

---

# Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht

---

Herausgegeben von Jun.-Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger



TECHNISCHE  
UNIVERSITÄT  
DARMSTADT

Fachbereich Rechts- und  
Wirtschaftswissenschaften

No. 7

Kai Frühbrodt

Betriebsstättengewinnermittlung

Kai Frühbrodt:

Betriebsstättengewinnermittlung - Analyse der deutschen und internationalen gesetzlichen Vorschriften für grenzüberschreitende Bauaktivitäten - Eine Untersuchung für die Praxis / Kai Frühbrodt. - Darmstadt : Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Darmstadt, 2010. - 97 S. : graph. Darst. - (Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht ; 7)

ISSN: 1868-0518

Bitte zitieren Sie dieses Dokument unter Angabe von:

URN: urn:nbn:de:tu-darmstadt-21110

URL: <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2111>

Dieses Dokument wird bereitgestellt von tuprints, E-Publishing-Service der TU Darmstadt.

<http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de>

E-mail: [tuprints@ulb.tu-darmstadt.de](mailto:tuprints@ulb.tu-darmstadt.de)

Die Veröffentlichung steht unter folgender Creative Commons Lizenz:

Namensnennung-Keine kommerzielle Nutzung-Keine Bearbeitung 2.0

Deutschland

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.0/de/>



---

## Zu dieser Reihe

In der Reihe *Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht* werden herausragende Studien- und Diplomarbeiten veröffentlicht, die einen Beitrag zum Erkenntnisgewinn insbesondere im Steuerrecht, im Bilanzrecht, im Unternehmensrecht, im Finanz-, Bank- und Kapitalmarktrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten liefern wollen.

Anlass zur Begründung dieser Reihe war der Umstand, dass mir als Hochschullehrer immer wieder gute Arbeiten vorgelegt wurden, deren Gedanken und Erkenntnisse ich gerne einer breiteren Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht hätte. Doch zu oft ließen vereinzelte methodologische Zweifel, kleinere formale Mängel oder schlicht der Umfang der Arbeiten den Weg zu einer wissenschaftlichen Zeitschriftenveröffentlichung als weit erscheinen. Und die studentischen Verfasser hatten zwar regelmäßig großes Interesse an einer Veröffentlichung, oft aber bereits bei Abgabe ihrer Arbeiten mit dem ersten Arbeitsvertrag ausgestattet, nicht mehr die Zeit zu den dafür notwendigen Kürzungen und Überarbeitungen.

Diese ausdrücklich als Forum für Studien- und Diplomarbeiten deklarierte Reihe ermöglicht es, weiterführende studentische Analysen und Berichte unredigiert herauszugeben.

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



---

# Vorwort

Gegenstand des Steuerrechts ist die gerechte Verteilung der Steuerlasten auf die Bürger eines Staates und, das wird oft übersehen, auch die Verteilung der Besteuerungsansprüche zwischen den Staaten. Die Arbeit von Herrn Frühbrodt handelt von diesem internationalen Gegenstand des Steuerrechts, indem sie sich dem Thema der Betriebsstättengewinnabgrenzung widmet. Bei der Betriebsstättengewinnermittlung geht es um die Frage, welcher Teil der Erträge und Aufwendungen eines grenzüberschreitend tätigen Unternehmens nicht in seinem Ansässigkeitsstaat, sondern in dem Staat der Besteuerung zu Grunde gelegt werden soll, in dem eine rechtlich unselbständige Einrichtung des Unternehmens betrieben wird. Leicht veranschaulichen lässt sich die Problematik am Beispiel einer im Ausland errichteten dauernden Produktionsstätte.

Schwieriger – und davon handelt die Arbeit – sind die nicht permanenten und rechtlich unselbständigen Einrichtungen, wie zB das Bauprojekt eines inländischen Unternehmens im Ausland, zu beurteilen. Hier stellt sich zuerst die Frage, wann überhaupt ein Besteuerungsrecht des anderen Staates entstehen soll. Das ist die Frage der Betriebsstättenbegründung, die bereits oft nicht einfach zu beantworten ist. Noch schwieriger gestaltet sich aber noch die Folgefrage, welche Aufwendungen und Erträge des Gesamtunternehmens dieser nicht permanenten Betriebsstätte zugeordnet werden sollen. Zu diesem Thema hat die OECD, die Muster für den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen entwickelt, in jüngster Zeit Reformvorschläge entwickelt, die einem gänzlich neuen Ansatz, dem sogenannten Functionally Separate Entity Approach folgen.

