

INGO BERNER

# Betriebsstättenbesteuerung nach dem AOA

*Veröffentlichungen zum  
Steuerrecht*

2

---

**Mohr Siebeck**

# Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von  
Joachim Englisch, Heike Jochum  
und André Meyer

2





Ingo Berner

# Betriebsstättenbesteuerung nach dem AOA

Eine Untersuchung der Implementierung  
in § 1 Abs.5 AStG

Mohr Siebeck

*Ingo Berner*, geboren 1990; Studium der Rechtswissenschaften in Freiburg i.Br. und Münster; 2013 Erstes Staatsexamen; 2015 Promotion; seit 2014 Referendar am Hanseatischen OLG Hamburg.

ISBN 978-3-16-154631-0 / eISBN 978-3-16-159665-0  
ISSN 2509-3347 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar. Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2015 (D6).

© 2016 Mohr Siebeck Tübingen. [www.mohr.de](http://www.mohr.de)

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und gebunden.

## Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch

Das Steuerrecht ist öffentliches Eingriffsrecht von großer wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Relevanz; es durchdringt alle Lebensbereiche und knüpft dabei vielfach an zivilrechtlich vorstrukturierte und gestaltete Vorgänge an. Dessen ungeachtet folgt es einer eigenständigen Teleologie, ist darüber hinaus Untersuchungsgegenstand nicht nur der Steuerrechtswissenschaft, sondern zahlreicher weiterer wissenschaftlicher Disziplinen, und zudem rechtspolitisch ein von hoher Dynamik geprägtes Rechtsgebiet. Grundlegende, nicht selten von der tagespolitischen Diskussion überdeckte Probleme zu identifizieren, sie in den Gesamtkontext der Steuerrechtswissenschaft einzuordnen, sie methodisch wie auch verfassungsrechtlich rückzubinden und zukunftsweisende Lösungsansätze zu entwickeln, stellt deshalb eine besondere Herausforderung dar. Arbeiten, die steuerrechtswissenschaftlichen Forschungsfragen in dieser Weise auf den Grund gehen, bietet die Reihe eine gemeinsame Plattform. Willkommen sind Arbeiten mit öffentlich-rechtlichem, privatrechtlichem oder auch strafrechtlichem Hintergrund, doch ist die Reihe auch offen für interdisziplinäre Ansätze, vornehmlich aus dem Bereich der Wirtschaftswissenschaften, der Soziologie und der Politikwissenschaften.

Die vorliegende Arbeit bietet eine erste umfassende und kritische Analyse der deutschen Umsetzung des sog. Authorized OECD Approach („AOA“) der Ermittlung von Betriebsstättengewinnen für die Zwecke der internationalen Aufteilung von Besteuerungsrechten. Souverän und fundiert ordnet der Verfasser die dahingehende Neuregelung des § 1 Abs. 5 AStG in den Gesamtkontext des deutschen internationalen Unternehmenssteuerrechts ein. Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt auf den Rechtsfolgen des § 1 Abs. 5 AStG, die der Verfasser mit prägnanter und tiefeschürfender Argumentation systematisch-teleologisch ausdifferenziert. Er stellt damit gegenüber dem bisherigen Stand der Diskussion eine Fülle weiterführender Überlegungen an. Seine so gewonnenen Erkenntnisse erlauben es dem Verfasser, durchdachte Reformvorschläge zu formulieren, deren Verwirklichung zu einer wesentlichen Verbesserung gegenüber dem geltenden Rechtszustand führen würden. Wir sind zuversichtlich, dass die Arbeit von Herrn Berner der Wissenschaft wie auch der Praxis wertvolle Impulse für die stimmige und rechtssichere Fortentwicklung eines Kerngebietes des internationalen Steuerrechts liefern wird.

Die Herausgeber

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2015/2016 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen.

Für die Betreuung der Arbeit und die Erstellung des Erstgutachtens danke ich sehr herzlich meinem Doktorvater, Professor *Dr. Joachim Englisch*. Bei Professor *Dr. Christian Jahndorf* bedanke ich mich für die gewissenhafte Erstellung des Zweitgutachtens.

Im Übrigen haben zu dieser Arbeit vor allem meine Familie und Freunde beigetragen – leider (oder zum Glück) nicht so sehr inhaltlich, dafür umso mehr als stete und wunderbare moralische Stützen. Meinen Eltern und allen anderen dankenswerten Menschen in meinem Leben, die sich angesprochen fühlen, ist diese Arbeit gewidmet.

Seit Fertigstellung und Einreichung der Arbeit im Juni 2014 habe ich versucht, wesentliche Entwicklungen in Rechtsprechung und Literatur zum AOA und der Wechselwirkung zwischen nationalem und DBA-Recht weiter zu verfolgen. Sie sind in der vorliegenden Überarbeitung bis Dezember 2015 berücksichtigt. Nicht mehr einarbeiten ließ sich die unmittelbar vor Drucklegung veröffentlichte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides vom 15.12.2015 (2 BvL 1/12). Das Gericht bestätigt darin die hier vertretene Auffassung.



# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	VII
Einleitung .....	1
Kapitel 1: Grundlagen .....	5
§ 1. Allgemeines zur Gewinnermittlung von Betriebsstätten .....	5
A. Die Bedeutung des Betriebsstättengewinns .....	5
B. Der Begriff der Betriebsstätte .....	6
I. Nationales Recht .....	6
II. Abkommensrecht .....	7
III. Beteiligungen als Sonderproblem .....	7
C. Rechtsquellen zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns .....	8
I. Nationales Recht .....	8
II. Art. 7 OECD-MA .....	8
1. Uneingeschränkte self-executing-Wirkung? .....	9
2. Wassermeyer und die herrschende Literaturauffassung .....	10
3. Zusammenführung der Ansichten .....	11
III. Zusammenwirken der Normebenen .....	12
D. Ermittlungsmethoden .....	14
I. Indirekte Methode .....	14
II. Direkte Methode .....	14
III. Gemischte Methode .....	15
§ 2. Der Betriebsstättengewinn vor Anwendung des AOA .....	16
A. Art. 7 OECD-MA 2008: (Eingeschränkte) Selbständigkeitsfiktion .....	16
I. Unklare Reichweite der Selbständigkeitsfiktion .....	16
II. Stellungnahme .....	18
B. Rechtslage nach nationalem Recht .....	19
I. Umfang der Selbständigkeit .....	19
II. Das Veranlassungsprinzip .....	20

