinzipien der Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität	57
2.3.3.2.3	Übertragung der Konzepte der Unitary Taxation	58
2.3.3.2.4	Ort der intellektuellen Arbeit nach Kemmeren	60
2.3.4	Konkretisierung der ökonomischen Anforderungen an das Postulat der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit im Betriebsstättenkontext	61
2.3.4.1	Steuerrechtfertigung im weiteren Sinne	61
2.3.4.1.1	Rechtfertigungstrias des Betriebsstättenprinzips	61
2.3.4.1.2	Globaläquivalenter Entschädigungsgedanke	64
2.3.4.2	Steuerrechtfertigung im engeren Sinne	66
2.4	Verwirklichung zwischenstaatlicher Gerechtigkeit mittels DBA	67
3.	Das Betriebsstättenprinzip im Internationalen Steuerrecht	71
3.1	Funktion des Betriebsstättenprinzips	71
3.1.1	Funktion des Betriebsstättenprinzips im nationalen Steuerrecht	71
3.1.2	Funktion des Betriebsstättenprinzips im Abkommensrecht	74
3.2	Kerninhalte des Betriebsstättenbegriffs nach nationalem Recht und Abkommensrecht	75
3.2.1	Nationales Steuerrecht (§ 12 AO)	75
3.2.1.1	Geschäftseinrichtung oder Anlage	75
3.2.1.2	Festigkeit der Geschäftseinrichtung bzw. Anlage	77
3.2.1.3	Bezug zum Tätigkeitsbereich des Unternehmens	79
3.2.1.4	Positivkatalog des § 12 Satz 2 AO	80
3.2.2	Abkommensrecht (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)	81
3.2.2.1	Aufbau des Art. 5 OECD-MA und Normenhierarchie	81

3.2.2.2	Feste Geschäftseinrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA	82
3.2.2.3	Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	86
3.2.3	Qualifikationskonflikte bzgl. des Vorliegens einer Betriebsstätte	88
3.2.3.1	Autonomes nationales Betriebsstättenverständnis	88
3.2.3.2	Qualifikationskonflikte im Nicht-DBA-Fall	89
3.2.3.3	Qualifikationskonflikte im DBA-Fall	90
3.3	Der Begriff der Betriebsstätte im europäischen Steuerrecht	90
4.	Die Bau- und Montagebetriebsstätte als Spezialfall der Betriebsstätte	93
4.1	Charakteristika von Bau- und Montagebetriebsstätten	93
4.2	Der internationale Anlagenbau	94
4.2.1	Leistungsumfang des internationalen Anlagenbauers	94
4.2.2	Zivilrechtliche Grundlagen des internationalen Anlagenbaus	96
4.2.2.1	Rechtsnatur des Anlagenbauvertrags	96
4.2.2.2	Turn-Key-Vertrag	97
4.3	Bauausführungen und Montagen nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO	98
4.3.1	Begriff der Bauausführungen und Montage	98
4.3.2	Betriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO	100
4.4	Bau- und Montagebetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA	105
4.4.1	Erläuterungstheorie vs. Fiktionstheorie	105
4.4.2	Grundsatz der projektbezogenen Einzelbetrachtung	107
4.5	Einzelfragen zur Fristberechnung bei Bau- und Montagebetriebsstätten	109
4.5.1	Fristbeginn und Fristende	109
4.5.2	Fristhemmung durch Unterbrechung im Betriebsablauf	111
4.5.3	Zusammenschau für verbundene Unternehmen	113
4.5.3.1	Problematik des sog. „splitting up of contracts“	113
4.5.3.2	Anpassungsvorschläge im Rahmen des BEPS-Aktionspunkt 7	113
4.6	Kooperationsformen im internationalen Anlagenbau	116
4.6.1	Überblick	116

## *Inhaltsverzeichnis*

4.6.2	Das Konsortium	118
4.6.3	Die Arbeitsgemeinschaft (ARGE)	120
4.6.4	Der Anlagenbauer als Generalunternehmer	122
4.6.4.1	Überwachungstätigkeit als Bau- und Montagetätigkeit	122
4.6.4.2	Subunternehmer-Betriebsstätte	128
4.7	Zwischenfazit	132
5.	Der Fremdvergleich als Korrekturmaßstab zur Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise	133
5.1	Die unterschiedlichen Funktionen von Verrechnungspreisen	133
5.2	Kategorisierung des Fremdvergleichsmaßstabs	135
5.2.1	Merkmale des Fremdvergleichs	135
5.2.2	Tatsächlicher Fremdvergleich	137
5.2.2.1	Überblick	137
5.2.2.2	Betriebsinterner vs. betriebsexterner Fremdvergleich	137
5.2.3	Hypothetischer Fremdvergleich	138
5.3	Abkommensrechtlicher Fremdvergleichsgrundsatz	139
5.3.1	Ursprünge des abkommensrechtlichen Korrekturmaßstabs	139
5.3.2	Art. 9 OECD-MA	141
5.3.3	Die Verrechnungspreismethoden als Konkretisierung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsmaßstabs	141
5.3.3.1	Transaktionsbezogene Verrechnungspreismethoden	141
5.3.3.2	Gewinnorientierte Verrechnungspreismethoden	144
5.3.4	Kritik am abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz	146
5.3.4.1	Überblick	146
5.3.4.2	Konzeptionelle Schwächen des Fremdvergleichsgrundsatzes	147
5.3.4.3	Probleme in der praktischen Anwendung	150
5.3.4.3.1	Anwendungsprobleme der transaktionsbezogenen Verrechnungspreismethoden	150

5.3.4.3.2	Anwendungsprobleme der gewinnorientierten Verrechnungspreismethoden	151
5.3.4.4	Zwischenfazit	152
5.3.5	Formelhafte Gewinnaufteilung als Alternativkonzept	153
5.3.6	Fortentwicklung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD	157
5.3.6.1	BEPS-Aktionspunkte 8-10: Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung	157
5.3.6.1.1	Überblick	157
5.3.6.1.2	Neuinterpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes	158
5.3.6.1.3	Stärkung der Profit-Split-Method	160
5.3.6.2	BEPS-Aktionspunkt 13: Einführung des dreistufigen Dokumentationsansatzes	161
5.4	Der Fremdvergleich in nationalen Einkünftekorrekturvorschriften	165
5.4.1	Einleitung	165
5.4.2	Veranlassungsprinzip als Rechtsgrundlage des Fremdvergleichs	166
5.4.3	Trennungsprinzip und zweistufige Gewinnermittlung	167
5.4.4	Korrekturmaßstab im Rahmen der vGA	169
5.4.4.1	Einführung	169
5.4.4.2	Tatbestandsvoraussetzungen der vGA	170
5.4.4.3	Konkretisierung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	171
5.4.4.3.1	Veranlassung vs. Verursachung	171
5.4.4.3.2	Handlungsmaßstab des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“	172
5.4.4.3.3	„Verdoppelung“ des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters	173
5.4.4.3.4	Fortentwicklung der Rechtsprechung	174
5.4.4.3.5	Fallgruppen des Fremdvergleichs innerhalb der vGA	175

5.4.5	Korrekturmaßstab im Rahmen der Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen gem. § 1 AStG	176
5.4.5.1	§ 1 Abs. 1 AStG	176
5.4.5.1.1	Gesetzeshistorie und Überblick über § 1 Abs. 1 AStG	176
5.4.5.1.2	Anpassungen durch die Unternehmenssteuerreform 2008	178
5.4.5.1.3	§ 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E	180
5.4.5.2	Stufenverhältnis nach § 1 Abs. 3 AStG	182
5.4.5.3	Mögliche Europarechtswidrigkeit des § 1 Abs. 1 AStG	184
5.4.6	Einheitlicher Korrekturmaßstab im nationalen Recht?	185
6.	Abkommensrechtliche Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	187
6.1	Grundlagen	187
6.1.1	Unternehmensinterner Liefer- und Leistungsverkehr	187
6.1.2	Erfolgs- und Vermögensabgrenzung vs. Gewinnermittlung	189
6.1.3	Methoden der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung	192
6.1.3.1	Indirekte Methode („Formulary Apportionment“)	192
6.1.3.2	Direkte Methode („Separate Accounting“)	194
6.2	Erfolgs- und Vermögensabgrenzung dem Grunde nach	195
6.3	Erfolgs- und Vermögensabgrenzung der Höhe nach	197
6.3.1	Überblick	197
6.3.2	Entwicklungen auf Ebene der OECD	198
6.3.2.1	Ausgangspunkt: Art. 7 OECD-MA 2008	198
6.3.2.2	„Relevant Business Activity Approach“ vs. „Functionally Separate Entity Approach“	199
6.3.2.3	Betriebsstättenbericht 2008 und Änderungen des OECD-MK	203
6.3.2.4	Betriebsstättenbericht 2010 und Art. 7 OECD-MA 2010	203
6.3.2.5	Anpassungen der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung durch den BEPS-Aktionspunkt 7	205

6.3.3	Erfolgs- und Vermögensabgrenzung der Höhe nach gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010	206
6.3.3.1	Leitbild der Gewinnabgrenzung der Höhe nach	206
6.3.3.2	Stufe 1: Fiktion der Betriebsstätte als eigen- und selbständiges Unternehmen	208
6.3.3.2.1	„Functional and factual analysis“	208
6.3.3.2.2	Zuordnung von Risiken	209
6.3.3.2.3	Zuordnung von Wirtschaftsgütern	210
6.3.3.2.4	Kapitalausstattung der Betriebsstätte	212
6.3.3.2.5	Fiktion innerunternehmerischer Leistungsbeziehungen	214
6.3.3.3	Stufe 2: Analoge Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze	216
6.3.4	Korrekturmaßstab des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010	219
6.3.5	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Betriebsstättenkontext nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA	220
6.3.6	Umsetzung des AOA in der deutschen Abkommenspolitik	225
6.3.6.1	Deutsche Verhandlungsgrundlage	225
6.3.6.2	Aktuelle Abkommenspraxis	227
6.3.6.3	Auswirkungen des geänderten OECD-MK auf Alt-DBA	229
6.3.7	Der AOA vor dem Hintergrund zwischenstaatlicher Gerechtigkeit	231
6.3.7.1	Der AOA als „internationaler Konsens“ der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung	231
6.3.7.2	Fundamentalkritik an der Übertragung des Fremdvergleichsgrundsatzes	232
6.3.7.3	Durchbrechung der Selbständigkeitsfiktion	234
6.3.7.4	Konkretisierung der Significant People Functions	236
6.3.7.5	Identifizierung und Dokumentation von Dealings	238
6.3.7.6	Methodenvielfalt für die Bestimmung des Dotationskapitals und der Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen	240
6.3.7.7	Übertragung des AOA auf temporäre Betriebsstätten	241

