

Schriften zum Steuerrecht

Band 136

**Betriebsstättenbesteuerung vor und
nach der Umsetzung des AOA**

**Eine Analyse unter besonderer Berücksichtigung
von Vertreterbetriebsstätten**

Von

Martin Dombrowski



Duncker & Humblot · Berlin

MARTIN DOMBROWSKI

Betriebsstättenbesteuerung vor und
nach der Umsetzung des AOA

Schriften zum Steuerrecht

Band 136

Betriebsstättenbesteuerung vor und nach der Umsetzung des AOA

Eine Analyse unter besonderer Berücksichtigung
von Vertreterbetriebsstätten

Von

Martin Dombrowski



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät
der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg
hat diese Arbeit im Sommersemester 2017
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15552-1 (Print)
ISBN 978-3-428-55552-9 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85552-0 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Für Sarah

Geleitwort zur Dissertation Herrn Dr. Martin Dombrowski, M. Sc.

Dem Phänomen „Betriebsstätte“ kommt international-steuerlich überragende Bedeutung zu. Insbesondere im Rahmen der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen nimmt der Betriebsstättenbegriff und die damit verbundene Phänomenologie breitesten Raum ein. Durch die wachsende Bedeutung von Betriebsstätten rücken Fragen der Betriebsstättengewinnermittlung zunehmend in den Fokus sowohl der wissenschaftlichen Durchdringung als auch der Praxis.

Mit der Novelle des Betriebsstätten-Artikels (Art. 7) des OECD-MA im Jahr 2010 wurde der Authorized OECD Approach (AOA) international festgeschrieben. Mit dem Jahressteuergesetz 2013 erfolgte die Umsetzung des AOA in Deutschland in nationales Recht. Flankierend zum AOA ist auf das sogenannte BEPS-Projekt der OECD und der G20 zu verweisen, welches sich im Rahmen des in Maßnahme 7 intensiv mit der sogenannten künstlichen Vermeidung der Betriebsstättenbegründung auseinandersetzt. Auch die Entwicklungen des Update 2017 des OECD-MA bleiben nicht ohne tiefgreifende Auswirkungen auf den Betriebsstättenbegriff.

Vor diesem Hintergrund hat Herr Dr. Martin Dombrowski mit seiner Dissertationsschrift mit dem Titel „Die Betriebsstättenbesteuerung vor und nach der Umsetzung des AOA – Eine Analyse unter besonderer Berücksichtigung von Vertreterbetriebsstätten“ eine Grundlagenuntersuchung vorgelegt, die aufgrund ihres inhaltlichen Tiefgangs, aber auch der hervorragenden Sachkenntnis des Autors als Meilensteinarbeit charakterisiert werden darf. Der Arbeit von Herrn Dr. Dombrowski wurde höchstes wissenschaftliches Lob zuerkannt. Es bestehen keine Zweifel, dass das Oeuvre die weitere wissenschaftliche wie praktische Diskussion erheblich beeinflussen wird. Die Dissertation von Herr Dr. Dombrowski besticht einerseits durch ihre methodische Eleganz, andererseits überzeugt sie dadurch, dass sie den Anwendungsfokus niemals aus den Augen verliert. Sie kann daher ohne Frage als richtungsweisend bezeichnet werden. Herr Dr. Dombrowski hat in sämtlichen denkbaren Verästelungen die Themenstellung bewältigt, mit seinen Überlegungen wird er fraglos als „frontrunner“ in die Diskussion eingreifen.

Der Arbeit ist daher weite praktische Verbreitung und wissenschaftliche Rezeption zu wünschen.

Prof. Dr. Gerhard Kraft

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Juristischen und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg im Sommersemester 2018 als Dissertation angenommen.

Großer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Gerhard Kraft für seine hervorragende Betreuung und fachliche Anleitung während des gesamten Promotionsprozesses sowie Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Ralf Michael Ebeling für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Für ihre tatkräftige Unterstützung möchte ich darüber hinaus Prof. Dr. Till Moser von der Fachhochschule Kiel sowie Katja Poley, Uta Preil, Sven Hentschel und Monika Zetsche vom Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg danken.