III. Wirtschaftsgüter: Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit .....	21
1. Zuordnungskriterien .....	21
2. Zentralfunktion des Stammhauses .....	24
IV. Innentransaktionen: Die Entstrickungsnormen .....	25
1. Rekapitulation: Die eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion .....	25
2. Anwendungsbereich der Entstrickungsnormen .....	25
a) Überblick .....	25
b) Überführung von Wirtschaftsgütern .....	26
aa) Finale Entnahmetheorie .....	26
bb) § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG .....	29
c) Nutzung von Wirtschaftsgütern .....	31
aa) § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG .....	31
bb) Abkommensrecht .....	32
d) Vorgänge ohne Zutun des Steuerpflichtigen .....	33
e) Übertragung auf andere Fälle .....	34
3. Verstrickung .....	36
4. Ergebnis .....	37
§ 3. Die „kopernikanische Wende“: Der AOA .....	38
A. Grundlagen .....	38
I. Überblick: Art. 7 OECD-MA .....	38
II. Einkünfteaufteilung durch den AOA .....	39
1. Aufteilung von Einkünften .....	39
2. AOA: Aufteilung nur noch des Gesamtergebnisses .....	39
B. Die Entwicklung des AOA .....	41
I. Die Reports .....	41
II. Zweistufige Umsetzung .....	43
1. OECD-MK 2008 .....	43
2. Ältere DBA: „Rückwirkung“ des OECD-MK 2008? .....	44
a) Dynamischer Verweis .....	45
b) Statischer Verweis .....	46
c) Stellungnahme .....	47
3. MA & MK 2010 .....	48
C. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA: Two-step approach .....	48
I. Erste Stufe: Die Funktionsanalyse .....	49
1. Significant people functions .....	50
2. Risks .....	50
3. Assets .....	51
4. Rights and obligations .....	51
5. Capital .....	52
a) Dotationskapital .....	52
b) Fremdmittel .....	53

6. Dealings .....	54
II. Zweite Stufe: Anwendung der Verrechnungspreisleitlinien .....	55
D. Die Konfliktregelung in Art. 7 Abs. 3 OECD-MA.....	55
E. Berücksichtigung des AOA in deutschen DBA.....	57
Kapitel 2: § 1 Abs. 5 AStG .....	60
§ 1. Überblick .....	60
§ 2. Entstehungsgeschichte .....	62
§ 3. Die Zuordnung gemäß Abs. 5 Satz 3 .....	63
A. Überblick .....	63
I. Verdrängung von Richterrecht.....	63
II. § 1 Abs. 6 AStG und die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) .....	65
B. Personalfunktionen.....	66
C. Die Zuordnung im Übrigen.....	67
I. Materielle Wirtschaftsgüter .....	67
II. Immaterielle Werte .....	67
III. Beteiligungen und Finanzanlagen.....	68
IV. Geschäftsvorfälle des Unternehmens.....	68
V. Chancen und Risiken .....	68
VI. Dotationskapital.....	68
D. Auswirkungen auf die bisherige Rechtslage .....	69
I. Wirtschaftsgüter .....	69
II. Außeneinkünfte des Gesamtunternehmens .....	70
E. Ergebnis .....	71
§ 4. Tatbestandsmerkmale der Einkünftefiktion gemäß Abs. 5 Satz 1 .....	72
A. Geschäftsbeziehungen.....	72
I. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen.....	72
1. Geschäftsvorfälle .....	73
2. Zwischen Unternehmen und Betriebsstätte .....	74
II. Vermutung des § 1 Abs. 4 Satz 2 AStG.....	76
1. Anwendungsbereich.....	76
2. Widerlegung der Vermutung.....	77
III. Ergebnis.....	79
B. Minderung der inländischen Einkünfte .....	79
I. Überblick.....	79
II. Zeitpunkt der Minderung.....	81

1. Zeitpunkt eines Außenumsatzes .....	81
2. Vornahme der Innentransaktion .....	82
III. Vorteilsausgleich .....	85
IV. Ergebnis.....	87
§ 5. Rechtsfolgen der Einkünftefiktion gemäß Abs. 5 Satz 1 .....	88
A. Einkünftekorrektur .....	88
I. Erhöhung der inländischen oder Minderung der ausländischen Einkünfte .....	88
1. Beschränkt Steuerpflichtige .....	88
2. Unbeschränkt Steuerpflichtige .....	88
a) Freistellungsmethode .....	89
aa) Grundsatz .....	89
bb) Umfassendes Verrechnungsverbot .....	89
b) Anrechnungsmethode .....	92
II. Qualifikation des Korrekturbetrages.....	92
1. Zuordnung von Außeneinkünften? .....	92
2. Stellungnahme.....	93
a) Fiktion „neuer“ Einkünfte.....	93
b) Anwendung weiterer Vorschriften .....	94
c) Unbeschränkt Steuerpflichtige: Einkünfteerhöhung durch Fiktion von Aufwendungen .....	95
III. Ergebnis.....	96
B. Fremdvergleichspreis nach Abs. 3 .....	96
I. Tatsächlicher Fremdvergleich (§ 1 Abs. 3 Sätze 1–4 AStG) .....	97
1. Uneingeschränkt vergleichbare Werte.....	97
2. Eingeschränkt vergleichbare Werte.....	98
3. Bandbreite .....	98
II. Hypothetischer Fremdvergleich (§ 1 Abs. 3 Sätze 5–8 AStG).....	99
1. Grundlagen.....	99
2. Preisfestlegung im Einigungsbereich .....	101
3. Korrektur bei abweichendem Einigungsbereich.....	102
III. Funktionsverlagerungen (§ 1 Abs. 3 Sätze 9 und 10 AStG) .....	103
1. Allgemeines .....	103
2. Funktionsverlagerung.....	104
3. Bewertung als Transferpaket.....	105
IV. Preiskorrektur (§ 1 Abs. 3 Sätze 11 und 12 AStG).....	106
1. Voraussetzungen .....	107
2. Korrektur der Korrektur .....	107
3. Fremdvergleichskonformität .....	108
V. Ergebnis.....	110
C. Auswirkungen des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG im internationalen Kontext .....	110

I.	Nicht-DBA-Fall.....	110
1.	Berücksichtigung von Innentransaktionen in Richtung Inland.....	110
a)	§§ 34d Nr. 2 lit. a, 50 Abs. 1 Satz 1 EStG .....	110
b)	Verdeckte Gewinnausschüttung.....	111
c)	Verstrickung .....	111
2.	Grenzüberschreitende Auswirkungen des § 1 Abs. 5	
Satz 1 AStG.....		112
a)	AOA-Besteuerung in dem anderen Staat .....	113
b)	Keine uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion in dem anderen Staat.....	113
3.	Ergebnis .....	114
II.	AOA-DBA-Fall .....	114
1.	Berücksichtigung von Innentransaktionen in Richtung Inland.....	114
a)	Anwendungsbefehl des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA:	
Gleichstellung mit tatsächlichen Einkünften.....		115
aa)	Kein „AOA-Höchstbetrag“ .....	115
bb)	Vorschriften für verbundene Unternehmen .....	116
b)	Begrenzte Ermächtigung und unmittelbare Minderung bzw. Erhöhung .....	117
c)	Umfassendes Verrechnungsverbot.....	119
d)	Einkünfteaufteilung durch Art. 7 Abs. 2 OECD-MA.....	119
e)	Konkurrenz zur Verstrickungsvorschrift?.....	120
2.	Grenzüberschreitende Auswirkungen des § 1 Abs. 5	
Satz 1 AStG.....		121
a)	Ausgleich durch Art. 7 Abs. 2 OECD-MA und Korrespondenz bei Qualifikation der Einkünfte.....	121
b)	Bedeutung der nationalen Vorschriften.....	122
3.	Exkurs: AOA-DBA und die Rechtslage ohne § 1 Abs. 5 AStG ...	124
4.	Ergebnis .....	124
III.	Nicht-AOA-DBA-Fall .....	125
D.	Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht .....	127
I.	Getrennte Untersuchung.....	127
II.	AOA-DBA: Einkünfteaufteilung .....	128
1.	Art. 3 Abs. 1 GG .....	128
a)	Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht.....	128
aa)	„Verletzung“ .....	128
bb)	Fehlende Durchschlagskraft im internationalen Kontext... ..	130
b)	Das Gebot der Folgerichtigkeit.....	131
aa)	Verfassungsrechtliche Kontrolle im Internationalen Steuerrecht .....	131
bb)	Folgerichtige Umsetzung des AOA.....	133
2.	Niederlassungsfreiheit.....	134