Diese Fragen und die neuen Vorschläge der OECD sind Gegenstand der Arbeit von Herrn Frühbrodt, der sie am Beispiel grenzüberschreitender Bauaktivitäten für die Praxis analysiert.

Im März 2010

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht

Die vorliegende Diplomarbeit mit dem Titel „Betriebsstättengewinnermittlung – Analyse der deutschen und internationalen Vorschriften für grenzüberschreitende Bauaktivitäten – Eine Untersuchung für die Praxis“ wurde zu Teilen bei der Bilfinger Berger AG in Mannheim und zu Teilen an der TU Darmstadt erstellt.

Bei der Erstellung dieser Arbeit wurde ich von vielen Seiten unterstützt. Bei allen möchte ich mich für ihre Hilfe bedanken.

Herrn Jun.-Prof. Dr. Heribert Anzinger danke ich für die Betreuung der Arbeit von Seiten der Technischen Universität Darmstadt. Durch seine freundliche Unterstützung war es mir möglich, diese Diplomarbeit bei Bilfinger Berger anzufertigen.

Mein ganz besonderer Dank gilt Herrn Gilles Roux für die hervorragende Betreuung und fachliche Unterstützung bei Bilfinger Berger in Mannheim. Darüber hinaus hatte ich die Möglichkeit, auf einem Bauprojekt in Ungarn interessante und abwechslungsreiche Eindrücke zu sammeln. Zum Abschluss möchte ich mich bei allen Mitarbeitern der Abteilung bedanken, die mir bei fachlichen Fragen stets zur Verfügung standen.

Im März 2010

Kai Frühbrodt

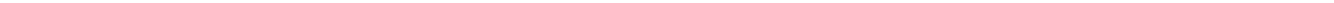
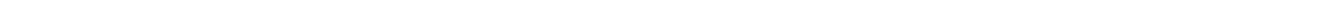


---

Kai Frühbrodt

Betriebsstättengewinnermittlung - Analyse  
der deutschen und internationalen  
gesetzlichen Vorschriften für  
grenzüberschreitende Bauaktivitäten -  
Eine Untersuchung für die Praxis

---



---

## Inhaltsverzeichnis

---

Abkürzungsverzeichnis.....	10
Abbildungsverzeichnis.....	12
<b>A. Einleitung.....</b>	<b>13</b>
<b>I. Problemstellung.....</b>	<b>13</b>
<b>II. Aufbau der Arbeit.....</b>	<b>14</b>
<b>B. Besteuerung internationaler Geschäftstätigkeit.....</b>	<b>16</b>
<b>I. Direktgeschäfte .....</b>	<b>16</b>
<b>II. Direktinvestitionen.....</b>	<b>17</b>
1. Betriebsstätte .....	17
2. Tochterkapitalgesellschaft.....	18
3. Tochterpersonengesellschaft.....	18
<b>III. Problem der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>19</b>
<b>C. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>19</b>
<b>I. Ursachen und Formen der Doppelbesteuerung.....</b>	<b>20</b>
<b>II. Unilaterale Maßnahmen.....</b>	<b>21</b>
<b>III. Bilaterale Maßnahmen.....</b>	<b>21</b>
1. Historische Entwicklung des OECD-MA .....	22
2. Aufbau des OECD-MA 2008.....	24
3. Wirkungsweise des OECD-MA.....	24
a) Verteilungsnormen (Art. 6-22 OECD-MA) .....	25
b) Methodenartikel (Art. 23 OECD-MA) .....	26
aa) Freistellungsmethode.....	26
bb) Anrechnungsmethode.....	27
cc) Wirkung der Anrechnungs- und Freistellungsmethode .....	28
4. OECD-MA und andere internationale Musterabkommen .....	30
5. Vom OECD-MA zum Doppelbesteuerungsabkommen.....	31
<b>D. Ergebnisaufteilung bei verbundenen Unternehmen.....</b>	<b>32</b>
<b>I. Bedeutung von Verrechnungspreisen.....</b>	<b>33</b>
<b>II. Fremdvergleichsgrundsatz und Ergebniskorrekturen nach Art. 9 OECD-MA .....</b>	<b>34</b>
<b>III. Aktivitäten der OECD und des BMF auf dem Gebiet der Verrechnungspreise.....</b>	<b>35</b>