Dank gebührt ebenfalls Kati Fiehler, Dr. Claudia Dahle und Dr. Christoph Sommer von PricewaterhouseCoopers, die stets kompetente und hilfsbereite Ansprechpartner waren und den nötigen Freiraum für das Verfassen dieser Arbeit ermöglicht haben.

Abschließend möchte ich noch ganz besonders meiner Partnerin Sarah danken, ohne die dieses Werk niemals Realität geworden wäre.

Im Oktober 2018

Dr. rer. pol. Martin Dombrowski

Inhaltsverzeichnis

1. Kapitel

Einführung

	25
A. Problemstellung und Zielsetzung	25
B. Gang der Untersuchung	31
C. Einordnung in den Forschungskontext	31

2. Kapitel

Grundlagen

	34
A. Überblick über Entwicklung und Methodik der Besteuerung von Betriebsstätten ...	34
I. Betriebsstättendefinition	34
1. Betriebsstättendefinition nach deutschem Steuerrecht	34
a) Gesetzliche Regelung	34
b) Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage	35
aa) Grundsatz	35
bb) Ortsbezogenheit	36
cc) Dauerhaftigkeit und Stetigkeit	36
dd) Verfügungsmacht	37
c) Bezug zur Geschäftstätigkeit	38
2. Betriebsstättendefinition gem. des OECD-MA	39
a) Überblick über Art. 5 OECD-MA	39
b) Unterschiede zum deutschen Recht	40
c) Ausnahmeregelungen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	41
d) Verhältnis des § 12 AO zu Art. 5 OECD-MA	43
II. Selbständigkeitsfiktion von Betriebsstätten	43
1. Auffassungen der Fachliteratur	44
a) Absolute Selbständigkeitsfiktion	44
b) Eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion	45
c) Stellungnahme	46
2. Bisherige Auffassung der deutschen Finanzverwaltung	47
3. Auffassung der deutschen Rechtsprechung	50
4. Auffassung der ausländischen Rechtsprechung	50
5. Bisherige Auffassung der OECD	51

III. Methoden der Betriebsstättengewinnabgrenzung	51
1. Direkte Gewinnabgrenzung	52
2. Indirekte Gewinnabgrenzung	52
3. Bisheriger Methodenvorrang	56
a) Verbundene Unternehmen	56
b) Betriebsstätten	57
B. Prozess der AOA-Entwicklung durch die OECD	58
I. Bisherige Entwicklungen	58
II. Dynamische und statische Auslegung der DBA	62
C. Deutsche Umsetzung des AOA	64
I. Der Gesetzgebungsprozess im Überblick	64
II. Implementierung des AOA in deutsches Recht	66
1. Verortung des AOA im Außensteuergesetz	66
2. Neudefinition des Begriffs der Geschäftsbeziehung	66
3. Implementierung des vollständigen Selbständigkeitsfiktion	67
4. Escape-Klausel	68
5. Zweistufige Anwendung des AOA	69
6. Erlass der BsGaV	71
7. Erlass der VWG BsGa	73

3. Kapitel

Rechtsvergleich des allgemeinen Teils der BsGaV mit den vor der Umsetzung des AOA einschlägigen Rechtsgrundlagen	75
A. Fallstudiengestützter Ansatz	75
B. Grundsätzliche Zuordnungssystematiken	75
I. Darstellung der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	77
1. Zuordnungsmethodiken	77
2. Anwendung der direkten Methode	77
3. Zentralfunktion des Stammhauses	80
II. Praktische Konsequenzen der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	80
1. Grundsätzliche Einordnung und Methodik	80
2. Funktionale Zuordnung	81
a) Forschung und Entwicklung	82
b) Strategische Planung	82
c) Marketing	82
d) Einkauf von Lebensmitteln	83