6.3.8	Zwischenfazit: Herausforderung für den nationalen Gesetzgeber	242
7.	Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im nationalen Recht	243
7.1	Bisherige Grundsätze nach den VWG Betriebsstätten	243
7.2	Allgemeiner Entstrickungstatbestand nach § 4 Abs. 1 Satz 3 u. 4 EStG	245
7.3	Implementierung des AOA in § 1 Abs. 4 u. 5 AStG	249
7.3.1	Notwendigkeit einer nationalen Rechtsgrundlage nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA 2010	249
7.3.2	Gesetzeshistorie und Überblick über die Neuregelungen	250
7.3.3	Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG	253
7.3.4	Übertragung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 Satz 1 u. 2 AStG	255
7.3.4.1	§ 1 Abs. 5 Satz 1 und 2 als Einkünftekorrekturvorschrift	255
7.3.4.2	Reichweite der Öffnungsklausel des § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG	256
7.3.5	Anwendbarkeit auf Personengesellschaften und Vertreterbetriebsstätten (§ 1 Abs. 5 Satz 5 u. 7 AStG)	258
7.3.6	Implementierung der zweistufigen Vorgehensweise zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (§ 1 Abs. 5 Satz 3 u. 4 AStG)	259
7.3.7	Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4 g EStG (§ 1 Abs. 5 Satz 6 AStG)	261
7.3.8	Reichweite und Voraussetzungen der „Escape-Klausel“ nach § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG	262
7.3.8.1	Relevanz der „Escape-Klausel“	262
7.3.8.2	Nachweispflicht des Steuerpflichtigen dem Grunde nach	263
7.3.8.3	Umfang der Nachweispflicht	267
7.4	Konkretisierung des AOA in § 1 Abs. 6 AStG i. V. m. BsGaV	269
7.4.1	§ 1 Abs. 6 AStG als Ermächtigungsgrundlage für den Erlass von Rechtsverordnungen	269
7.4.1.1	Rechtsverordnungen als abstrakt-generelle Rechtssätze der Exekutive	269

7.4.1.2	Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab nach Art. 80 GG	271
7.4.1.2.1	Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage	271
7.4.1.2.2	Anforderungen an die Rechtsverordnung	273
7.4.1.2.3	Rechtswirkungen einer fehlerhaften Rechtsverordnung	274
7.4.1.3	Rechtsentwicklung der Verordnungsermächtigung	274
7.4.1.4	Regelungsinhalt des § 1 Abs. 6 AStG	278
7.4.1.5	Verfassungsrechtliche Würdigung des § 1 Abs. 6 AStG	279
7.4.2	Überblick und Aufbau der BsGaV	281
7.4.3	Allgemeine Vorschriften (§§ 1 bis 3 BsGaV)	283
7.4.3.1	Funktions- und Risikoanalyse (§ 1 BsGaV)	283
7.4.3.2	Begriffsbestimmungen (§ 2 BsGaV)	284
7.4.3.2.1	Inländisches und ausländisches Unternehmen (§ 2 Abs. 1 u. 2 BsGaV)	284
7.4.3.2.2	Personalfunktionen (§ 2 Abs. 3 BsGaV)	285
7.4.3.2.3	Maßgebliche Personalfunktion (§ 2 Abs. 5 BsGaV)	286
7.4.3.2.4	Eigenes Personal (§ 2 Abs. 4 BsGaV)	290
7.4.3.2.5	Vermögenswerte (§ 2 Abs. 6 BsGaV)	290
7.4.3.3	Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 BsGaV)	292
7.4.3.3.1	Erstellungspflicht dem Grunde nach	292
7.4.3.3.2	Anforderungen an den Inhalt	294
7.4.3.3.3	Erstellungszeitpunkt	297
7.4.3.3.4	Anfangs- und Abschlusshilfs- und Nebenrechnung	299
7.4.4	Zuordnung von Personalfunktionen (§ 4 BsGaV)	300
7.4.4.1	Grundregel: Zuordnung nach dem örtlichen Bezug	300
7.4.4.2	Hilfskriterium: Engster sachlicher Bezug	302
7.4.4.3	Öffnungsklausel	303
7.4.5	Die Zuordnungsregelungen der §§ 5 bis 10 BsGaV	304
7.4.6	Zuordnung von Sicherungsgeschäften (§ 11 BsGaV)	306

7.4.7	Bestimmung des Dotationskapitals der Betriebsstätte	308
7.4.7.1	Grundlagen	308
7.4.7.2	Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (§ 12 BsGaV)	309
7.4.7.3	Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen (§ 13 BsGaV)	315
7.4.7.4	Gegenüberstellung der Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals aus- und inländischer Betriebsstätten	318
7.4.8	Zuordnung übriger Passivposten (§ 14 BsGaV)	318
7.4.9	Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 15 BsGaV)	320
7.4.9.1	Zuordnung für bilanzierende Unternehmen	320
7.4.9.2	Zuordnung für nicht-bilanzierende Unternehmen	321
7.4.10	Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (§ 16 BsGaV)	322
7.4.10.1	Annahme sog. Dealings	322
7.4.10.2	Bestimmung angemessener Verrechnungspreise	325
7.4.10.3	Ausschluss von Finanzierungsdienstleistungen	325
7.4.11	Zeitlicher Anwendungsbereich (§§ 40 u. 41 BsGaV)	327
7.5	Würdigung der nationalen Umsetzung des AOA	330
7.5.1	Korrekturmaßstab der Einkünftekorrektur zwischen Betriebsstätte und Stammhaus gem. § 1 Abs. 5 u. 6 AStG i. V. m. der BsGaV	330
7.5.2	Auswirkungen der Neuregelungen auf bisherige Grundsätze der Betriebsstättengewinnermittlung	332
7.5.2.1	Keine Abkehr vom Veranlassungsprinzip	332
7.5.2.2	Fortgeltung der VWG Betriebsstätten	335
7.5.3	§ 1 Abs. 4 u. 5 AStG als Gewinnermittlungsvorschrift	336
7.5.4	Das Verhältnis der allgemeinen Entstrickungstatbestände zu der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 AStG	339
7.5.4.1	Vergleich der Anwendungsbereiche	339
7.5.4.2	Normenkollision	341
7.5.5	Anwendbarkeit der Regelungen zur Funktionsverlagerung	345
7.5.6	Personallose Betriebsstätten	347

7.5.7	Rechtmäßigkeit der BsGaV	349
7.5.7.1	Überblick	349
7.5.7.2	Asymmetrische Ermittlung des Dotationskapitals	351
7.5.7.3	Rechtswidrige Erweiterung der Dokumentationspflichten	352
8.	Branchenspezifische Besonderheiten der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Bau- und Montagebetriebsstätten	355
8.1	Branchenspezifische Vorgaben der VWG Betriebsstätten	355
8.2	Branchenspezifische Sonderregelungen der BsGaV	358
8.2.1	Einführung	358
8.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich gem. § 30 BsGaV	360
8.2.3	Zeitlicher Anwendungsbereich gem. § 34 BsGaV	363
8.2.4	Besondere Zuordnungsregelungen gem. § 31 BsGaV	365
8.2.4.1	Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern	365
8.2.4.1.1	Zuordnung zur Betriebsstätte	365
8.2.4.1.2	Zuordnung zum Stammhaus und unentgeltliche Beistellung zur Bau- und Montagebetriebsstätte	367
8.2.4.2	Zuordnung von anderen Vermögenswerten	369
8.2.4.3	Zuordnung des Bau- und Montagevertrags	370
8.2.4.3.1	Grundregel: Zuordnung zum Stammhaus	370
8.2.4.3.2	Änderung der Zuordnung des Bau- und Montagevertrags	371
8.2.5	Sonderregelungen für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zwischen Stammhaus und Bau- und Montagebetriebsstätte	373
8.2.5.1	Vergütung von Routinetätigkeiten einer Bau- und Montagebetriebsstätte gem. § 32 BsGaV	373
8.2.5.1.1	Anwendung einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode	373
8.2.5.1.2	Bestimmung der Kostenbasis	375
8.2.5.1.3	Höhe des Gewinnaufschlages	379
8.2.5.1.4	Abrechnungszeitpunkt der Bau- und Montagetätigkeiten	380

8.2.5.1.5	Dienstleistungen des übrigen Unternehmens	383
8.2.5.1.6	Notwendigkeit der Bestimmung eines Dotationskapitals und Dokumentationserleichterungen	384
8.2.5.2	Vergütung von Nicht-Routinetätigkeiten einer Bau- und Montagebetriebsstätte gem. § 33 BsGaV	385
8.2.5.2.1	Anwendung einer Gewinnaufteilungsmethode	385
8.2.5.2.2	Ermittlung des Projektergebnisses	387
8.2.5.2.3	Anzuwendender Aufteilungsschlüssel	387
8.2.5.3	Änderung des Betriebsstättencharakters bei mehrjährigen Bau- und Montagebetriebsstätten	390
8.2.6	Zusammenfassender Überblick der branchenspezifischen Sonderregelungen der BsGaV für Bau- und Montagebetriebsstätten	390
8.2.7	Würdigung der Sonderregelungen	392
9.	Anpassungsvorschlag de lege ferenda für die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	395
9.1	Überblick	395
9.2	Implementierung des AOA im Rahmen der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften	395
9.3	Implementierung der Regelungen zur Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung in der Abgabenordnung	397
9.4	Normierung eines Dualismus der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung	398
10.	Thesenförmige Zusammenfassung	401