a) Beeinträchtigung.....	134
b) Rechtfertigung .....	137
aa) Zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis geeignet .....	137
bb) Erforderlichkeit .....	139
(1) Mildere Maßnahme: Anpassung an den Inlandsfall ....	139
(a) Verschiebung des Zeitpunkts der Besteuerung.....	139
(b) Zeitpunkt einer „tatsächlichen“ Realisierung .....	139
(2) Steuerneutralität der Innentransaktion bei AOA-DBA	141
3. Ergebnis .....	142
III. Kein DBA: Einseitige Einkünfteerhöhung.....	143
1. Unionsrecht territorial nicht anwendbar .....	143
2. Art. 3 Abs. 1 GG .....	143
a) Leistungsfähigkeitsprinzip nicht einschlägig .....	143
b) Gebot der Folgerichtigkeit .....	144
c) Rechtfertigung .....	145
3. Ergebnis .....	146
 § 6. Verhältnis zu widersprechenden DBA .....	146
A. Einordnung.....	146
I. Der Rang eines DBA .....	146
II. Treaty Override .....	150
III. Reichweite .....	152
B. Widersprechende DBA .....	154
I. AOA-DBA.....	154
1. Fremdvergleich und § 1 Abs. 3 AStG .....	154
2. Minderung inländischer Einkünfte .....	155
II. Nicht-AOA-DBA.....	156
III. Geltendmachung des Widerspruchs.....	157
C. § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG: Voraussetzungen für den Vorrang des DBA ...	159
I. Abkommenskonforme Ausübung des Besteuerungsrechts .....	159
1. Ausübung des Besteuerungsrechts .....	159
2. Abkommenskonformität der Besteuerung .....	160
3. Absolutes vs. relatives Tatbestandsmerkmal .....	162
a) „Soweit“: Begrenzte Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG? .....	162
b) „Wenn“: Absolutes Tatbestandsmerkmal .....	163
4. Konsequenzen .....	164
II. Doppelbesteuerung bei Treaty Override .....	166
III. Nachweis durch den Steuerpflichtigen .....	166
D. Ergebnis .....	168
E. Vereinbarkeit des Treaty Override mit höherrangigem Recht.....	169
I. Völkerrecht.....	169

II. Verfassungsrecht .....	170
1. Pro Verfassungswidrigkeit .....	171
2. Gegenstimmen .....	173
3. Stellungnahme.....	174
III. Europarecht .....	178
IV. Ergebnis.....	180
F. Vereinbarkeit der Nachweispflicht mit höherrangigem Recht .....	180
I. Art. 3 Abs. 1 GG .....	181
1. Ungleichbehandlung .....	181
2. Rechtfertigung.....	181
a) Differenzierungszweck .....	182
b) Differenzierungskriterium.....	183
c) Willkürkontrolle .....	183
III. Niederlassungsfreiheit .....	185
1. Beeinträchtigung .....	185
2. Rechtfertigung.....	186
IV. Ergebnis.....	187
§ 7. Verhältnis zu den Entstrickungsnormen .....	188
A. Rechtsfolgenkonkurrenz .....	188
I. Beschränkt Steuerpflichtige.....	188
II. Unbeschränkt Steuerpflichtige.....	189
1. Grundsatz .....	189
2. Zur Rechtsfolge der Entstrickungsnormen bei einer Überführung .....	190
B. Tatbestandliche Konkurrenz .....	194
I. Überführung von Wirtschaftsgütern .....	194
II. Nutzung von Wirtschaftsgütern .....	195
III. Vorgänge ohne Zutun des Steuerpflichtigen.....	196
C. Bewertung der Innentransaktion .....	196
I. § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG: Meistbegünstigung des Fiskus .....	196
II. § 4g EStG .....	197
D. Ergebnis .....	198
Kapitel 3: Reformvorschläge.....	200
§ 1. Maßstäbe für eine neue Regelung .....	200
§ 2. Defizite de lege lata .....	201
A. Umsetzung des AOA.....	201
B. Konkurrenzverhältnisse.....	201

I. DBA .....	201
II. Ent- und Verstrickungsnormen .....	202
C. Normenklarheit und Vereinfachung der Steuerrechtsordnung .....	202
D. Befolgungs- und Verfolgungsaufwand.....	203
§ 3. Reformvorschläge .....	204
A. Inhaltliche Vorgaben .....	204
I. Kohärente, umfassende Berücksichtigung von Innentransaktionen ..	204
II. Innerstaatliche Innentransaktionen? .....	205
III. Normenklarheit.....	206
B. Regelungsort .....	206
C. Verrechnungspreis .....	207
D. Konkurrenzverhältnisse.....	208
I. DBA .....	208
II. Entstrickungsnormen .....	208
§ 4. Ergebnis.....	209
Zusammenfassung der Ergebnisse.....	211
Literaturverzeichnis.....	219
Register .....	232

## Einleitung

Bei der Besteuerung von Unternehmen, die in mehreren Ländern aktiv sind, wird international auf das sog. Betriebsstättenprinzip abgestellt: Mit der Existenz einer Betriebsstätte wird die Verwurzelung eines Unternehmens in einem Staat als hinreichend stark dafür angesehen, dass dieser Staat den durch „seine“ Betriebsstätte erwirtschafteten Teil des Unternehmensgewinns besteuern darf.<sup>1</sup> Gleichzeitig stellt der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens den Gewinn ausländischer Betriebsstätten von der Besteuerung des Gesamtgewinns des Unternehmens frei oder rechnet die darauf entfallende ausländische Steuer an. So verhindert er eine ökonomisch schädliche Doppelbesteuerung.

Dieses Betriebsstättenprinzip gilt nicht nur nach innerstaatlichem Recht, sondern ist auch in allen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden: DBA)<sup>2</sup> und dem diesen in der Regel zugrunde liegenden Musterabkommen der Organisation for Economic Co-operation and Development (im Folgenden: OECD) verankert (vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA).

Schwierigkeiten für die Steuerzahler wie die Finanzverwaltung hat es seit jeher bei der Frage gegeben, wie der auf eine Betriebsstätte entfallende Teil des Gewinns des (Gesamt-)Unternehmens zu ermitteln ist. Diese liegen darin begründet, dass eine Betriebsstätte rechtlich unselbständig ist, deshalb selbst keine vertraglichen Beziehungen unterhalten und streng genommen keine „eigenen“ Einkünfte erwirtschaften kann.