e) Bereitstellung der Restaurantsausrüstung	84
f) Controlling, Finanzbuchhaltung und Personalmanagement	85
g) Vertrieb und Restaurantbetrieb	85
3. Gewinnabgrenzung der Betriebsstätten	86
III. Darstellung der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	87
1. Grundsätzliche Zuordnungssystematik	87
a) Prozessuale Maßgaben	87
b) Qualitatives RACI+ Modell zur Verortung von Personalfunktionen	92
c) Quantitative Auswertung des RACI+ Modells	95
d) Funktions- und Risiko-Analysestrukturmatrix	97
e) Ausblick auf den weiteren Zuordnungskanon	98
2. Friktionen zur bisherigen Rechtslage	99
a) Betriebsstätten ohne Personal	99
b) Zentralfunktion des Stammhauses	100
IV. Praktische Konsequenzen der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	101
1. Forschung und Entwicklung	101
2. Strategische Planung	103
3. Marketing	103
4. Einkauf von Lebensmitteln	107
5. Bereitstellung der Restaurantsausrüstung	108
6. Controlling, Finanzbuchhaltung und Personalmanagement	109
7. Vertrieb und Restaurantbetrieb	109
V. Gegenüberstellung der Ergebnisse	112
C. Zuordnung von Wirtschaftsgütern	113
I. Darstellung der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	114
II. Praktische Konsequenzen der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	115
1. Restaurantsausrüstung	115
2. Patent	116
3. Beteiligungen	117
III. Darstellung der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	118
IV. Praktische Konsequenzen der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	122
1. Restaurantsausrüstung	122
2. Patent	124
3. Beteiligungen	125
V. Gegenüberstellung der Ergebnisse	126
D. Zuordnung von Dotationskapital, Fremdkapital und Finanzierungsaufwendungen ..	129

I.	Darstellung der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	131
1.	Dotationskapital	131
2.	Fremdkapital und Finanzierungsaufwendungen	133
II.	Praktische Konsequenzen der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	135
1.	Dotationskapital	135
2.	Fremdkapital und Finanzierungsaufwendungen	137
III.	Darstellung der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	139
1.	Dotationskapital	139
a)	Inländische Betriebsstätten	139
b)	Ausländische Betriebsstätten	144
2.	Übrige Passiva und Finanzierungsaufwendungen	146
a)	Übrige Passiva	146
b)	Finanzierungsaufwendungen	148
IV.	Praktische Konsequenzen der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	149
1.	Dotationskapital	149
2.	Verbindlichkeiten und Zinsaufwendungen	151
V.	Gegenüberstellung der Ergebnisse	152
E.	Interne Aufwands- und Ertragszuordnung versus anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen	155
II.	Praktische Konsequenzen der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	157
1.	Markenkonzept des Stammhauses	157
2.	Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten des Stammhauses	159
3.	Interne Dienstleistungen	159
4.	Verfügbare Finanzmittel der Betriebsstätten	161
III.	Darstellung der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	162
IV.	Praktische Konsequenzen der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	165
1.	Markenkonzept des Stammhauses	165
2.	Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten des Stammhauses	167
3.	Interne Dienstleistungen	171
4.	Verfügbare Finanzmittel der Betriebsstätte	174
5.	Weitere anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen	176
V.	Gegenüberstellung der Ergebnisse	179
F.	Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses	183
I.	Darstellung der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	183
II.	Praktische Konsequenzen der Rechtslage vor Umsetzung des AOA	185
III.	Darstellung der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	187

1. Bestandteile und Systematik der Hilfs- und Nebenrechnung	187
2. Systematische Einordnung und Beschränkung	190
a) Grundsätzliche Problematik	190
b) OECD-MA 2010	191
c) OECD-MA 2008	192
d) Nicht-DBA Fälle	193
3. Pragmatischer Lösungsansatz	194
IV. Praktische Konsequenzen der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	195
1. Aufstellung zum Beginn des Wirtschaftsjahres	195
a) Betriebsstätten der Variante A	195
b) Betriebsstätten der Abwandlung von Variante A	196
2. Aufstellung zum Ende des Wirtschaftsjahres	197
a) Betriebsstätten der Variante A	197
b) Betriebsstätten der Abwandlung der Variante A	199
3. Änderungen im folgenden Wirtschaftsjahr	201

4. Kapitel

**Rechtsvergleich des Vertreterbetriebsstätten betreffenden Teils
der BsGaV mit den vor der Umsetzung des AOA einschlägigen
Rechtsgrundlagen unter Berücksichtigung des BEPS-Projekts**