Anhang I: Beispiel zur Wirkungsweise des § 1 Abs. 5 AStG als Einkünftekorrekturnorm im Outbound-Fall	405
Anhang II: Beispiel zur Wirkungsweise des § 1 Abs. 5 AStG als Einkünftekorrekturnorm im Inbound-Fall	411
Anhang III: Beispiel zur Bestimmung des Dotationskapitals und der Zuordnung externer Finanzierungsaufwendungen	415
Literaturverzeichnis	419
A. Gesetzeskommentare und Handbücher	419
B. Monographien, Beiträge in Sammelwerken und Artikel in Periodika	420
C. Veröffentlichungen internationaler Organisationen	488
D. Internetquellen	490
Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsanweisungen	491
A. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs	491
B. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	491
C. Entscheidungen des Reichsfinanzhofs	491
D. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	491
E. Entscheidungen der Finanzgerichte	493
F. Verwaltungsanweisungen	493



## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Leistungsspektrum des international tätigen Anlagenbauers	95
Abbildung 2:	Werkvertragsrecht vs. Kaufvertragsrecht	97
Abbildung 3:	Zusammenschau mehrerer Bau- und Montagestellen nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO	104
Abbildung 4:	Liefer- und Leistungsverkehr im Einheitsunternehmen	189
Abbildung 5:	Fallunterscheidungen nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2010	223
Abbildung 6:	Gliederungsübersicht der VWG BsGa	253
Abbildung 7:	Gliederungsübersicht der BsGaV	283
Abbildung 8:	Zuordnung von Personalfunktionen nach § 4 BsGaV	303
Abbildung 9:	Anknüpfungsmerkmale im Rahmen der §§ 5 bis 10 BsGaV	306
Abbildung 10:	Bestimmung des Dotationskapital nach §§ 12 u. 13 BsGaV	318
Abbildung 11:	Verpflichtende Anwendung der BsGaV vor dem 01.01.2015	329
Abbildung 12:	Allgemeine Entstrickungstatbestände vs. Einkünftekorrektur nach der BsGaV	345
Abbildung 13:	Bestimmung der Kostenbasis für § 32 BsGaV	378

*Abbildungsverzeichnis*

Abbildung 14:	Freistellungsvolumen bei laufender Abrechnung der Bau- und Montagebetriebsstätte	382
Abbildung 15:	Berechnung des Aufteilungsschlüssels nach § 33 BsGaV	389
Abbildung 16:	Übersicht über die branchenspezifischen Sonderregelungen der BsGaV für Bau- und Montagebetriebsstätten	391
Abbildung 17:	Dienstleistung einer ausländischen Betriebsstätte mit angemessenem Entgelt	405
Abbildung 18:	Dienstleistung eines inländischen Stammhauses mit erhöhtem Entgelt	407
Abbildung 19:	Dienstleistung einer inländischen Betriebsstätte mit angemessenem Entgelt	411
Abbildung 20:	Dienstleistung eines ausländischen Stammhauses mit erhöhtem Entgelt	413

# Abkürzungsverzeichnis

## *A. Abkürzungen für Zeitschriften und Periodika*

AJS	American Journal of Sociology
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
APTB	Asia-Pacific Tax Bulletin
AR	Accounting Review
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ATF	Australian Tax Forum
BauR	Baurecht
BB	Betriebs-Berater
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/PR	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BIT	Bulletin for International Taxation
BStBl	Bundessteuerblatt
BTR	British Tax Review
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des BVerfG
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
CTJ	Canadian Tax Journal
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
DK	Der Konzern
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung /Ausgabe A
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStB	Der Ertrag-Steuerberater
EStZ	Europäische Steuer-Zeitung
ET	European Taxation
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
FA	FinanzArchiv
FR	Finanz-Rundschau
GmbHR	GmbH-Rundschau
ifst-Schrift	Schriften des Instituts Finanzen und Steuern e. V.
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IStR-LB	IStR-Länderbericht
ITPF	International Tax and Public Finance

## Abkürzungsverzeichnis

ITPJ	International Transfer Pricing Journal
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe bzw. NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
JEL	Journal of Economic Literature
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JURA	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	JuristenZeitung
NTJ	National Tax Journal
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe bzw. NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZBau	Neue Zeitschrift für Baurecht und Vergaberecht
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
ÖZöR	Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
RdE	Recht der Energiewirtschaft
RdF	Recht der Finanzinstrumente
RdW	Recht der Wirtschaft
RGBI	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RStBl	Reichssteuerblatt
SAM	Steueranwaltsmagazin
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
ST	Der Schweizer Treuhänder
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt
StuB	NWB Unternehmensteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
TMIJ	Tax Management International Journal
TNI	Tax Notes International
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
VersW	Versicherungswirtschaft
WD	Wirtschaftsdienst
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WTJ	World Tax Journal
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfBR	Zeitschrift für deutsches und internationales Bau- und Vergaberecht
ZfCM	Zeitschrift für Controlling und Management
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung
ZgS	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

*B. Steuerspezifische Begrifflichkeiten und gängige Abkürzungen*

a. A.	andere(r) Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz bzw. Absätze
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
ARGE	Arbeitsgemeinschaft
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BOT	Build, Operate and Transfer
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BS	Betriebsstätte
BsGa	Betriebsstättengewinnaufteilung
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
bzw.	beziehungsweise
C <sup>+</sup>	Cost Plus Method
CbC MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports
CbCR	Country-by-Country-Reporting
CFC	Controlled Foreign Corporation
CUP-Method	Comparable Uncontrolled Price Method bzw. Preisvergleichsmethode
d. h.	das heißt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
DE-VG	Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen

## Abkürzungsverzeichnis

dies.	dieselbe(n)
DTC	Double Taxation Conventions
e. V.	eingetragener Verein
ECLI	European Case Law Identifier
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EUV	Vertrag über die Europäische Union
F.	Fach
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FIDIC	Fédération Internationale des Ingénieurs Conseils bzw. International Federation of Consulting Engineers
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
FusionsRL	Fusionsrichtlinie
FVerIV	Funktionsverlagerungsverordnung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
gl. A.	gleiche(r) Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GOBT	Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages
Gr.	Gruppe
grds.	grundsätzlich
GrS.	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift bzw. Gedenkschrift
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h. M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. E.	im Ergebnis
i. e. S	im engeren Sinn(e)
i. H. v.	in Höhe von

## *B. Steuerspezifische Begrifflichkeiten und gängige Abkürzungen*

i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/r
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S	im weiteren Sinn(e)
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFA	International Fiscal Association
IFRS	International Financial Reporting Standards
JStG	Jahressteuergesetz
KERT	Key Entrepreneurial Risk-taking Function
km	Kilometer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MLI	Multilaterales Instrument
MNE	Multinational Enterprise bzw. Multinationales Unternehmen
MTC	Model Tax Convention
MTR	Mutter-Tochter-Richtlinie
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development bzw. Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
OECD-RL	Richtlinien der OECD zu Verrechnungspreisen für multinationale Unternehmen
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation bzw. Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PE	Permanent Establishment
PPP	Public Private Partnership
PSM	Profit-Split-Method
RFH	Reichsfinanzhof
Rs.	Rechtssache
RSM	Resale Price Method bzw. Wiederverkaufspreismethode
Rz.	Randziffer(n)
s. o.	siehe oben
S.	Seite(n)
SchaumwZwStG	Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz
sog.	so genannte(r, n)
TabStG	Tabaksteuergesetz
TNMM	Transactional Net Margin Method bzw. transaktionsbezogene Nettomargenmethode
Tz.	Textziffer(n)
u.	und
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UN	United Nations
UN-MA	UN-Musterabkommen

## *Abkürzungsverzeichnis*

UN-MK	UN-Musterkommentar
v.	vom
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
vE	verdeckte Einlage
VDMA	Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
vs.	versus
VWG	Verwaltungsgrundsätze
VZ	Veranlagungszeitraum
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZinsR	Zins- und Lizenz-Richtlinie
zit.	zitiert
zzgl.	zuzüglich

# 1. Einleitung

## *1.1 Problemstellung*

Die Besteuerung von Unternehmensgewinnen stellt ein zentrales Problemfeld im Internationalen Steuerrecht dar. Durch die Internationalisierung des weltweiten Handels stehen Unternehmen regelmäßig vor der Herausforderung, ihr vormals nationales Geschäft grenzüberschreitend auszuführen. Im Hinblick auf die rechtlichen Rahmenbedingungen steht den Unternehmen dazu neben Direktgeschäften und/oder der Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft insbesondere auch die Abwicklung des Auslandsgeschäfts mittels Betriebsstätten offen. Die Grundsätze der Besteuerung von Betriebsstätten als Teil des Einheitsunternehmens befinden sich im Fluss. Diese Entwicklung wird maßgeblich durch die Arbeiten auf Ebene der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) beeinflusst, die wiederum mittelbare Wirkungen auf das nationale Steuerrecht nach sich ziehen.

Bei der Besteuerung des Einheitsunternehmens stellt die rechtliche Unselbständigkeit der Betriebsstätte besondere Anforderungen an die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung. Anders als bei Tochtergesellschaften existiert kein „eigenes Rechtskleid“, das nach dem Recht des anderen Staats gegründet wird und damit zivilrechtliches Zuordnungsobjekt der im Quellenstaat erwirtschafteten Erträge ist. Darüber hinaus sind keine zivilrechtlichen Verträge innerhalb des Einheitsunternehmens als Ausgangspunkt der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung möglich.

Die Betriebsstätte wird (spätestens) seit dem 2010er Update des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und OECD-Musterkommentars (OECD-MK) wie ein eigenständiges und selbständiges Unternehmen behandelt (sog. *Authorised OECD Approach*). Infolge dieser Fiktion wird der Fremdvergleich uneingeschränkt auf die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Betriebsstätten übertragen. Insoweit vollzog sich auf Ebene der OECD für die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Betriebsstätten ein

## 1. Einleitung

„Paradigmenwechsel“<sup>1</sup>, der nunmehr auch im nationalen Recht seinen Niederschlag findet.

International agierende Unternehmen, die ihr grenzüberschreitendes Geschäft mittels Betriebsstätten abwickeln, sehen sich mit (mindestens) zwei Steuerverwaltungen konfrontiert. Da die nationalen Steuersysteme international weitestgehend nicht aufeinander abgestimmt sind, stellt sich die Frage, ob beide Steuerjurisdiktionen dem Grunde nach einen gerechtfertigten Zugriff auf den erzielten Unternehmensgewinn, das sog. Besteuerungssubstrat, haben. Wenn diese Frage positiv zu beantworten ist, stellt sich die Folgefrage, wie hoch der jeweilige Anteil sein darf und wie eine möglicherweise eintretende Doppelbesteuerung beseitigt bzw. vermieden werden kann.