Ein Gewinn kann daher nur auf der Zuordnung von Einkünften des Gesamtunternehmens oder auf gesetzgeberischen Fiktionen beruhen. Steuerpflichtiger bleibt mangels Rechtspersönlichkeit der Betriebsstätte stets das Gesamtunternehmen. Eine Betriebsstätte ist letztlich ein Hilfskonstrukt zur Aufteilung des Gesamtgewinns eines grenzüberschreitend tätigen Unternehmens.

Das international und in Deutschland lange vorherrschende, gleichzeitig aber in vielen Punkten unklare, umstrittene und uneinheitlich angewandte Modell zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns sieht eine sog. einge-

---

<sup>1</sup> Vgl. *Jacobs*, S. 253 f.; OECD-MK, Art. 7 Rn. 11.

<sup>2</sup> Vgl. die Übersicht bei *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Art. 7 OECD-MA Rn. 48.

schränkte Selbstständigkeitsfiktion vor:<sup>3</sup> Einer nicht im Ansässigkeitsstaat ihres Unternehmens gelegenen Betriebsstätte werden danach grundsätzlich nur bestimmte Einkünftebestandteile, d.h. Einnahmen und Ausgaben zugeordnet, die das Gesamtunternehmen tatsächlich, d.h. im Verkehr nach außen, realisiert. Ausnahmen dazu bilden in Deutschland etwa die Entstrickungsstatbestände, die auch bei Transaktionen zwischen Betriebsstätten desselben Unternehmens Einkünfte fingieren.

Nach der Neufassung des § 1 AStG, insbesondere dessen Abs. 5, im Juni 2013<sup>4</sup> ist eine Betriebsstätte bei der Ermittlung ihres Gewinns nunmehr allerdings „wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln“ (§ 1 Abs. 5 Satz 2 AStG). Damit hat der Gesetzgeber die von der OECD unter der Bezeichnung „Authorised OECD Approach“<sup>5</sup> (im Folgenden: AOA) entwickelte sog. uneingeschränkte (im Gegensatz zu der eingeschränkten) Selbstständigkeitsfiktion für Betriebsstätten in Gesetzesform gegossen und als Grundsatz im deutschen Internationalen Steuerrecht verankert. Diese Hinwendung zur uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion beinhaltet vor allem, dass sämtliche unternehmensinterne Leistungsbeziehungen, sog. Innentransaktionen,<sup>6</sup> bei der Betriebsstättengewinnermittlung wie unter fremden Dritten zu berücksichtigen sind. Daraus folgt, dass einer Betriebsstätte Einkünfte zugerechnet werden können, die sich in der Bilanz des Gesamtunternehmens nicht wiederfinden, da sie nicht nach außen realisiert werden. Die damit einhergehenden Veränderungen rechtfertigen ohne Weiteres die Einstufung der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion als „kopernikanische Wende“<sup>7</sup>, mit der ein neues Kapitel bei der Aufteilung von Unternehmensgewinnen bzw. der Gewinnermittlung von Betriebsstätten eröffnet wird.

Die vorliegende Arbeit unternimmt einen Versuch, die Bedeutung des § 1 Abs. 5 AStG für die Gewinnermittlung von Betriebsstätten und damit die internationale Unternehmensbesteuerung zu erfassen. Es soll geklärt werden, inwieweit die Vorschrift geeignet ist, einem willkürfreien, nachvollziehbaren und nachhaltigen System zur Aufteilung des Unternehmensgewinns zwischen

---

<sup>3</sup> Vgl. *Schaumburg*, Rn. 18.25. Das wird im Grundlagen-Teil dieser Arbeit noch näher untersucht, siehe 1. Kapitel § 2.

<sup>4</sup> Die Änderung erfolgte durch Art. 6 des AmtshilfeRLUMsG vom 26.06.2013, BGBl. I S. 1809.

<sup>5</sup> Dabei handelt es sich um einen feststehenden Begriff, weshalb auch orthographisch den Veröffentlichungen der OECD zu folgen ist. In der Literatur findet sich gleichwohl trotz Bezugnahme darauf zuweilen die amerikanische Schreibweise („Authorized OECD Approach“), vgl. etwa *Richter/Heyd*, Ubg 2013, 418; *Valta*, ISR 2013, 186 (188).

<sup>6</sup> Der Terminus findet sich z.B. in BFH v. 20.07.1988 – I R 49/84, BStBl II 1989, 140 (142).

<sup>7</sup> Nach *Malherbe/Daenen*, BIT 2010, 359 (360): „Copernican Revolution“.

Betriebsstättenstaat und Sitzstaat des Stammhauses<sup>8</sup> zu dienen bzw. ein solches zu konstituieren.

Im Zentrum der Untersuchung steht die genaue Einordnung des Regelungsgehalts der Vorschrift in das im Übrigen geltende Normensystem zur Betriebsstättengewinnermittlung, wie es sich einerseits nach nationalem Recht, andererseits unter Berücksichtigung von DBA darstellt. Dafür ist sie nicht nur isoliert, sondern vor allem im Zusammenwirken mit und Konkurrenz zu den anderen, in verschiedenen Konstellationen jeweils anwendbaren Vorschriften zu untersuchen. Während dabei hinsichtlich Art. 7 Abs. 2 OECD-MA die Systemkonformität des § 1 Abs. 5 AStG mit den AOA-Grundsätzen im Vordergrund steht, rückt in Bezug auf die deutschen Entstrickungsnormen und DBA-Regelungen, die nicht Art. 7 Abs. 2 OECD-MA entsprechen, die Frage nach der Anwendbarkeit des § 1 Abs. 5 AStG bzw. den Voraussetzungen dafür in den Vordergrund.

Da sich die Arbeit vornehmlich den systematischen Fragen im Zusammenhang mit § 1 Abs. 5 AStG widmet, erfolgt die Darstellung der (bei Neufassung des § 1 AStG quasi unberührt gebliebenen) Verrechnungspreisermittlung gemäß § 1 Abs. 3 AStG in der gebotenen Kürze; gleiches gilt für Einzelheiten der Funktionszuordnung sowie der Identifizierung von Innentransaktionen. Hinsichtlich der zuletzt genannten Punkte ist auf die Konkretisierung in der auf Grundlage des § 1 Abs. 6 AStG erlassenen Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) sowie einem noch zu erwartenden<sup>9</sup> Schreiben des Bundesfinanzministeriums (im Folgenden: BMF) zu verweisen.