	204
A. Fallstudiengestützter Ansatz	204
B. Darstellung der Rechtslage vor Umsetzung des AOA und BEPS	207
I. Begründung einer Betriebsstätte	207
1. Nationales Recht	207
2. Doppelbesteuerungsabkommen	209
a) Wortlaut des OECD-MA 2010	209
b) Auslegung des Vollmachtsbegriffs	210
c) Unabhängigkeit des Vertreters und ordentliche Geschäftstätigkeit	212
3. Gegenüberstellung nationales Recht und OECD-MA	215
II. Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses	215
C. Praktische Konsequenzen der Rechtslage vor Umsetzung des AOA und BEPS	219
I. Variante 1	219
II. Variante 2	220
III. Variante 3	221
IV. Variante 4	221
V. Variante 5	222

D.	Darstellung der Rechtslage nach Umsetzung des AOA und des BEPS-Projekts	224
I.	Begründung einer Betriebsstätte	224
1.	Nationales Recht	224
2.	Doppelbesteuerungsabkommen	224
a)	Hintergrund der avisierten Änderungen	224
b)	Änderung der Vertreterbetriebsstättendefinition	225
c)	Änderung der Abhängigkeitsdefinition	227
II.	Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses	229
E.	Praktische Konsequenzen der Rechtslage nach Umsetzung des AOA	231
I.	Variante 1	231
II.	Variante 2	233
1.	Begründung einer Betriebsstätte	233
2.	Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses	233
III.	Variante 3	237
1.	Begründung einer Betriebsstätte	237
2.	Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses	238
IV.	Variante 4	238
1.	Begründung einer Betriebsstätte	238
2.	Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses	240
V.	Variante 5	247
1.	Begründung einer Betriebsstätte	247
2.	Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses	247
F.	Gegenüberstellung der Ergebnisse	250
I.	Überblick	250
II.	Begründung einer Betriebsstätte	251
III.	Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses	252

5. Kapitel

Thesenförmige Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	255
Literaturverzeichnis	261
Rechtsprechungsverzeichnis	281
Sonstige Quellen	288
Internet Quellen	289
Sachverzeichnis	294

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Entwicklung der ausländischen Direktinvestitionen seit 1970.	26
Abb. 2: Länderübersicht, Umsetzung des AOA.	29
Abb. 3: Die Umsetzung des AOA in nationales Recht.	70
Abb. 4: Zweistufiger AOA-Prozess.	87
Abb. 5: Beispielhaftes Organigramm.	92
Abb. 6: Beispielhafte RACI-Matrix.	93
Abb. 7: RACI+ Matrix mit Zuordnungen der Personalfunktionen.	94
Abb. 8: Gewichtung der RACI+ Parameter.	95
Abb. 9: Quantifizierung der RACI+ Parameter.	95
Abb. 10: Gewichtung der Teilfunktionen.	96
Abb. 11: Ergebnis der quantitativen Auswertung des RACI+ Modells.	96
Abb. 12: Funktions- und Analysestrukturmatrix.	97
Abb. 13: Anwendung des RACI+ Modells auf die Marketingfunktion der G GmbH. ...	104
Abb. 14: Relative Gewichte der RACI+ Parameter.	104
Abb. 15: Relative Gewichte der Teilfunktionen der Marketingfunktion der G GmbH. ..	105
Abb. 16: Quantitative Auswertung des RACI+ Modells auf die Marketingfunktion der GmbH.	105
Abb. 17: Anwendung des RACI+ Modells auf den Vertrieb/Restaurantbetrieb der G GmbH.	110
Abb. 18: Relative Gewichte der RACI+ Parameter.	110
Abb. 19: Relative Gewichte der Teilfunktionen der Funktion Vertrieb und Restaurantsaustattung der G GmbH.	110
Abb. 20: Quantitative Auswertung des RACI+ Modells für die Funktion Vertrieb und Restaurantbetrieb der G GmbH.	111
Abb. 21: Übersicht über (Personal-) Funktionszuordnung der G GmbH.	112
Abb. 22: Übersicht über die Zuordnung von Wirtschaftsgütern der G GmbH.	126
Abb. 23: Übersicht über die Zuordnung von Dotationskapital und Fremdkapital zu den Betriebsstätten der G GmbH vor Umsetzung des AOA.	152
Abb. 24: Übersicht über die Zuordnung von Dotationskapital und Fremdkapital zu den Betriebsstätten der G GmbH nach Umsetzung des AOA.	153
Abb. 25: Übersicht über die Medianwerte der Kostenaufschläge der Dienstleistungsunterkategorien der JTPF Studie.	169
Abb. 26: Thomson Reuters-Übersicht über Risikoaufschläge für Industrieunternehmen.	176
Abb. 27: Übersicht über die Zuordnung von Ertrag- und Aufwand sowie anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen der G GmbH.	179