Es besteht internationaler Konsens, dass Doppelbesteuerung unerwünscht ist. Fragen zur Betriebsstättenbesteuerung stellen im Kern auch Fragen der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit dar; wenn eine Betriebsstätte anzunehmen ist und dieser Steuersubstrat zuzurechnen ist, wird das Steuersubstrat im Ansässigkeitsstaat geschmälert. Die gesamte Arbeit steht daher unter dem Postulat der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit.

Besondere Berücksichtigung im Verlauf der vorliegenden Arbeit, die mit einem interdisziplinären Ansatz sowohl rechtliche als auch ökonomische Aspekte aufgreift, erfährt die Bau- und Montagebetriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA. Typischerweise werden Bau- und Montagebetriebsstätten im internationalen (Groß-) Anlagenbau begründet. Der deutsche Maschinen- und Anlagenbau stellt mit einem Umsatz von 218 Milliarden Euro im Jahr 2015 und einer Exportquote von über 70 % einen der führenden Industriezweige Deutschlands dar.<sup>2</sup> Der Auftragnehmer verpflichtet sich zur Errichtung einer funktionierenden Anlage oder eines Infrastrukturprojektes. Beispiele sind die Errichtung eines Atom-, Kohle- oder Blockheizkraftwerkes, einer Pipeline, eines Hochhauses, einer Windkraftanlage, eines Staudammes, einer Brücke oder eines Flughafens.

Bau- und Montagebetriebsstätten werden durch eine für einen gewissen Zeitraum ausgeübte Bau- und Montagetätigkeit begründet, ohne dass es einer darüber hinausgehenden Verfestigung bedarf. Es handelt sich also um temporäre Betriebsstätten, bei denen, anders als bei Dauerbetriebsstät-

---

1 Vgl. auch *Bendlinger*, Paradigmenwechsel, 2014, S. 117 ff.; *Blumenberg*, BsGaV, 2015, S. 397.

2 Vgl. VDMA, Maschinenbau, 2016, S. 9.

ten (wie z. B. Zweigstellen von Banken oder Versicherungen), die Tätigkeit vor Ort zeitlich limitiert ist. Die Bau- und Montagebetriebsstätte ist daher im Gegensatz zu selbständigen Zweigniederlassungen wirtschaftlich unselbständig. Sie kann als Sonderkonstellation der Betriebsstätte bezeichnet werden und bietet somit besonderen Anlass für eine detaillierte Auseinandersetzung.

### 1.2 Zielsetzung und Abgrenzung der Arbeit

Ziel der Arbeit ist es, die Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung im nationalen Steuerrecht und auf OECD-Ebene aufzuarbeiten und kritisch zu beleuchten. Untersuchungsgegenstand der Arbeit sind der nationale und abkommensrechtliche allgemeine Betriebsstättenbegriff sowie der Begriff der Bau- und Montagebetriebsstätte, die durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz<sup>3</sup> eingeführten Anpassungen in § 1 Abs. 4 bis 6 AStG, der allgemeine Teil der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung<sup>4</sup> (BsGaV) sowie die branchenspezifischen Regelungen der BsGaV für Bau- und Montagebetriebsstätten (§§ 30 bis 34 BsGaV). Ergänzend wird auf die zuletzt am 22.12.2016 veröffentlichten „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung“ (VWG BsGa) Bezug genommen.<sup>5</sup> Branchenspezifische Besonderheiten bei Bank-<sup>6</sup>, Versiche-

---

3 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmG), BGBl. I 2013, S. 1809 ff.

4 Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung - (BsGaV) vom 13.10.2014, BGBl. I 2014, S. 1603 ff.

5 Vgl. „Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (AStG) und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) bzw. „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung - VWG BsGa“, BStBl I 2017, S. 182 ff.

6 Vgl. dazu *Kraft/Hentschel/Borchert*, Ubg 2016, S. 469 ff.; *Schmitt/Persch/Jung*, IWB 2016, S. 440 ff.; *Köhler/Scholz*, RdF 2016, S. 228 ff.; *Andresen/Imhof/Tao*, ITPJ 2015, S. 179 ff.; *Buchholz*, Kreditgeschäft, 2014; *Andresen*, ISR 2013, S. 320 ff.; *Schaus/Persch*, IWB 2013, S. 789 ff.; *Wilmanns/van der Ham*, RdF 2013, S. 152 ff.; *Greier/Persch*, BB 2012, S. 1318 ff.; *Henkes-Wabro*, Bankbetriebsstätten, 2009.

## 1. Einleitung

rungs-<sup>7</sup> und Förderbetriebsstätten<sup>8</sup> sind nicht Gegenstand dieser Arbeit. Umsatzsteuerliche<sup>9</sup>, lohnsteuerliche und vergaberechtliche Aspekte bleiben ebenfalls außerhalb der Betrachtung.

Die vorliegende Arbeit geht vorrangig der Frage nach, ob die vom deutschen Gesetz- und Verordnungsgeber in § 1 Abs. 4 bis 6 AStG i. V. m. BsGaV geschaffene Rechtslage eine verursachungsgerechte Erfolgs- und Vermögensabgrenzung sicherstellt. In diesem Zusammenhang soll auch die vom Gesetzgeber gewählte Konzeption der Umsetzung des Authorised OECD Approach (AOA) in § 1 AStG als Einkünftekorrekturvorschrift und deren Konkretisierung im Verordnungswege kritisch beleuchtet werden. Die Umsetzung erfolgte, „um den international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz (OECD-Standard) uneingeschränkt auf internationale Betriebsstättenfälle anwenden zu können.“<sup>10</sup> Es ergeben sich weitreichende, zurzeit noch ungeklärte, Konkurrenzprobleme im Verhältnis zu den allgemeinen Entstrickungsregelungen sowie zu den bisherigen am Veranlassungsprinzip ausgerichteten Grundsätzen der Betriebsstättengewinnermittlung. Für die Beurteilung dieser Frage bedarf es vorangestellt der Aufarbeitung der OECD-Vorgaben, um die Neuregelung schlüssig in das Normengefüge aus Abkommensrecht und nationalen Gewinnermittlungsregelungen einzuordnen. Erst in der Folge kann eine ausführliche Auseinandersetzung mit den allgemeinen Regelungen der BsGaV erfolgen.

Darüber hinaus sollen die branchenspezifischen Regelungen für Bau- und Montagebetriebsstätten, die nach dem Prinzip der Spezialität (§ 30 Satz 1 BsGaV) den allgemeinen Regelungen lediglich soweit vorgehen, als sie abweichende Regelungen enthalten, einer kritischen Würdigung unterzogen werden. Für die branchenspezifischen Regelungen der Bau- und Montagebetriebsstätten besteht kein OECD-Vorbild.<sup>11</sup> Als „nationales Sonderrecht“ stehen sie daher unter einem besonderen Rechtfertigungs-

---

7 Vgl. dazu *Andresen/Imhof/Tao*, ITPJ 2015, S. 179 ff.; *Busch*, VersW 2015, S. 56 ff.; *ders.*, VersW 2014, S. 68 ff.; *ders.*, IStR 2014, S. 757 ff.; *Goretzky/Lang*, Versicherungsrecht 2014, S. 276 ff.; *Andresen*, BB 2013, S. 2911 ff.; *Pumpler/Habersack*, Insurance Company, 2010, S. 739 ff.

8 Vgl. dazu *Ditz*, ISR 2016, S. 341 ff.; *Kußmaul/Delarber/Müller*, IStR 2014 b, S. 574; *Oestreicher/van der Ham/Andresen*, IStR 2014, Beihefter zu Heft 4, S. 27 ff.; *Brown*, APTB 2012, S. 4 ff.

9 Vgl. dazu z. B. *Anger*, IWB 2017, S. 151 f.; *Walz*, DB 2010, S. 1721 ff.

10 BT-Drs. 17/10000, S. 36.

11 Vgl. BR-Drs. 401/14, S. 125.

druck, um den auf Ebene der OECD gefundenen internationalen Konsens für die Besteuerung von Betriebsstätten nicht zu gefährden.

### 1.3 Gang der Untersuchung

Im Anschluss an diese problemorientierte Einführung werden in Kapitel 2 die theoretischen Grundlagen der internationalen Steuergerechtigkeit und -rechtfertigung erörtert. Für die Frage der verursachungsgerechten Erfolgs- und Vermögensabgrenzung im Rahmen des Einheitsunternehmens bilden sie das Fundament der weiteren Analyse und dienen als Referenzmaßstab für die Einzelfallregelungen.

Kapitel 3 lenkt den Fokus auf das Betriebsstättenprinzip. Das Hauptaugenmerk liegt zunächst auf den Betriebsstättenbegriffen des § 12 AO und Art. 5 OECD-MA und auf den aktuellen Entwicklungen auf Ebene der OECD im Rahmen des sog. BEPS-Projekts.<sup>12</sup> Die Definition der Bau- und Montagebetriebsstätte als Sondertatbestand im Rahmen der nationalen (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO) und abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA) wird gesondert in Kapitel 4 beleuchtet.

In Kapitel 5 wird der Fremdvergleich als international anerkannter Maßstab der steuerlichen Gewinnabgrenzung dargestellt. Es werden die gegen ihn vorgebrachten Kritikpunkte sowie die in der Literatur diskutierten Alternativmodelle vorgestellt. Zusätzlich wird das zurzeit bestehende Verständnis des Fremdvergleichs im Rahmen der nationalen Einkünftekorrekturnormen aufgezeigt. In dieses Normengeflecht reiht sich die gesetzliche Neuregelung der Abs. 4 bis 6 AStG des § 1 AStG ein.