Aufbauend auf der systematischen Einordnung des § 1 Abs. 5 AStG stellt sich die Frage der Vereinbarkeit der Norm mit höherrangigem Recht. Das durch § 1 Abs. 5 AStG geprägte System zur Aufteilung des Unternehmensgewinns kann nur soweit nachhaltig Bestand haben, wie die Vorschrift unter Zugrundlegung der einschlägigen Rechtsprechung des BVerfG und des EuGH verfassungs- und unionsrechtsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Als problematisch drängt sich gleich eine Handvoll verschiedener Facetten der Regelung auf: So ist § 1 Abs. 5 AStG nicht nur im Kontext einer (abkommensrechtlich) kohärent umgesetzten uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion zu beurteilen, sondern auch unter Berücksichtigung von Fällen, in denen seine Anwendung zu Friktionen mit einem abweichenden Aufteilungssystem führt. In Bezug auf letztere Fälle seien als Stichworte verfassungs- und unionsrechtlicher Problematik etwa ein möglicher Treaty Override durch § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG sowie die einseitige, nur eine Einkünfterhöhung erlaubende Rechtsfolge der Vorschrift genannt.

Unter Berücksichtigung der hinsichtlich einfachgesetzlichen und höherrangigen Rechts gefundenen Ergebnisse sind schließlich konkrete legislative

---

<sup>8</sup> Vgl. *Sieker*, DB 1996, 110 (112).

<sup>9</sup> Stand: Dezember 2015.

Perspektiven aufzuzeigen. So wird zum Schluss der Arbeit dargelegt, an welchen Stellschrauben bei der Umsetzung des AOA im nationalen Recht noch gedreht werden muss, um das oben genannte Ziel eines möglichst reibungsfreien, praktisch anwendbaren sowie mit Blick auf höherrangiges Recht bestandskräftigen Systems der Aufteilung von Unternehmensgewinnen zu erreichen.

## Kapitel 1

# Grundlagen

### § 1. Allgemeines zur Gewinnermittlung von Betriebsstätten

#### *A. Die Bedeutung des Betriebsstättengewinns*

Unterhält ein ausländisches Unternehmen in Deutschland ein Betriebsstätte, ist dieses Unternehmen entsprechend dem sog. Betriebsstättenprinzip mit den auf die inländische Betriebsstätte entfallenden Einkünften gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG beschränkt steuerpflichtig. Auch in allen von Deutschland abgeschlossenen DBA ist Deutschland das Besteuerungsrecht an den Gewinnen<sup>1</sup> einer inländischen Betriebsstätte zugewiesen (vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA).<sup>2</sup>

Korrespondierend gilt bei der Besteuerung inländischer Unternehmen der Teil der Unternehmenseinkünfte gemäß § 34d Nr. 2 lit. a EStG als ausländisch, der auf eine dort gelegene Betriebsstätte entfällt. Eine im Ausland gezahlte Steuer ist nach der nationalen Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG auf die deutsche Steuer für den gesamten Unternehmensgewinn anzurechnen, soweit diese Gesamtsteuer auf den ausländischen Betriebsstättengewinn entfällt (Anrechnungsmethode). Abweichend davon und als *lex specialis* sowie ausdrücklich gemäß § 2 Abs. 1 AO vorrangig ist in DBA häufig die Freistellungsmethode vereinbart, wonach der auf eine ausländische Betriebsstätte entfallende Gewinn von der Besteuerung in Deutschland (ggf. unter Progressionsvorbehalt) gänzlich freigestellt wird, vgl. Art. 23A i.V.m. Art. 7 OECD-MA. Es findet sich aber auch in DBA die Anrechnungsmethode, vgl. Art. 23B OECD-MA.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Es herrscht wohl Einigkeit dahingehend, dass mit „Gewinnen“ auch Verluste gemeint sind, der Begriff mithin „Einkünfte“ im Allgemeinen bezeichnet; vgl. *Heinsen/Looks*, in: Löwenstein/Looks/Heinsen, Rn. 695.

Zum abkommensrechtlichen Begriff des „Unternehmens“ siehe im Übrigen *Hemmelrath*, in: Vogel/Lehner, Art. 7 OECD-MA Rn. 28 ff.

<sup>2</sup> Siehe dazu die Übersicht bei *Hemmelrath*, in: Vogel/Lehner, Art. 7 OECD-MA Rn. 48.

<sup>3</sup> Siehe zur Berücksichtigung der jeweiligen Methode die Übersicht bei *Ismer*, in: Vogel/Lehner, Art. 23B OECD-MA Rn. 16.

### B. Der Begriff der Betriebsstätte

Als Betriebsstätte bezeichnet man im Allgemeinen eine feste Geschäftseinrichtung, die rechtlich unselbständiger Betriebsteil des investierenden (Gesamt- oder Einheits-)Unternehmens ist, auch wenn sie sich in einem anderen Staat als dem Sitzstaat der Geschäftsleitungsbetriebsstätte (dem sog. Stammhaus) befindet.<sup>4</sup>

Betriebsstätten können in verschiedener Gestalt auftreten: Neben auf Dauer angelegten Betriebsstätten wie Zweigniederlassungen, Fabriken oder Warenlagern gibt es gleichermaßen projektbezogene Betriebsstätten nur für die Dauer der Durchführung eines Projekts, insbesondere bei Bau- und Montage-tätigkeiten, sofern diese eine bestimmte Mindestdauer überschreiten.<sup>5</sup> Für steuerliche Zwecke mit Betriebsstätten gleichgestellt wird in der Regel der sog. ständige Vertreter (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG), unter den neben unternehmensangehörigen Vertretern (d.h. Angestellten) auch unternehmensfremde, aber weisungsgebundene Personen (z. B. Kommissionäre, Handelsvertreter, Makler) zu subsumieren sein können.<sup>6</sup>

### I. Nationales Recht

Die Definition der Betriebsstätte für das nationale Steuerrecht findet sich in § 12 AO, die des ständigen Vertreters in § 13 AO.<sup>7</sup>

Eine Betriebsstätte ist danach „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“. Die Geschäftseinrichtung muss örtlich fixiert sein, ohne dass eine feste Verbindung mit der Erdoberfläche oder ihre Sichtbarkeit erforderlich ist.<sup>8</sup> Der „Unternehmer muss darin seine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben“ und „eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Einrichtung haben“.<sup>9</sup> Die Festigkeit der Geschäftseinrichtung setzt ferner voraus, dass sie länger als sechs Monate besteht.<sup>10</sup> Die Katalogaufzählung in § 12 Satz 2 AO stellt eine Definitionserweiterung dar, deren Tatbestände nicht notwendigerweise das Vorhandensein einer festen Einrichtung i.S.d. Satz 1 voraussetzen.<sup>11</sup>

<sup>4</sup> Jacobs, S. 283.

<sup>5</sup> Jacobs, S. 283 f.

<sup>6</sup> Jacobs, S. 284.

<sup>7</sup> Siehe dazu BMF, Betriebsstättenerlass, Rn. 1.1.1., 1.1.2.

<sup>8</sup> BMF, Betriebsstättenerlass, Rn. 1.1.1.1.; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl II 1997, 12.

<sup>9</sup> BMF, Betriebsstättenerlass Rn. 1.1.1.1.; vgl. BFH v. 10.02.1988 – VIII R 159/84, BStBl II 1988, 653 (654); BFH v. 11.10.1989 – I R 77/88, BStBl II 1990, 166 (167) m.w.N.; BFH v. 03.02.1993 – I R 80–81/91, BStBl II 1993, 462 (465 f.).