Abb. 28: Darstellung der Interdependenzen zwischen Entstrickung und anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen.	182
Abb. 29: Schematische Bilanz der ausländischen Betriebsstätte der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres.	185
Abb. 30: Schematische Bilanz aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres.	185
Abb. 31: Schematische GuV der ausländischen Betriebsstätte der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres.	186
Abb. 32: Schematische GuV aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres.	186
Abb. 33: Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung.	188
Abb. 34: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte der G GmbH zum Beginn des Wirtschaftsjahres.	195
Abb. 35: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Beginn des Wirtschaftsjahres.	196
Abb. 36: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte der G GmbH zum Beginn des Wirtschaftsjahres.	196
Abb. 37: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Beginn des Wirtschaftsjahres.	197
Abb. 38: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres.	197
Abb. 39: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres.	198
Abb. 40: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres.	198
Abb. 41: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres.	199
Abb. 42: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres (Abwandlung Variante A).	199
Abb. 43: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres (Abwandlung Variante A).	200
Abb. 44:cGuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres (Abwandlung Variante A).	200
Abb. 45: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Ende des Wirtschaftsjahres (Abwandlung Variante A).	201
Abb. 46: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte der G GmbH zum Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres.	202
Abb. 47: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der G GmbH zum Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres.	202
Abb. 48: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung der Betriebsstätte der G GmbH zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres.	203
Abb. 49: Bilanzteil der Hilfs- und Nebenrechnung der Vertreterbetriebsstätte der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	236

Abb. 50: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung der Vertreterbetriebsstätte der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	236
Abb. 51: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	237
Abb. 52: Bilanz-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung der Vertreterbetriebsstätte der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	243
Abb. 53: Bilanz-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	243
Abb. 54: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung der Vertreterbetriebsstätte der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	244
Abb. 55: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	244
Abb. 56: Bilanz-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung der Vertreterbetriebsstätte der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	249
Abb. 57: Bilanz-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	249
Abb. 58: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung der Vertreterbetriebsstätte der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	249
Abb. 59: GuV-Teil der Hilfs- und Nebenrechnung aus Sicht des Stammhauses der V AG zum Ende des Wirtschaftsjahres.	250
Abb. 60: Ergebnisübersicht für den Zeitraum vor Implementierung des AOA und BEPS.	250
Abb. 61: Ergebnisübersicht für den Zeitraum nach Implementierung des AOA und BEPS.	251

Abkürzungsverzeichnis

A/S	Aktieselskab (Dänemark)
A. A.	Anderer Auffassung
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters (Fachzeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Fachzeitschrift)
BeckRS	Beck Rechtssache
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Bundesfinanzhof-Entscheidung
BFH/NV	Bundesfinanzhof-Entscheidung/nicht veröffentlicht
BFID	Bulletin for International Fiscal Documentation (Fachzeitschrift)
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGE	Schweizerisches Bundesgericht
BIAC	Business and Industry Advisory Committee (OECD)
Bil.	Billionen
BIT	Bulletin for International Taxation (Fachzeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BV	Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgericht-Entscheidung
bzgl.	bezüglich
CAN	Canada, Kanada
CDU	Christlich Demokratische Union
CFR	Code of Federal Regulations (USA)
CGI	Code Générale des Impôts
CH	Confoederatio Helvetica, Schweiz
CIR	Commissioner of Internal Revenue (USA)
Co.	Company
CTJ	Canadian Tax Journal (Fachzeitschrift)