In den anschließenden Kapiteln werden die bis dahin gelegten Grundlagen zusammengeführt, namentlich die Übertragung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Betriebsstätte. Dazu wird in Kapitel 6, ausgehend von den Grundlagen der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, das Konzept des AOA skizziert und die

---

12 Vgl. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S. 5. Vgl. zum Stand der Entwicklungen des BEPS-Projektes *Spengel/Nusser*, DK 2015, S. 9 ff.; *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, StuW 2015, S. 90 ff.; *Brauner*, WTJ 2014, S. 10 ff. bzw. zu den finalen Berichten *Meister*, Ergebnisse, 2016, S. 237 ff.; *Saint-Amans/Russo*, BIT 2016, S. 236 ff.; *Oppel*, SteuK 2016, S. 53 ff. Grundlegernd zur BEPS-Diskussion *Pross/Petzhold*, BEPS, 2014, S. 1 ff.; *Ault/Schön/Shay*, BIT 2014, S. 275 ff.; *Kahle/Wilderdmuth*, Ubg 2013, S. 405 ff.; *Steiner*, SWI 2013, S. 385 ff.

## 1. Einleitung

Neufassung des Art. 7 OECD-MA 2010 untersucht. Anschließend werden in Kapitel 7 die Regelungen zur Erfolgs- und Vermögensabgrenzung im nationalen Recht analysiert. Im Zentrum dieser Betrachtung stehen dabei die mit dem AmtshilfeRLUmsG eingeführten Regelungen in § 1 Abs. 4 bis 6 AStG sowie die allgemeinen Regelungen der BsGaV. Die branchenspezifischen Regelung der BsGaV für Bau- und Montagebetriebsstätten (§§ 30 bis 34 BsGaV) werden gesondert in Kapitel 8 dargestellt und gewürdigt.

Ausgehend von der vorangehenden Untersuchung werden in Kapitel 9 abschließend mögliche Anpassungen der Gesetzes- und Verordnungslage *de lege ferenda* diskutiert. Die Arbeit schließt mit einer thesenförmigen Zusammenfassung.

## 2. Steuergerechtigkeit und -rechtfertigung im Internationalen Steuerrecht

### 2.1 Das Postulat der Gerechtigkeit im Internationalen Steuerrecht

Das Internationale Steuerrecht ist die Gesamtheit der Rechtsvorschriften, welche die steuerlichen Rechtsfolgen grenzüberschreitender Sachverhalte festlegen.<sup>13</sup> Es wird maßgeblich durch staatliche Souveränität geprägt.<sup>14</sup> Zunächst ist jeder Staat frei darin, seine steuerlichen Anknüpfungspunkte zu definieren und das zu besteuernde Einkommen festzulegen. Anders als im Internationalen Privatrecht wendet der inländische Richter innerhalb der supranationalen und völkerrechtlichen Grenzen jedoch ausschließlich nationales Steuerrecht an.<sup>15</sup> „Im Vordergrund des internationalen Steuer-

---

13 Vgl. *Vogel*, DSStZ 1997, S. 269. Der Begriff umfasst sowohl Normen des Völkerrechts (Völkervertragsrecht und Völkergewohnheitsrecht) als auch nationale Normen, die auslandsbezogene Sachverhalte betreffen. Durch die Einbeziehung der nationalen Regelungen entspricht diese Definition dem Begriff des Internationalen Steuerrechts im „weiteren Sinn“, vgl. für die Unterscheidung *Bühler*, Prinzipien, 1965, S. 3; *Kußmaul/Berens*, StB 2016 a, S. 112 und für den Diskussionsstand in der Literatur *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 1.4, der zu Recht darauf hinweist, dass es sich lediglich um einen Ordnungsbegriff handelt. Vgl. bereits grundlegend zum Begriff des Internationalen Steuerrechts *Mössner*, ÖZöR 1974, S. 255 ff.; *Schöne*, FR 1976, S. 32 ff.

14 Vgl. *Kußmaul/Berens*, StB 2016 a, S. 112. Nach *Schön*, Internationales Steuerrecht, 2013, S. 1632 ist „der Souveränitätsvorbehalt der Staaten im Steuerrecht deutlich schärfer ausgeprägt als in anderen Rechtsgebieten.“ Nach *Bühler*, Prinzipien, 1965, S. 132 ist die „Ausübung der Steuergewalt auf seinem Gebiet und im Luftraum über seinem Gebiet (..) der für den Steuerbürger wichtigste positive Inhalt der Steuersouveränität.“ Nach *Weber-Fas*, Staatsverträge, 1982, S. 32 hängen „die Normen des modernen Steuerrechts (..) grundlegend zusammen mit der äußeren (völkerrechtlichen) und inneren (verfassungsrechtlichen) Souveränität.“

15 Vgl. *Vogel*, DSStZ 1997, S. 271; *Birk*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2010, S. 1138 f. Es handelt sich insoweit bei den Rechtsanwendungsnormen des Steuerrechts um einseitige bzw. unvollständige Kollisionsnormen, vgl. *Mössner*, Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1985, S. 143. Zur grundsätzlichen Unterscheidung zwischen Rechtsanwendungs- und Sachnormen im Internationalen Steuerrecht vgl. *ders.*, Theorie und Praxis, 2013, S. 462 ff. Nach *Herzfeld*, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1932, S. 423 mit Verweis auf Neumeyer, Internationales Privatrecht, 2. Aufl., 1930, S. 5 besteht der Gegensatz zwischen Internationalem

rechts steht die Zuordnung von 'Besteuerungsrechten' zwischen souveränen Staaten im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte.<sup>16</sup>

Unternehmen sind in Zeiten der Globalisierung und weltweiten Verflechtung weitestgehend frei darin, Art und Umfang ihres Auslandsengagements und den Produktionsstandort zu wählen. Die Unternehmensbesteuerung hat dabei einen nicht unerheblichen Einfluss auf die Standortattraktivität.<sup>17</sup> Die Staaten befinden sich somit im Hinblick auf ihre Attraktivität als Unternehmensstandort in einem (Steuer-) Wettbewerb<sup>18</sup> untereinander.<sup>19</sup> Nach dem Postulat der Neutralität der Besteuerung sollen für die Wahrnehmung oder Nicht-Wahrnehmung bestimmter unternehmerischer Handlungsalternativen jedoch nicht vorwiegend steuerliche Erwägungen ausschlaggebend sein.<sup>20</sup> Dieses Postulat wird in der Betriebswirtschaftli-

---

Steuer- und Privatrecht insbesondere darin, „daß es sich in einem Falle darum handelt, w e l c h e Rechtsordnung anwendbar sei, im anderen darum, ob die inländische anwendbar sei oder nicht“.

- 16 Schön, Internationales Steuerrecht, 2013, S. 1626. Vogel, Besteuerungsrechte, 1994, S. 362 ff. weist zu Recht darauf hin, dass der Begriff „Besteuerungsrechte“ die Wirkungsweise der DBA missverständlich darlegt. Im Hinblick auf die Verbreitung und seine „Handlichkeit“ wird er jedoch im Folgenden beibehalten. Zum Verhältnis der DBA zu nationalem Recht im Betriebsstättenkontext siehe auch Abschnitt 3.1.2.
- 17 Vgl. Di Fabio, JZ 2007, S. 754, der jedoch darauf hinweist, dass die Steuerbelastung (d. h. der Vergleich der Steuerarten, Steuersätze und Bemessungsgrundlagen) nur einen, wenn auch wesentlichen Teil der Standortattraktivität ausmache; daneben seien auch die Unterhaltung einer modernen Infrastruktur, eines leistungsgerechten Bildungs- und Ausbildungssystems sowie eine unternehmensfreundliche Arbeitsmarktpolitik wichtig. Vgl. auch Schaumburg, ISR 2016, S. 371.
- 18 Vgl. zu diesem Begriff ausführlich Schaper, Steuerstaat, 2014, S. 17 ff.
- 19 Vgl. Lambert, Steuerwettbewerb, 2010, S. 126 ff.; Hansjürgens, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 72 ff.; Runge, Wettbewerb, 1997, S. 957 ff.; Jackstein, Steuerrecht im Wettbewerb, 1997, S. 179 ff. Di Fabio, JZ 2007, S. 753 spricht von einem „regulierten Steuerwettbewerb zwischen den Staaten, die einerseits durch ein einheitliches Handels- und Zollregiment verbunden sind, andererseits aber in der staatlichen Kompetenz zur Steuererhebung ihr wesentliches Unterscheidungs- und Identitätsmerkmal bewahren.“ Zu Risiken des schädlichen Steuerwettbewerbs vgl. z. B. Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2015, Rz. 21 ff.; Lambert, Steuerwettbewerb, 2010, S. 127 ff. Vgl. für die Sichtweise der Finanzverwaltung auf den Steuerwettbewerb Höppner, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 89 ff. Exemplarisch sei an dieser Stelle auch auf die beihilferechtliche Problematik sog. Tax-Rulings hingewiesen. Vgl. dazu weiterführend Linn, IStR 2015, S. 114 ff.
- 20 Vgl. Musil/Leibohm, FR 2008, S. 807.

chen Steuerlehre als „das ökonomische Ideal einer entscheidungsneutralen Besteuerung“<sup>21</sup> bezeichnet („Tax Neutrality“).<sup>22</sup>

Die Forderung nach einer entscheidungsneutralen Besteuerung kann aus gesamt- als auch aus einzelwirtschaftlicher Perspektive abgeleitet werden.<sup>23</sup> Sowohl gesamt- als auch einzelwirtschaftlich führt die Neutralität der Besteuerung zu einer gesteigerten Gesamtwohlfahrt: Aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive werden Allokationsverzerrungen vermieden und aus einzelwirtschaftlicher Perspektive dient sie der Vermeidung von Steuerplanungskosten der Unternehmen.<sup>24</sup> Für die Staaten besteht im Hinblick auf die Deckung des eigenen Finanzbedarfs daher ein essenzielles Interesse daran, dass durch steuerliche Rahmenbedingungen möglichst wenige Wettbewerbsverzerrungen hervorgerufen werden.