<sup>10</sup> BFH v. 19.05.1993 – I R 80/92, BStBl II 1993, 655.

<sup>11</sup> BFH v. 28.07.1993 – I R 15/93, BStBl II 1994, 148 (149); vgl. Gersch, in: Klein/Orlopp, Abgabenordnung, § 12 AO Rn. 1.

Kennzeichnend für einen ständigen Vertreter i.S.d. § 13 AO ist die „[nachhaltige,] weisungsgebundene Geschäftsbesorgung für ein Unternehmen“.<sup>12</sup> Der Vertreter „muss nicht Arbeitnehmer des Unternehmens sein, sondern nur an Stelle des Unternehmers tätig werden“.<sup>13</sup>

## II. Abkommensrecht

Im Anwendungsbereich eines DBA gilt in der Regel eine besondere, gemäß § 2 Abs. 1 AO vorrangige Definition der Betriebsstätte, zu deren Auslegung sich ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht verbietet (vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA).<sup>14</sup> So bezeichnet nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine Betriebsstätte i.S.d. Abkommens „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“.<sup>15</sup> Der Ausgangsbegriff wird somit im Wesentlichen wie in § 12 AO bestimmt.<sup>16</sup> In den folgenden Absätzen erfolgt allerdings eine Einengung des Abs. 1 (und damit gegenüber der deutschen Definition), insbesondere werden durch Art. 5 Abs. 4 OECD-MA vorbereitende sowie Hilfstätigkeiten vom Betriebsstättenbegriff ausgenommen.<sup>17</sup>

Entsprechend der Forderung im „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ der OECD („BEPS“) ist in näherer Zukunft mit einer Überarbeitung der Betriebsstättendefinition im OECD-MA zu rechnen.<sup>18</sup>

## III. Beteiligungen als Sonderproblem

Eine Beteiligung an einer Personengesellschaft kann einem Steuerpflichtigen bei transparenter Besteuerung von Personengesellschaften nach innerstaatlichem sowie Abkommensrecht eine Betriebsstätte in dem anderen Staat ver-

---

<sup>12</sup> Gersch, in: Klein/Orlopp, Abgabenordnung, § 13 AO Rn. 2.

<sup>13</sup> BMF, Betriebsstättenerlass, Rn. 1.1.2.; vgl. dazu BFH v. 30.04.1975 – I R 152/73, BStBl II 1975, 626; BFH v. 14.07.1971 – I R 127/68, BStBl II 1971, 776.

<sup>14</sup> Görl, in: Vogel/Lehner, Art. 5 OECD-MA Rn. 8.

<sup>15</sup> Gleichlautend ist noch Art. 5 Abs. 1 des UN-Musterabkommens. Da dieses Modell aber auf Abkommen mit Entwicklungsländern zugeschnitten ist, erfolgt dort im Folgenden eine weitergehende Definition, um die Quellenbesteuerung in größerem Ausmaß aufrecht zu erhalten; siehe dazu Jacobs, S. 298 f.; Görl, in: Vogel/Lehner, Art. 5 OECD-MA Rn. 3 f.

<sup>16</sup> Vgl. auch BMF, Betriebsstättenerlass, Rn. 1.2.1.1.; Jacobs, S. 294.

<sup>17</sup> Siehe dazu BMF, Betriebsstättenerlass, Rn. 1.2.1.1.; Görl, in: Vogel/Lehner, Art. 5 OECD-MA Rn. 85 ff.; Jacobs, S. 294 ff.

<sup>18</sup> Vgl. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Action 6 und 7 (S. 19 f.). Siehe auch OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment).

mitteln.<sup>19</sup> Mit dieser kann der Steuerpflichtige allerdings zivilrechtlich wirksame Verträge schließen. Der Selbständigkeitsfiktion bedarf es nur bei unselbständigen Betriebsstätten, zwischen denen, anders als zwischen einem Mitunternehmer und seiner Gesellschaft, keine schuldrechtlichen Vereinbarungen möglich sind.<sup>20</sup> Dementsprechend findet § 1 Abs. 5 AStG nur auf solche unselbständigen Betriebsstätten Anwendung, vgl. § 1 Abs. 5 Satz 7 AStG.<sup>21</sup>

Im Rahmen dieser Arbeit sind grenzüberschreitende Beteiligungen eines Steuerpflichtigen an Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften deshalb vom Betriebsstättenbegriff ausgenommen.

### C. Rechtsquellen zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns

#### I. Nationales Recht

Abgesehen von den bereits genannten Vorschriften und insbesondere § 1 Abs. 5 AStG existieren zu der eigentlichen Gewinnermittlung einer Betriebsstätte im nationalen Recht kaum besondere Regelungen.

Es ist insoweit vor allem auf die allgemeinen Vorschriften zur Erfolgs- und Vermögensermittlung zurückzugreifen: Der Gewinn wird entweder durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG) oder, wenn keine Buchführungs- und Abschlusspflicht besteht und diese Unterlagen auch nicht freiwillig geführt werden, durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt.<sup>22</sup> Die Vorschriften zu Betriebseinnahmen und -ausgaben, den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung etc. finden Anwendung.<sup>23</sup> Ergänzend regelt § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG, dass beschränkt Steuerpflichtige (d.h. inländische Betriebsstätten) Ausgaben nur geltend machen dürfen, soweit sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

#### II. Art. 7 OECD-MA

Im Musterabkommen der OECD ist Art. 7 die für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen maßgebliche Vorschrift. Wenn nicht der unmittelbare Wortlaut, so doch zumindest der maßgebliche Regelungsgehalt einer Version des Abkommensartikels findet sich in den meisten von Deutschland abge-

---

<sup>19</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 1 Rn. 6.2 ff.; BMF, Schreiben betr. Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, Rn. 2.2.3.; *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Art. 7 OECD-MA Rn. 36 ff.

<sup>20</sup> OECD, Report 2010, Rn. 33 f.

<sup>21</sup> Ausdrücklich auch BT-Drucks. 17/13033, S. 83.

<sup>22</sup> *Wied*, in: *Blümich*, § 49 EStG Rn. 43.

<sup>23</sup> Vgl. *Ditz*, *Gewinnabgrenzung*, S. 50 f.

schlossenen DBA wieder,<sup>24</sup> weshalb bei den folgenden Betrachtungen diese Norm zugrunde gelegt wird. Die Überlegungen in diesem Abschnitt gelten dabei für alle Versionen des Artikels, ungeachtet der Überarbeitungen in jüngerer Zeit.