D	Deutschland
DB	Der Betrieb (Fachzeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
diesbzgl.	diesbezüglich
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Tagungsband)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Fachzeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Fachzeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EStZ	Europäische Steuer-Zeitung (Fachzeitschrift)
ET	Economic Times (Fachzeitschrift)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EURIBOR	Euro InterBank Offered Rate
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f	folgende
F.	Fach
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FCT	Federal Commissioner of Taxation (Australien)
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Fachzeitschrift)
FS	Festschrift
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB-E	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage-Entwurf
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Gr.	Gruppe (bzgl. Fachzeitschriften)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
HUN	Hungary, Ungarn
IAS	International Accounting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. d. F. v.	in der Fassung von
i. e.	id est
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. S. d.	im Sinne des/der
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Fachzeitschrift)
ISrR	Internationales Steuerrecht (Fachzeitschrift)
i. S. v.	im Sinne von
ITLR	International Tax Law Reports (Fachzeitschrift)

i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Fachzeitschrift)
ITA	Italien
ITPJ	International Transfer Pricing Journal (Fachzeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Fachzeitschrift)
JbFS	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JPN	Japan
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
JZ	Juristenzeitung (Fachzeitschrift)
KfZ	Kraftfahrzeug
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	Buchstabe
Ltd.	Limited
MA	Musterabkommen
MK	Musterkommentar
MMR	Multimedia und Recht (Fachzeitschrift)
Mrd.	Milliarden
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NL	Niederlande
Nr.	Nummer
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Fachzeitschrift)
ÖstVwGH	Österreichischer Verwaltungsgerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
ÖStZB	Österreichische Steuerzeitungsbeilage
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD Musterabkommen
OECD-MA-E	OECD Musterabkommen-Entwurf
OECD-MK	OECD Musterkommentar
OECD-MK-E	OECD Musterkommentar-Entwurf
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
Plc.	Public Limited Company
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
RStBl	Reichssteuerblatt
S&P	Standard & Poors Corporation
SAS	Société par actions simplifiée (Frankreich)
Sec.	Section
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StbJB	Steuerberater-Jahrbuch
StuB	Unternehmenssteuern und Bilanzen (Fachzeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Fachzeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Fachzeitschrift)

Tz.	Textziffer
UDITPA	Uniform Division of Income for Tax Purposes Act
v.	vom (bei Datumsangaben)
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VWG	Verwaltungsgrundsätze
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
VWG BsGa-E	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung-Entwurf
VZ	Veranlagungszeitraum
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
Ubg	Unternehmensbesteuerung (Fachzeitschrift)
UDITPA	Uniform Division of Income for Tax Purposes Act
UK	United Kingdom, Vereinigtes Königreich
UN	United Nations
UNCTADSTAT	United Nations Conference on Trade and Development Statistics
US-	United States of America, Vereinigte Staaten von Amerika (Präfix)
US-MA	Musterabkommen der USA
USA	United States of America, Vereinigte Staaten von Amerika
z. B.	zum Beispiel
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Fachzeitschrift)
Ziff.	Ziffer

1. Kapitel

Einführung

A. Problemstellung und Zielsetzung

Globalisierung wird beschrieben als *Verkürzung von Distanzen räumlicher und zeitlicher Natur*¹, als das *Entstehen von globalen Abhängigkeiten*² oder auch als *Denationalisierung*³.

Wenngleich aus diesem Kanon an Einordnungen keine einheitliche Linie gefolgert werden kann, ist es doch möglich, den theoretischen Hintergrund der Globalisierung zu erklären. So lässt sich die Vernetzung und Vertiefung von kapitalistischen Marktbeziehungen, der Anstieg in Ausmaß und Komplexität der transnationalen Strukturen und Wertschöpfungsketten sowie die Erschließung der Märkte von Schwellen- und Entwicklungsländern durch global operierende Konzerne anhand der Internalisierungs- und der Transaktionskostentheorie nach Coase nachvollziehen⁴.

Darüber hinaus lässt sich die tatsächliche Entwicklung der Wirtschaft im Zusammenhang mit der Globalisierung betrachten. Die neue Realität eines internationalen Handels- und Investmentklimas zeigt sich bspw. anhand der stetig steigenden ausländischen Direktinvestitionen. So haben sich von 1990 bis 2015 die weltweiten Direktinvestitionen von 240 Mrd. USD auf 1,8 Bil. USD versiebenfacht⁵.