Die Neutralität der Besteuerung ist ein originär ökonomisches Prinzip. Daneben tritt regelmäßig als juristisch geprägtes Prinzip das Postulat nach einer gerechten Besteuerung („Tax Equity“).<sup>25</sup> Auch wenn das Prinzip der Gerechtigkeit seinem Ursprung nach ein philosophisches oder zumindest juristisches Prinzip ist, kann es nicht losgelöst von ökonomischen Anforderungen betrachtet werden.<sup>26</sup> Im Steuerrecht (und dabei insbesondere in der Analyse der Unternehmensbesteuerung) bedarf es einer engen Verzahnung der unterschiedlichen Disziplinen.<sup>27</sup>

Beide Prinzipien gehen im Kern auf die von *Adam Smith* bereits 1776 aufgestellten „Grundprinzipien der Besteuerung“ zurück.<sup>28</sup> Die OECD hat im Rahmen ihrer Veröffentlichungen ebenfalls einen Prinzipienkanon aufgestellt, an dem sich insbesondere die internationale Unternehmensbesteuerung messen lassen muss. Die OECD orientiert sich eng an den von

---

21 *Wagner*, *StuW* 1992, S. 3. Vgl. sowie zuletzt auch *Schön*, *BIT* 2015, S. 272 ff.

22 Vgl. zu den Konzepten der Entscheidungsneutralität z. B. *Wagner*, *Entscheidungsneutralität*, 2017, S. 11 ff.; *Spengel*, *Neutralitätskonzepte*, 2013, S. 44 ff.; *Lehner*, *StuW* 1998, S. 164 ff.

23 Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, *ZfB* 2008, S. 69; *Wagner*, *StuW* 2006, S. 102.

24 Vgl. *Mödinger*, *Neufassung*, 2012, S. 77.

25 Vgl. *Vogel*, *Intertax* 1988, S. 216.

26 Vgl. *Eckhoff*, *StuW* 2016, S. 215 ff.

27 Vgl. dazu eindringlich *Elschen*, *StuW* 1988, S. 16, der danach fragt, ob die steuerliche Gerechtigkeit überhaupt ein zulässiger Forschungsgegenstand der Steuerwissenschaften ist. Vgl. zur betriebswirtschaftlichen Sicht auf die Steuergerechtigkeit z. B. *Rose*, *StuW* 1985, S. 330 ff.; *Miesel*, *BB* 1991, S. 2130 ff.

28 Vgl. *Smith*, *Wealth of Nations*, 1776.

## 2. Steuergerechtigkeit und -rechtfertigung im Internationalen Steuerrecht

*Smith* aufgestellten Prinzipien. Nach den im Jahr 1998 aufgestellten sog. Ottawa-Kriterien gelten (insbesondere, aber nicht ausschließlich für die Besteuerung des E-Commerce) folgende Grundprinzipien: Neutrality, Efficiency, Certainty and Simplicity, Effectiveness and Fairness und Flexibility.<sup>29</sup> Zuletzt hat die OECD im Rahmen des Berichts zum BEPS-Aktionspunkt 1 auf diese Prinzipien Bezug genommen.<sup>30</sup>

Sind Steuern nicht neutral in diesem Sinne ausgestaltet und werden dadurch Handlungsalternativen wirtschaftlich unterschiedlich belastet, entsteht ein Steuervermeidungsanreiz für die Unternehmen, da diese Steuern grundsätzlich als finanzielle Belastung sehen.<sup>31</sup> Nach *Schneider* sind daher „Steuerrechtsetzungen, die bei vernünftigen Steuerpflichtigen keine Ausweichhandlungen verursachen (...) entscheidungsneutral.“<sup>32</sup>

Die steuerliche Gleichbehandlung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten wird auch als Organisationsformneutralität bezeichnet.<sup>33</sup> Im internationalen Anlagenbau besteht aus tatsächlichen oder regulatorischen Gründen regelmäßig nicht die Möglichkeit der Abwicklung mittels einer Tochtergesellschaft.<sup>34</sup> Diese Frage steht aufgrund der besonderen Berücksichtigung der Bau- und Montagebetriebsstätte daher auch nicht im Blickpunkt der vorliegenden Arbeit.<sup>35</sup> Im Fokus steht vielmehr, ob die gegen-

---

29 OECD, E-Commerce, 1998, S. 4.

30 Vgl. OECD, BEPS Action 1 - Final Report, 2015, S. 20 f.; vgl. weiterführend zu dem Bericht *Pinkernell*, DK 2015, S. 57 ff.; *Blum*, BIT 2015, S. 314 ff.; *Fehling*, IStR 2015, S. 797 ff.; *Mucic/Schlie/Schulz*, Digitale Wirtschaft, 2015, S. 716 ff.

31 Vgl. *Wagner*, StuW 1992, S. 3. Zum Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen und die sich daraus ergebende Notwendigkeit der Steuerplanung vgl. zuletzt *Spengel/Olbert*, Ubg 2016, S. 285 ff.; *Schanz*, DStR 2015, S. 1986 ff.; *dies.*, DStR 2015, S. 2032 ff. Zur Frage, wie weit die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung des Vorstands zur Steuerminimierung mittels internationalen Steuerplanung geht, vgl. *Grotherr*, Ubg 2015, S. 360 ff.

32 *Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 1992, S. 193. Zur Forderung nach Entscheidungsneutralität aus juristischer Sicht vgl. *Musil/Leibohm*, FR 2008, S. 807 ff. Zur Frage, ob zwischen Steuerrechtswissenschaft, Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und Finanzwissenschaft im Hinblick auf die Entscheidungsneutralität ein gemeinsames Fundament besteht, vgl. *Elschen*, StuW 1991, S. 99 ff.

33 Vgl. *Herzig/Wagner*, DB 2005, S. 1; *Sauerland*, Europäische Konzerne, 2007, S. 43 ff.

34 Siehe dazu Abschnitt 4.2.1.

35 Vgl. dazu ausführlich *Kulcsár*, Equal Treatment, 2013, S. 231 ff.; *Schoss*, Ausland, 2011, S. 51 ff.; *Köhler*, Rechtsformwahl, 2010, S. 953 ff.; *Kristen*, Equal treatment, 2003, S. 323 ff.; *Krawitz/Hick*, RIW 2001, S. 743 ff.

würdige Konzeption der Betriebsstättenbesteuerung dem Anspruch an eine faire bzw. gerechte Besteuerung genügt.

Das Postulat der Steuergerechtigkeit fordert sowohl die gerechte Besteuerung der Bürger durch den Staat (vertikale Dimension<sup>36</sup> bzw. interpersonelle Gerechtigkeit<sup>37</sup>), als auch die gerechte Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten (horizontale Dimension<sup>38</sup> bzw. interjurisdiktionelle<sup>39</sup> bzw. zwischenstaatliche Gerechtigkeit<sup>40</sup>).

## 2.2 *Gerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen*

### 2.2.1 Konkretisierung des Postulats der Gerechtigkeit anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips

Nach dem Postulat der Gerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen ist die Steuerlast zur Finanzierung des Staatshaushaltes gerecht zwischen den einzelnen Steuerpflichtigen zu verteilen.<sup>41</sup> Vergleichspaar sind damit die einzelnen Steuerpflichtigen eines Staats.<sup>42</sup> Es ist zu fragen, wie eine Steuergerechtigkeit *für den Steuerpflichtigen* erreicht werden kann.<sup>43</sup> Gerechtigkeit wird hauptsächlich durch Gleichbehandlung erreicht.<sup>44</sup> „Folglich ist ein Lastenverteilungsmaßstab dann als gerecht zu erachten, wenn vergleichbare Sachverhalte gleich behandelt werden (horizontale Gerechtigkeit) und bei ungleichen Sachverhalten Differenzierungen vorgenommen werden (vertikale Gerechtigkeit).“<sup>45</sup> In diesem Zusammenhang ist die Gerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen im Sinne einer zuteilenden Ge-

---

36 Vgl. *Valta*, ISR 2014, S. 392.

37 Vgl. *Dahlke*, Harmonisierung, 2011, S. 38 ff.

38 Vgl. *Valta*, ISR 2014, S. 392.

39 Vgl. *Weltin*, Unternehmensbesteuerung, 2005, S. 36 ff.; *Dahlke*, Harmonisierung, 2011, S. 41 ff.

40 Das Postulat der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit („Inter-Nation Equity“) geht insbesondere auf die Arbeiten von Peggy Musgrave zurück, vgl. z. B. *Musgrave/Musgrave*, Inter-nation equity, 1972, S. 68; *Musgrave/Musgrave*, Inter-nation equity, 2002, S. 159 ff. sowie für einen Überblick über die Beiträge von *Musgrave* zu dieser Thematik *Brooks*, Inter-Nation Equity, 2009, S. 471 ff.

41 Vgl. *Tipke*, StuW 1988, S. 264.

42 Vgl. *Dahlke*, Harmonisierung, 2011, S. 37.

43 Vgl. *Flick*, FR 1961, S. 172.

44 Vgl. *Tipke*, StuW 1988, S. 269; *ders.*, Steuerrechtsordnung I, 2000, S. 284.

45 *Kraft*, Steuergerechtigkeit, 1991, S. 8.

## 2. Steuergerechtigkeit und -rechtfertigung im Internationalen Steuerrecht

rechtigkeit (iustitia distributiva<sup>46</sup>) zu verstehen, da sie die Verteilung von Lasten und Pflichten im Rahmen der Rechtsordnung betrifft.<sup>47</sup> Das Postulat der Gerechtigkeit als abstraktes Prinzip bedarf jedoch der weiteren Konkretisierung. Dazu werden in der Literatur drei unterschiedliche Prinzipien diskutiert: das Kopfsteuer- bzw. Pauschsteuerprinzip, das Äquivalenzprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>48</sup>

Nach dem Kopfsteuer- bzw. Pauschsteuerprinzip trägt jeder Steuerpflichtige die gleiche Steuerlast, d. h. es „zahlt jeder - ob er nun Millionär oder Bettler ist - gleich viel Steuern.“<sup>49</sup> Somit wird jedoch weder die wirtschaftliche Situation des Einzelnen berücksichtigt, noch wird ein Existenzminimum<sup>50</sup> gewährleistet.<sup>51</sup> Da somit eine absolute Besteuerung erfolgt, entspricht die Besteuerung nach dem Kopfsteuer- bzw. Pauschsteuerprinzip nicht der heute vorherrschenden Ansicht, dass sich eine gerechte Besteuerung an den relativen Erfordernissen der Steuerpflichtigen orientieren muss.<sup>52</sup>

Ein am Äquivalenzprinzip ausgerichteter Lastenverteilungsmaßstab orientiert sich an der Inanspruchnahme des Einzelnen von Leistungen des Staats.<sup>53</sup> „Der Grundgedanke des Äquivalenzprinzips ist der marktliche Tausch.“<sup>54</sup> Je größer die individuelle Inanspruchnahme des Einzelnen ist, umso größer muss auch sein steuerlicher Beitrag sein. Je nachdem, welcher Bewertungsmaßstab für die in Anspruch genommenen Leistungen

---

46 Vgl. zur bereits auf Aristoteles zurückzuführenden Unterscheidung zwischen der das Zivilrecht prägenden Austauschgerechtigkeit bzw. ausgleichenden Gerechtigkeit (iustitia commutative) und der zuteilenden Gerechtigkeit (iustitia distributiva) z. B. *Tipke*, *StuW* 1988, S. 262 ff.; *Zuber*, *Anknüpfungsmerkmale*, 1991, S. 27 ff.