Während DBA an sich als völkerrechtliche Verträge durch das Transformationsgesetz gemäß Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG unmittelbarer Bestandteil des deutschen Steuerrechts werden,<sup>25</sup> werden hinsichtlich ihrer Wirkung gemeinhin Abkommensartikel unterschieden, die (nach Annahme durch das Transformationsgesetz) ohne Weiteres unmittelbar anwendbar („self executing“) sind, und solche, die zur Umsetzung noch einer zusätzlichen innerstaatlichen Rechtsgrundlage bedürfen.<sup>26</sup> Die Einordnung des Art. 7 OECD-MA war schon vor der Implementierung des AOA umstritten, wobei traditionell drei Auffassungen unterschieden werden.<sup>27</sup>

### 1. Uneingeschränkte self-executing-Wirkung?

Mittlerweile zu Recht nicht mehr vertreten wird eine Auslegung, wonach der Abkommensartikel in jeder Hinsicht unmittelbare Bedeutung entfalte. Danach könne Art. 7 OECD-MA auch ohne weitere Umsetzungsvorschrift steuerbare Gewinne begründen.<sup>28</sup> Dagegen spricht, dass auch der zur Auslegung heranzuziehende<sup>29</sup> OECD-MK bestimmt, dass es zur Begründung steuerbarer Einkünfte einer entsprechenden Umsetzungsvorschrift im innerstaatlichen Recht bedürfe.<sup>30</sup> Dementsprechend ist heute anerkannt, dass DBA im Allgemeinen keine nach innerstaatlichem Recht nicht bestehende Steuerpflicht begründen oder erweitern.<sup>31</sup> Auch wenn dies infolge fehlender Ausschöpfung

<sup>24</sup> Zur Berücksichtigung der einzelnen Absätze des Art. 7 OECD-MA 2008 siehe *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Art. 7 OECD-MA Rn. 48, 96, 133, 154, 163, 179; zur Berücksichtigung des aktuellen Art. 7 OECD-MA siehe 1. Kapitel § 3. E.

<sup>25</sup> Siehe nur BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04 (Görgülü), BVerfGE 111, 307 (318); weitere Nachweise bei *Schaumburg*, Rn. 3.24.

<sup>26</sup> *Ditz*, IStR 2005, 37 (39); *Wassermeyer*, in: F/W/B/W, § 1 AStG Rn. 99.

<sup>27</sup> Vgl. *Ditz*, IStR 2005, 37 (39); *Jacobs*, S. 678 f.; *Ditz*, in: Schönfeld/Ditz, Art. 7 OECD-MA 2008 Rn. 37.

<sup>28</sup> Vgl. *Kluge*, StuW 1975, 294 (302 ff.); *Bellstedt*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, S. 223 m.w.N.; wohl auch *Becker*, EuStZ 1971, 95 (100 ff.); *Rädler*, CDFI 1973, II/7 (II/11, II/23): „[E]ine klare gesetzliche Lösung besteht [...] nicht“, aber „[d]as deutsche nationale Außensteuerrecht entspricht [...] weitgehend dem OECD-Musterabkommen.“

Diese Sichtweise müsste die Anwendung des § 1 AStG auf Betriebsstätten bei Bestehen eines AOA-DBA für überflüssig halten, da sich die angeordnete Rechtsfolge schon unmittelbar aus diesem ergibt.

<sup>29</sup> Zum OECD-MK als Auslegungsmittel für DBA siehe noch 1. Kapitel § 3. B. II. 2.

<sup>30</sup> OECD-MK, Art. 7 Rn. 30.

<sup>31</sup> Vgl. RFH v. 01.10.1936 – III A 398/34, RStBl. 1936, 1209; BFH v. 12.03.1980 – I R 186/76, BStBl II 1980, 531 (532 f.); BFH v. 09.11.1988 – I R 335/83, BStBl II 1989, 510

eines Besteuerungsrechts „weiße Einkünfte“ zur Folge haben kann,<sup>32</sup> wirkt Art. 7 OECD-MA daher nicht uneingeschränkt auf Ebene der Gewinnermittlung.

## 2. Wassermeyer und die herrschende Literaturauffassung

Vor allem *Wassermeyer* lehnt eine self-executing-Wirkung des Art. 7 OECD-MA ausdrücklich ab und vertritt die Ansicht, es handle sich bei der Vorschrift lediglich um eine Schranken- bzw. Erlaubnisnorm. Sie bedürfe für eine Steuererhebung der Ausfüllung durch innerstaatliches Recht und zeige nur Grenzen auf, wenn die Vertragsstaaten das ihnen zugewiesene Besteuerungsrecht überschritten.<sup>33</sup> Der Betriebsstättengewinn dürfe deshalb „höchstens bis zu dem Betrag“ besteuert werden, der sich bei Anwendung der Grundsätze des Art. 7 OECD-MA ergebe.<sup>34</sup>

Der überwiegende Teil der Literatur stellt sich zum Teil ausdrücklich gegen *Wassermeyer* und bejaht eine self-executing-Wirkung des Art. 7 OECD-MA auf Ebene der Gewinnabgrenzung.<sup>35</sup> Die Gewinnermittlung soll aber auch nach dieser Auffassung Sache des nationalen Rechts bleiben, da DBA jedenfalls keinen Steueranspruch begründen, erweitern oder verändern könnten.<sup>36</sup>

---

(514); BFH v. 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl II 2009, 464 (470); siehe aus der Literatur nur *Ditz*, IStR 2005, 37 (40 f., Fn. 50) m.w.N., der zu Recht darauf hinweist, dass die bloße Schrankenwirkung von DBA „weder völkerrechtlich noch verfassungsrechtlich zwingend vorgegeben“ ist, die Vertragsparteien insofern auch steuerverschärfende Klauseln in ein DBA aufnehmen könnten; ebenso *Lang*, Einführung, Rn. 48.

<sup>32</sup> Vgl. *Jacobs*, S. 679; *Ditz*, IStR 2005, 37 (41); *Malherbe/Daenen*, BIT 2010, 359 (365); *Buciek*, in: *Wassermeyer/Kempermann*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 7 DBA Schweiz Rn. 257 mit anschaulichem Beispiel.

<sup>33</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, Art. 7 OECD-MA (2000) Rn. 315; *Wassermeyer*, in: *Internationale Betriebsstättenbesteuerung*, S. 25 (30); vgl. auch *Debatin*, in: FS Scherpf 1983, S. 305 (316); ähnlich *Kaeser*, in: *Wassermeyer*, Art. 7 OECD-MA (2010) Rn. 690, 693, der nur im Stammhaus-, nicht aber im Betriebsstättenstaat eine self-executing-Wirkung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (über Art. 23 OECD-MA) bejaht.

<sup>34</sup> *Wassermeyer*, in: *Internationale Betriebsstättenbesteuerung*, S. 25 (30).

<sup>35</sup> Vgl. *Schaumburg*, Rn. 16.266; *Ditz*, in: *Schönfeld/Ditz*, Art. 7 OECD-MA 2008, Rn. 38; *Ditz*, IStR 2005, 37 (40 ff.); *Jacobs*, S. 679; *Looks*, in: *Löwenstein/Looks/Heinsen*, Rn. 834; *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37 (41); *Nouel*, BIT 2011, 5 (11); *Kroppen*, IStR 2005, 74 (75); *Debatin*, DB 1989, 1692 (1695): „Das Besteuerungsrecht [...] beschränkt sich auf den Gewinn, der der Betriebsstätte zuzurechnen ist.“; mit eingehender Auslegung *Ditz*, *Gewinnabgrenzung*, S. 67 f.: „[...] Besteuerungsschranke, die den Steuerpflichtigen [...] vor einer überhöhten Besteuerung im Betriebsstättenstaat schützt“.