Eine Auslandsinvestition mit dem Ziel der Partizipation an lokalen Renditepotentialen kann als Direktexport ohne räumliche Anknüpfung erfolgen⁶. Ebenso kann eine solche durch Gründung einer Betriebsstätte, welche als *feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die dem Unternehmenszweck dient*⁷, definiert wird, vorgenommen werden. Ferner kann eine Auslandsinvestition auch durch den Aufbau

¹ *Altwater/Mahnkopf*, 2007, 23, 59 mit Verweis auf die Genese dieses Ansatzes bei Kant im Zuge dessen Analyse von veränderter Raum- und Zeitkoordination. Dazu *Schmidt*, 1952, 112.

² *Krüger*, 1999, 18.

³ *Zürn* in *Soziale Welt* 1997, 337ff mit einem Plädoyer gegen diffuse Definitionsversuche und dem Verweis auf kritische Untersuchungen hinsichtlich der tatsächlichen Effekte einer Globalisierung wie *Zevin* in *Oxford University Press* 1992, 51 und *Krasner*, 1994, 14.

⁴ *Oestreicher*, 2000, 76, 95 mit Beschreibung und Analyse der Theoriekonzepte.

⁵ Abgerufene Statistik der *UNCTADSTAT* für die Jahre 1970 bis 2015..

⁶ *Reich*, 1993, 126 hinsichtlich der eingeschränkten Einflussnahmemöglichkeiten sowie *Schramm-Klein*, 2012, 26 bzgl. der weiteren Erschließungsoptionen.

⁷ Wortlaut gem. § 12 AO, Definition der OECD siehe OECD-MA 2010 i. d. F. v. 20.08.2014, Art. 5: *Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt*

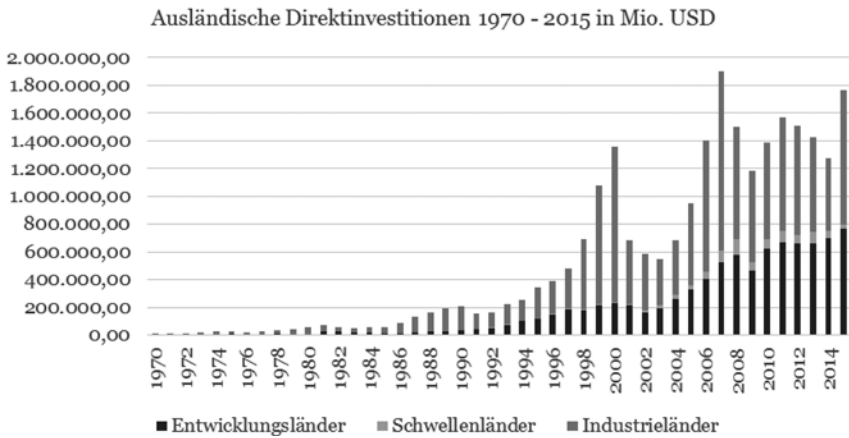


Abb. 1: Entwicklung der ausländischen Direktinvestitionen seit 1970.

eines lokalen Tochterunternehmens oder durch den Erwerb einer bestehenden fremden Gesellschaft realisiert werden⁸.

Konsequenz grenzüberschreitender unternehmerischer Tätigkeiten sind zwangsläufig wertschöpfende Aktivitäten, die sich nicht klar den einzelnen Unternehmens- bzw. Konzernteilen zuordnen lassen. Dementsprechend problematisch ist auch die Abgrenzung der Besteuerungsansprüche zwischen den Belegenheitsstaaten der Unternehmens- bzw. Konzernteile. Idealerweise wird in diesem Zusammenhang der zu versteuernde Gewinn adäquat auf die Steuerregime der beteiligten Staaten aufgeteilt und eine Doppelbesteuerung somit vermieden. Dies wird allerdings durch die fehlende direkte Möglichkeit der Einflussnahme der steuerpflichtigen Unternehmen auf die oftmals diametral verlaufenden Interessen der jeweiligen Landessteuerbehörden erschwert⁹.

Auf Ebene der OECD wird versucht, durch Muster-Doppelbesteuerungsabkommen¹⁰, Musterkommentierung¹¹, Veröffentlichung von Berichten sowie durch In-

wird., http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en, zuletzt abgerufen am 10.03.2017, zukünftig: OECD-MA 2010.