47 Vgl. *Zuber*, *Anknüpfungsmerkmale*, 1991, S. 29; *Bauer*, *Neuausrichtung*, 2004, S. 21; anders wohl *Vogel*, *Auslandseinkünfte*, 1985, S. 22, der von der „Austeilung von Steueraufkommen unter den Staaten und Steuerlasten unter den Bürgern“ spricht.

48 Vgl. insbesondere *Tipke*, *Steuerrechtsordnung I*, 2000, S. 473 ff.

49 *Tipke*, *Steuerrechtsordnung I*, 2000, S. 473.

50 Ein solches lässt sich aus der allgemeinen Menschenwürde gem. Art. 1 Abs. 1 GG ableiten, vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung I*, 2000, S. 476 f.

51 Vgl. *Kraft*, *Steuergerechtigkeit*, 1991, S. 8.

52 Vgl. *Gsödl*, *Entstrickungstatbestände*, 2010, S. 11; *Kraft*, *Steuergerechtigkeit*, 1991, S. 8. sowie *Tipke*, *Steuerrechtsordnung I*, 2000, S. 475, der auf die Rechtfertigungsprobleme einer solchen Steuer in einem Sozialstaat verweist.

53 Vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung I*, 2000, S. 476 sowie *Kraft*, *Steuergerechtigkeit*, 1991, S. 8, die in Fn. 19 darauf hinweist, dass dies der Idee eines „Rousseau’schen Sozialkontrakts“ entspricht.

54 *Hansjürgens*, *Äquivalenzprinzip*, 2001, S. 82.

gewählt wird (Marktpreis, Kosten oder Nutzen), sind demnach zwei Steuerpflichtige dann als gleich zu behandeln, wenn sie die gleichen Leistungen in Anspruch nehmen oder der Gesamtheit ihrer in Anspruch genommenen Leistungen im entsprechenden Beurteilungszeitraum gleiche Marktpreise, Kosten oder Nutzen zu Grunde liegen.<sup>55</sup> Das Äquivalenzprinzip als Lastenverteilungsmaßstab steht vor der Herausforderung der Bewertung und Quantifizierung der in Anspruch genommenen Leistungen.<sup>56</sup> Staatliche Leistungen sind dem einzelnen aber nicht in solch einem Maß zurechenbar, so dass eine Quantifizierbarkeit der in Anspruch genommenen Leistungen nicht praktikabel ist.<sup>57</sup> Da auch gleichzeitig das Existenzminimum des Einzelnen nicht ausreichend gewährleistet werden kann, stellt das Äquivalenzprinzip bereits unter diesen Gesichtspunkten keinen geeigneten Gerechtigkeitsmaßstab dar.<sup>58</sup> Darüber hinaus sind Steuern gem. § 3 Abs. 1 Satz AO Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden. Sie dienen daher insbesondere<sup>59</sup> der Finanzierung des Gemeinwesens, um die Kosten für die Wahrnehmung der hoheitlichen Aufgaben zu decken.<sup>60</sup> Der Steuerbegriff des § 3 Satz 1 AO widerspricht ebenfalls einer Orientierung am „individuellen Äquivalenzprinzip“. Seine Berechtigung hat es jedoch als Maßstab für die Zurechnung von Gebühren.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip fragt nicht wie das Äquivalenzprinzip danach, was der Steuerpflichtige an staatlichen Leistungen in Anspruch genommen hat, sondern orientiert sich für den Steuerlastverteilungsmaßstab an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen.<sup>61</sup> Maßstab ist, was der Steuerpflichtige beitragen kann, damit der Staat seine Aufga-

---

55 Vgl. *Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 2010, S. 11.

56 Vgl. *Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 2010, S. 11.

57 Vgl. *Bauer*, Neuausrichtung, 2004, S. 50 f.

58 Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2000, S. 476; *Kraft*, Steuergerechtigkeit, 1991, S. 10.

59 Dies gilt jedoch nicht absolut, da Steuergesetze teilweise als Sozialzwecknormen auch Lenkungszwecke wahrnehmen. Dies ergibt sich auch aus § 3 Abs. 1 2. Halbsatz AO, wonach die Erzielung von Einnahmen auch lediglich Nebenzweck sein kann; vgl. dazu ausführlich *Vogel*, Lenkungsnormen, 2015, S. 5 ff.; *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2000, S. 74 ff.

60 Vgl. *Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 2010, S. 7.

61 Vgl. grundlegend *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2013, S. 1591 ff.; *Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 319 ff.; *Bach*, *StuW* 1991, S. 116 ff.; *Eckhoff*, *StuW* 2016, S. 207 ff.

ben erfüllen kann.<sup>62</sup> Anders als das Kopfsteuer- und Äquivalenzprinzip bezieht es somit die individuellen Fähigkeiten des Einzelnen in die Steuerlastverteilung mit ein.<sup>63</sup> Es ist damit als vorzugswürdig anzusehen.<sup>64</sup>

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist zwar nicht ausdrücklich in der Verfassung normiert, erlangt aber in Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungsrechtliche Bedeutung.<sup>65</sup> Es wird weithin als Fundamentalprinzip des Steuerrechts angesehen.<sup>66</sup> Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend soll jeder einzelne Steuerpflichtige nach seiner individuellen Fähigkeit zur Leistung von Steuerzahlungen mit Steuern belastet werden.<sup>67</sup> Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen der vertikalen und der horizontalen Steuergerechtigkeit. Daher muss in horizontaler Richtung im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden. In vertikaler Richtung muss die Besteuerung der wirtschaftlich Leistungsfähigeren im Vergleich mit der Steuerbelastung wirtschaftlich weniger Leistungsstarker angemessen ausgestaltet sein.<sup>68</sup> Daraus resultieren Fragen der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zur Verwirklichung der horizontalen

---

62 Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2000, S. 479.

63 Vgl. *Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 2010, S. 12.

64 Es besteht aufgrund seiner Unbestimmtheit jedoch auch gewisse Skepsis gegenüber dem Leistungsfähigkeitsprinzip, vgl. z. B. *Wagner*, DStR 2014, S. 1135: „Da Generalnormen zweifellos nur dann einen Wert haben, wenn sie anhand strittiger Probleme Selektivität entfalten, erscheint die Skepsis gegenüber dem abstrakten Leistungsfähigkeitsprinzip nicht unbegründet, da sich aus diesem Rahmenprinzip kaum Schlussfolgerungen für trennscharfe Regelungen ziehen lassen, wenn es um die Klärung strittiger Rechtsfragen geht.“

65 Vgl. *Schaumburg*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1995, S. 125; *Kirchhof*, StuW 1985, S. 323 f. Art. 134 der WRV enthielt noch einen Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“ Auch weltweit ist das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Ability-to-pay-Principle“ weithin anerkannt und hat ausdrücklich in etlichen Verfassungen Einzug erhalten, vgl. dazu *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2000, S. 488 ff.

66 Vgl. z. B. *Schaumburg*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1995, S. 125; *Tipke*, StuW 1988, S. 269 sowie *Schulz*, Harmonisierung, 2012, S. 128 m. w. N.

67 Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2000, S. 481.

68 Vgl. z. B. nur BVerfG, Beschluss v. 15.01.2014 - 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, S. 126 ff.

Steuergerechtigkeit<sup>69</sup> und nach einem geeigneten Steuertarif zur Verwirklichung der vertikalen Steuergerechtigkeit.<sup>70</sup> Da sich die vorliegende Arbeit ausschließlich der gerechten Zuordnung von Besteuerungsrechten widmet, werden Fragen der vertikalen Steuergerechtigkeit im Folgenden nicht näher behandelt.

Es verbleibt mit Blick auf die horizontale Gerechtigkeit die Frage, wie steuerliche Leistungsfähigkeit zu messen ist. Als Indikatoren der Leistungsfähigkeit kommen das Einkommen, das Vermögen oder der Konsum des Steuerpflichtigen in Betracht.<sup>71</sup> Das Einkommen wird von der überwiegenden Mehrzahl der Staaten als sachgerechter Indikator angesehen.<sup>72</sup> Zur Bestimmung des Einkommens als theoretischem Begriff gibt es wiederum drei gängige Einkommensbegriffe, wobei nur die Reinvermögenszuwachs- und Reinvermögenszugangstheorie auf einem Vermögensvergleich beruhen.<sup>73</sup> Die Quellentheorie hingegen versteht Einkommen als Zufluss aus dauernden Quellen.<sup>74</sup> Wertänderungen des Vermögensstamms werden daher nicht als Einkommen erfasst.<sup>75</sup>

Das deutsche Ertragssteuerrecht orientiert sich im Rahmen der Gewinneinkünfte an der Reinvermögenszugangstheorie; konkretisiert wird dies insbesondere durch das handelsrechtliche Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB), das aufgrund der Maßgeblichkeit (§ 5

---

69 Vgl. *Schreiber*, Besteuerung, 2012, S. 11 f.; *Kraft*, Steuergerechtigkeit, 1991, S. 7; *Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 2010, S. 10.