<sup>36</sup> *Ditz*, IStR 2005, 37 (41); vgl. auch die anderen Nachweise in Fn. 35, S. 10.

# Register

- Abschreibungen 40, 55, 94, 122, 204
- Abstraktionsprinzip 77
- Abzugsverbot 70, 95, 123, 134
- Allwissenheitsfiktion 100, 110, 154, 197, 199, 201, 207, 213
- AmtshilfeRLUmsG 2, 62, 63, 73, 97, 103
- Anschaffungskosten 36, 95, 120, 122, 123, 189, 191, 193, 199, 216
- anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen 61, 72, 76
- Attraktivkraft 17, 48, 114
- Aufteilungsschlüssel 14, 15, 114
- Auslegungsmittel 9, 18, 44, 47
- Authorised OECD Approach 2, 17, 38, 42
- Beherrschungssituation 135
- Belastungsgrundentscheidung 132, 133, 145
- Bemessungsgrundlage 90, 92, 96, 129, 156, 160, 168
- BEPS 7
- Beteiligungen 7, 8, 24, 68, 70
- Betriebsstättenbilanz 64, 65, 88, 94, 204
- Betriebsstättenprinzip 1, 5, 16
- Betriebsstättenvorbehalt 39
- Betriebsvermögensvergleich 8
- Buchführung 8, 15, 23
- Darlehen 54, 56
- Darlehensforderung 116
- dealing-at-arm's-length 22
- dealings 49, 54, 56, 58, 72, 75, 76, 78, 92, 115, 117
- Derogationswille 151, 152
- Dispositionsfreiheit 17, 22, 24
- Dividenden 92, 93
- Dotationskapital 49, 52, 53, 63, 68, 69, 95
- Einlage 36, 37, 111, 120, 128, 190, 192, 211
- Einnahmen-Überschuss-Rechnung 8
- Einzelbetrachtung 81, 84, 85
- Entmündigung 131
- Erheblichkeitsschwelle 78, 79, 212
- Ersatzrealisationsnorm 117, 118, 125, 205, 214
- Erwirtschaftungsprinzip 18, 31
- Escape-Klauseln 106
- Exkulpationsmöglichkeit 76
- Finale Entnahmetheorie 26, 27, 28, 29, 30, 36, 82, 194, 221
- Finalität 89, 90
- Freibeträge 122, 136, 142
- FSE-Approach 17, 38, 42, 43
- functionally separate entity approach.  
*Siehe* FSE-Approach
- Funktionsanalyse 49, 50, 54, 55, 64, 68, 69, 70, 71, 78, 95, 98, 105, 124, 144, 207
- Funktionszuordnung 24, 156, 162, 209, 217
- Gebot der Folgerichtigkeit 131, 143, 144, 146, 214
- Gegenbeweis 77
- Gesamtbelastung 122, 130
- Geschäftsbeziehungen 49, 60, 72, 74, 75, 76, 79, 212
- Gewinnaufschlag 20, 31, 33, 55, 70, 71, 114, 126
- Gewinnausschüttungen 95
- Grundsatz des doppelten ordentlichen Geschäftsleiters 100
- Höchstbetrag 115
- Holding-Betriebsstätte 24
- Interpretationsspielraum 19
- Kapitalaufteilungsmethode 68, 69

- kopernikanische Wende 2
- Korrekturbetrag 88, 92, 198, 204
- Korrekturvorschrift 74, 80, 82
- Kreditwürdigkeit 53, 55, 61
- Leistungsfähigkeitsprinzip 87, 128, 130
- Leitprinzipien 132
- lex posterior* 150, 151, 152, 153
- lex specialis* 5, 71, 77, 148
- Lizenzen 23
- Lochschablone, 13
- Lochschablone, Bild der, 119
- Median, 99, 101
- Methodenartikel, 12, 40, 93, 115, 118, 121, 122, 134, 139
- Mietaufwand, 67
- Mindestkapitalausstattungs-methode, 69
- Missbrauch 116
- Mittelwert 101, 102, 103, 107
- Mitunternehmer 8
- Nichtanwendungserlass 28
- Normenklarheit 202, 206
- Nutzungsentgelt 33, 37, 195
- observations 45
- pacta sunt servanda* 148, 149, 169
- Personalfunktionen 50, 51, 55, 60, 63, 66, 68, 69, 71, 195
- Personengesellschaft 7
- Preis Anpassungsklausel 108, 109
- Preisband 98
- Prinzip der Abschnittsbesteuerung 74
- Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit 21, 22, 26, 69
- Progressionsvorbehalt 5, 89, 90, 91, 96, 119, 125, 213
- RBA-Approach 17, 38, 43, 44
- Realisationsprinzip 143
- Referentenentwurf 62, 76, 77
- Regelbeispiel 29, 30
- relevant business activity approach.  
*Siehe* RBA-Approach
- Richterrecht 63, 64, 71, 195, 212
- Rückwirkung 16, 34, 44, 62
- Schiedsverfahren 57, 154, 155
- Schwesterbetriebsstätten 74, 75, 122, 212
- Selbstbeschränkung 35, 175
- self-executing 9, 10, 11, 37, 117, 119, 124, 211
- ständige Vertreter 6
- Steuerbefreiung 93, 95, 123, 134, 159
- Steuergerechtigkeit
  - horizontale 128
  - vertikale 128
- Summe der Einkünfte 84
- Symmetriethese 89, 90
- Transferpaket 103, 105, 197, 198
- Transformationsgesetz 9, 47, 148, 149, 150, 174, 175, 180, 215
- two-step approach* 49, 55, 61, 94
- Umqualifizierung 94
- unmittelbar begrenzte Ermächtigung 12, 117
- Untergangsrisiko 81
- Untersuchungsgrundsatz 157, 158
- Veranlassungsprinzip 20, 21, 68, 70, 72, 85, 86, 87, 114, 125
- verdeckte Einlage 86
- verdeckte Gewinnausschüttung 81, 86, 111
- Verrechnungspreis 101, 102, 107, 195, 197, 207
- Verrechnungspreisermittlung 168, 202
- Verrechnungspreisleitlinien 42, 49, 55, 85, 99, 101, 104, 109, 110, 118, 154, 168, 210, 217
- Verrechnungsverbot 89, 91, 96, 119, 217
- Verständigungsverfahren 57, 118, 168
- Verwaltungsaufwendungen 70, 156
- Verwaltungskosten 15, 21, 72
- Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes 151, 174
- Vorbehalt des Gesetzes 91
- Vorteilsausgleich 74, 85, 86, 87
- Welteinkommensprinzip 80, 95
- wesentliche Personalfunktion 50, 51
- wirtschaftlicher Zusammenhang 20
- Working Hypothesis 41
- Zentralfunktion 23, 24, 69, 70, 72
- Zuordnungsentscheidung 15, 23, 69, 72, 195
- Zusammenfassung mehrerer Geschäftsvorfälle 73