⁸ *Jacobs/Endres/Spengel* in *Jacobs*, 2016, 926 ff mit einem Überblick über entscheidungsrelevante Determinanten sowie einer kasuistischen Veranlagungssimulation bzgl. der Wahl der Gestaltungsalternativen für eine Auslandsinvestition; *Jacobs/Endres/Spengel* betonen bzgl. einer Investition in Form einer Kapitalgesellschaft die besondere Relevanz der Unterwerfung unter das lokale Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, 895 ff. *Schramm-Klein*, 2012, 27 mit Erläuterungen hinsichtlich der Komplexität einer Integration eines fremden Unternehmens in die eigenen Prozesse und Hierarchien.

⁹ *Greenhill/Herbolzheimer*, 1981, 186.

¹⁰ OECD-MA 2010 i. d. F. v. 20.08.2014, siehe Fn. 7.

¹¹ OECD-MK, *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, 129. Auflage 2015, MA MK, zukünftig: OECD-MK 2010.

initiativen¹² dieser Herausforderung gerecht zu werden. Auch die UN hat ein Muster-Doppelbesteuerungsabkommen entwickelt, welches die Besonderheiten zwischen Entwicklungs- und Industrieländern berücksichtigen soll¹³.

Der Erhalt und die Abgrenzung von Besteuerungsrechten gewinnt aktuell zunehmend an Bedeutung¹⁴. Dies zeigt sich an der Einleitung mehrerer Beihilfeverfahren der EU-Kommission bzgl. Starbucks (Niederlande), Amazon (Luxemburg)¹⁵, Apple (Irland) sowie Fiat Finance and Trade (Luxemburg)¹⁶. Weiterer Ausdruck länderübergreifende Fokussierung auf die Verhinderung von schädlicher Steuergestaltung bzw. Steuervermeidung ist das *Base Erosion and Profit Shifting*-Projekt der OECD¹⁷. Zum Zweck der Wahrung der Besteuerungsansprüche der Entwicklungsländer wurde seitens der UN im Jahr 2013 das *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*¹⁸ veröffentlicht.

Auch alternative Konzepte der Besteuerungsabgrenzung wie die bereits 2001 von der EU-Kommission erstmals angedachte gemeinsame konsolidierte Körper-

¹² Hinsichtlich der Besteuerung von Betriebsstätten sind insbesondere zu nennen: Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2001, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/1923028.pdf>, zuletzt abgerufen: 10.03.2017, zukünftig: OECD-Diskussionspapier 2001, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2004, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/33637685.pdf>, zuletzt abgerufen am 10.03.2017, zukünftig: OECD-Diskussionspapier 2004, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2006, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/37861293.pdf>, zuletzt abgerufen am 10.03.2017, zukünftig: OECD-Betriebsstättenbericht 2006, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>, zuletzt abgerufen am 10.03.2017, zukünftig: OECD-Betriebsstättenbericht 2008, 2010 Report on the Attribution of Profits to permanent Establishments, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>, zuletzt abgerufen am 10.03.2017, zukünftig: OECD-Betriebsstättenbericht 2010; hinsichtlich der grundsätzlichen Gestaltung von Verrechnungspreis ist insbesondere anzuführen: OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, 2011, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-de>, zuletzt abgerufen am 10.03.2017, zukünftig: OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010.

¹³ UN MA i. d. F. v. 2011, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf, zuletzt abgerufen am 10.03.2017.

¹⁴ *Schön* beobachtet eine Kampfansage der Politik an die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen, in FAZ v. 14.04.2013, Das große internationale Steuer-Spiel.

¹⁵ Pressemitteilung der EU-Kommission bzgl. Amazon, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_de.htm, zuletzt abgerufen am 10.03.2017.

¹⁶ Pressemitteilung der EU-Kommission bzgl. Apple, Starbucks sowie Fiat Finance and Trade v. 10.03.2017, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_de.htm, zuletzt abgerufen am 10.03.2017.

¹⁷ Detaillierte Beschreibung und Zielsetzung des Projekts unter <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>, zuletzt abgerufen am 10.03.2017, dazu *Kreienbaum* in IStR 2014, 721 f sowie *Wassemeyer* in EuZW 2014, 841.

¹⁸ United Nations, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf, zuletzt abgerufen am 10.03.2017. Diesbzgl. Newsletter des Financing for Development Office/Department of Economic and Social Affairs 4/2013, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/2013_4TP_Newsletter.pdf, zuletzt abgerufen am 10.03.2017.