70 Vgl. dazu z. B. *Schneider*, Vertikale Gerechtigkeit, 2005, S. 275 ff.

71 Vgl. *Kraft*, Steuergerechtigkeit, 1991, S. 41 ff.

72 Dies ist jedoch international nicht unumstritten, vgl. *Dahlke*, Harmonisierung, 2011, S. 39, Fn. 294 m. w. N.

73 Vgl. *Wittmann*, StuW 1993, S. 35 ff.; *Ruppe*, Einkunftsquellen, 1978, S. 16. Der Hauptunterschied zwischen der Reinvermögenszuwachs- und Reinvermögenszugangstheorie bzw. Markteinkommenstheorie (die im internationalen Sprachgebrauch als „Schanz-Haig-Simons-Konzept“ bezeichnet wird) liegt insbesondere darin, dass nach letzterer nur der am Markt erwirtschaftete Vermögenszuwachs erfasst werden soll. Der Steuerpflichtige soll die Steuern regelmäßig aus seinen liquiden Mitteln begleichen können. Die Reinvermögenszugangstheorie geht insbesondere auf Arbeiten von *Schanz*, FA 1896, S. 1 ff. zurück und entspricht der „Net Accretion Theory“ von *Haig*, *Income*, 1921, S. 1 ff. und *Simons*, *Personal Income Taxation*, 1938.

74 Vgl. *Schreiber*, Besteuerung, 2012, S. 16. Die Quellentheorie wurde von *Guth*, *Einkommen*, 1869 entwickelt und von *Fuisting*, *Steuerlehre*, 1902 ausgearbeitet bzw. konkretisiert.

75 Vgl. *Mödinger*, Neufassung, 2012, S. 63.

## 2. Steuergerechtigkeit und -rechtfertigung im Internationalen Steuerrecht

Abs. 1 Satz 1 EStG<sup>76</sup>) auch für die steuerliche Gewinnermittlung gilt.<sup>77</sup> Das Realisationsprinzip wird auch als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips bezeichnet.<sup>78</sup>

### 2.2.2 Implikationen des Leistungsfähigkeitsprinzips für das Internationale Steuerrecht

Auch das Internationale Steuerrecht muss sich am Leistungsfähigkeitsprinzip messen lassen.<sup>79</sup> Im Internationalen Steuerrecht ergeben sich jedoch „spezifische Fragestellungen, die eine Ausdifferenzierung des Leistungsfähigkeitsprinzips gebieten.“<sup>80</sup> Eine besondere Herausforderung resultiert aus dem Umstand, dass das vertikale Verhältnis Staat/Bürger um einen zweiten Fiskus erweitert wird. Eine gerechte Besteuerung für den Steuerpflichtigen im Internationalen Steuerrecht erfordert Gleichheit „unter dem Gesichtspunkt der gleichmäßigen Behandlung aller Stöpl. bei Berücksichtigung der steuerlichen Gesamtbelastung im In- und Ausland“.<sup>81</sup>

Doppelbesteuerung verstößt gegen eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung, da allein durch die Erzielung ausländischer Einkünfte keine Erhöhung der Leistungsfähigkeit eintritt.<sup>82</sup> Es wird regelmäßig zwischen der juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterschieden.<sup>83</sup> Ju-

---

76 Vgl. zum aktuellen Stand des Maßgeblichkeitsprinzips *Weber-Grellet*, DB 2016, S. 1279 ff.; *Hiller/Baschnagel/Eichholz*, StuB 2016, S. 694 ff.; *Scheffler*, DK 2016, S. 482 ff.

77 Vgl. *Mödinger*, Neufassung, 2012, S. 64 f.

78 Vgl. *Schaumburg*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1995, S. 142.

79 Vgl. *Müller-Franken*, Welteinkommen, 2015, S. 919 f.; *Schaumburg*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1995, S. 125 ff.

80 *Schaumburg*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1995, S. 127.

81 *Flick*, FR 1961, S. 172.

82 *Lehner*, Steuergerechtigkeit, 2015, S. 870.

83 Vgl. z. B. *Kußmaul/Berens*, StB 2016 b, S. 137. *Bühler*, Prinzipien, 1965, S. 32 unterscheidet jedoch zwischen der Internationalen Doppelbesteuerung im *weiteren (wirtschaftlichen) Sinn* und der Doppelbesteuerung *in einem engeren Sinn*. Bei *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rz. 7 f. wird statt der juristischen von der rechtlichen Doppelbesteuerung gesprochen. Teilweise wird statt der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Begriff der Doppelbelastung verwendet, vgl. z. B. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 3 f. Der Begriff der Doppelbelastung sollte jedoch richtigerweise den Fällen vorbehalten werden, in denen die gleiche Abgabengewalt auf den gleichen Steuergen-

ristische Doppelbesteuerung entsteht durch die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten gegenüber demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand<sup>84</sup> innerhalb desselben Zeitraums.<sup>85</sup> Im Unterschied zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ist die Subjektidentität neben der Steuerobjektidentität zwingende Voraussetzung für die Annahme juristischer Doppelbesteuerung.<sup>86</sup>

Im Betriebsstättenkontext stellt sich die Frage, ob zwischen Stammhaus<sup>87</sup> und Betriebsstätte Subjektidentität besteht, so dass eine gleichzeitige Besteuerung sowohl bei der Betriebsstätte als auch im Stammhaus zu einer juristischen Doppelbesteuerung führt. Zwar wird die Betriebsstätte nach Einführung des AOA als selbständiger Teil des Unternehmens besteuert, es verbleibt jedoch dabei, dass es sich bei Stammhaus und Betriebsstätte nicht um zivilrechtlich selbständige Rechtssubjekte handelt, so dass Subjektidentität vorliegt.<sup>88</sup>

Die Gesamtleistungsfähigkeit des Unternehmens ergibt sich aus seinem Welteinkommen.<sup>89</sup> Wird eine Doppelbesteuerung nicht vermieden, ergeben sich für das grenzüberschreitend tätige Unternehmen Nachteile, die nicht mit dem Postulat der gleichheitsrechtlichen Besteuerung vereinbar sind.<sup>90</sup> Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt sich somit ein indirekter Auftrag an den Gesetzgeber, Bestrebungen anzustellen, um Doppelbe-

---

stand zugreift, vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 12.3; *Spi-taler*, Doppelbesteuerungsproblem, 1967, S. 92.

84 Vgl. dazu grundlegend *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 ff.

85 Vgl. Einleitung OECD-MK 2014, Tz. 1: „International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”

86 Vgl. *Bühler*, *Prinzipien*, 1965, S. 33; *Vogel*, *DStZ* 1997, S. 276 sowie allgemein zum Erfordernis der Subjektidentität *Flick*, *StuW* 1960, S. 341 ff.

87 Der Begriff des Stammhauses wird seit jeher in Abgrenzung zum Begriff der Betriebsstätte verwendet. Von der Finanzverwaltung wird im Rahmen der BsGaV der Begriff des Stammhauses vermieden und von „dem übrigen Unternehmen“ in Abgrenzung zur Betriebsstätte gesprochen. Der Begriff „übriges Unternehmen“ soll alle Teile des Unternehmens mit Ausnahme der betreffenden Betriebsstätte bezeichnen, vgl. *VWG BsGa*, Tz. 1. Im Folgenden wird gleichwohl weiterhin an dem Begriff des Stammhauses festgehalten.

88 Vgl. *Wassermeyer*, *Abgrenzungsfragen*, 2015, S. 980; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 12.4.

89 Vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung I*, 2000, S. 522.

90 Vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung I*, 2000, S. 522; *Möding*, *Neufassung*, 2012, S. 66.

## 2. Steuergerechtigkeit und -rechtfertigung im Internationalen Steuerrecht

steuerung zu vermeiden. Insoweit kann er „zur Reduzierung der Gefahr von Doppelbesteuerungskonflikten beitragen, sofern er das nationale Recht in Einklang mit international erarbeiteten Vorgaben ausgestaltet.“<sup>91</sup>

### 2.3 Gerechtigkeit zwischen den Staaten

#### 2.3.1 Grundlagen der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit

Die Frage nach zwischenstaatlicher Gerechtigkeit ist die Kernfrage der internationalen Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen den involvierten Staaten.<sup>92</sup> Es handelt sich um Fragen der interjurisdiktionellen Verteilungsgerechtigkeit aus dem Blickwinkel der betroffenen Staaten.<sup>93</sup> Es ist somit nicht mehr das Verhältnis des Staats zum Bürger sowie der Bürger untereinander zu betrachten, sondern der Staaten untereinander.<sup>94</sup> Ebenso wie für die interindividuelle Gerechtigkeit bedarf es auch für die zwischenstaatliche Gerechtigkeit einer Konkretisierung des Gerechtigkeitspostulats. Die Aufteilung darf nicht unsystematisch vorgenommen werden, da ansonsten ein Verstoß gegen das völkerrechtlich anerkannte Willkürverbot vorliegt.<sup>95</sup>

Zunächst erscheint es sinnvoll, für Fragen der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückzugreifen. Es entfaltet als Fundamentalprinzip auch Wirkung für grenzüberschreitende Sachverhalte.<sup>96</sup> Es herrscht jedoch weitestgehend Einigkeit, dass „grenzüberschreitende Steuergerechtigkeit (..) nicht allein mit steuerlicher Leistungsfähigkeit erklärt werden“<sup>97</sup> kann. Das Leistungsfähigkeitsprinzip hilft gerade nicht dabei, den „Kuchen“ auf die beteiligten Länder zu verteilen<sup>98</sup>, sondern nur ihn (die Gesamtleistungsfähigkeit) zu bestimmen. *Schön* fol-

---

91 *Mödinger*, Neufassung, 2012, S. 67.

92 Vgl. *Rödger*, Globalisierung und Unternehmenssteuerrecht, 2010, S. 1147 f.

93 Vgl. *Zuber*, Anknüpfungsmerkmale, 1991, S. 106.

94 Vgl. *Volckens*, Ertragsbesteuerung, 2001, S. 133.

95 Vgl. *Zuber*, Anknüpfungsmerkmale, 1991, S. 37; *Dahlke*, Harmonisierung, 2011, S. 41.

96 Vgl. *Schaumburg*, *StuW* 2000, S. 369.

97 *Lang*, Globalisierung, 2009, S. 47.

98 *Schön*, *StuW* 2012, S. 214 sowie *ders.*, *WTJ* 2009, S. 73: „Ability to pay helps to define the cake but it does not help to slice it.“ Auch nach *Müller-Franken*, *Welt-einkommen*, 2015, S. 923 f. kann das „Leistungsfähigkeitsprinzip (..) eine solche