<b>IV. Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung.....</b>	<b>37</b>
<b>E. Betriebsstättenbesteuerung.....</b>	<b>39</b>
<b>I. Betriebsstättenbegriff.....</b>	<b>39</b>
1. Stellung der Betriebsstätte im Einheitsunternehmen.....	40
2. Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA .....	40
3. Bau- und Montagebetriebsstätte.....	42
a) Fiktions- vs. Erläuterungstheorie .....	42
b) Betriebsstättenbegründung .....	43
aa) Sachliche Voraussetzung.....	43
bb) Zeitliche Voraussetzung.....	44
cc) Zusammenrechnung mehrerer Betriebsstätten.....	46
dd) Gemeinschaftliche Bauausführung und Montage.....	47
4. Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO und Art. 5 OECD-MA.....	48
<b>II. Dienstleistungsbetriebsstätte .....</b>	<b>49</b>
<b>III. Behandlung von Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA .....</b>	<b>51</b>
1. Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA.....	51
2. Abgrenzung der Besteuerungsrechte – Betriebsstättenprinzip .....	51
3. Subsidiarität des Art. 7 OECD-MA – Betriebsstättenvorbehalt .....	53
4. Betriebsstättenverluste – Symmetrieprinzip.....	53
<b>IV. Ergebnisaufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus.....</b>	<b>55</b>
1. Ergebnisermittlung .....	56
2. Grundsätze der Ergebnisaufteilung .....	57
3. Methoden der Ergebnisaufteilung.....	58
a) Direkte Methode .....	58
b) Indirekte Methode .....	59
c) Mischformen .....	60
d) Bewertung der direkten und indirekten Methode .....	61
e) Methodenwechsel.....	62
4. Reichweite der Selbständigkeitsfiktion.....	63
a) Absolute (hypothetische) Selbständigkeit.....	63
b) Eingeschränkte (hypothetische) Selbständigkeit .....	64
c) Funktionsnutzentheorie vs. Erwirtschaftungstheorie .....	64
aa) Funktionsnutzentheorie .....	65
bb) Erwirtschaftungstheorie.....	66
5. Meinungsstand der OECD und der deutschen Finanzverwaltung.....	66
6. Functionally Separate Entity Approach.....	67
a) Unternehmensgewinne nach RBAA und FSEA.....	68
b) OECD-Betriebsstättenbericht.....	69
c) Vorgehensweise des FSEA .....	70



aa)	Schritt 1: Fiktion der selbständigen und unabhängigen Betriebsstätte .....	71
bb)	Schritt 2: Gewinnermittlung anhand einer Vergleichsanalyse.....	73
cc)	Resultat des FSEA .....	74
7.	Vergleich bisheriges Vorgehen und zukünftige Behandlung nach FSEA .....	74
a)	Zuordnung von Wirtschaftsgütern .....	74
b)	Dienstleistungen .....	76
c)	Überführung von Wirtschaftsgütern .....	77
<b>V.</b>	<b>Neufassung von Art. 7 OECD-MA .....</b>	<b>80</b>
<b>VI.</b>	<b>Stellungnahme.....</b>	<b>82</b>
1.	Allgemeine Bewertung .....	82
2.	Bewertung aus Sicht der Baubranche .....	84
<b>F.</b>	<b>Praxisfall: Bauprojekt M6.....</b>	<b>85</b>
<b>I.</b>	<b>Charakteristika internationaler Bauprojekte.....</b>	<b>85</b>
<b>II.</b>	<b>Beschreibung des Bauprojekts M6.....</b>	<b>87</b>
<b>III.</b>	<b>Betriebsstättengewinnabgrenzung nach FSEA .....</b>	<b>88</b>
<b>G.</b>	<b>Fazit.....</b>	<b>90</b>
	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>92</b>
	<b>Anhang .....</b>	<b>96</b>

---

## Abkürzungsverzeichnis

---

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
ARGE	Arbeitsgemeinschaft
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BB AG	Bilfinger Berger AG
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI I	Bundesgesetzblatt Teil I
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl I	Bundessteuerblatt Teil I
BStBl II	Bundessteuerblatt Teil II
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FS	Festschrift
FSEA	Functionally Separate Entity Approach
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit
Kft.	Korlátolt Felelősségű Társaság
Kkt.	Közkereseti Társaság
KStG	Körperschaftsteuergesetz
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	Musterabkommen der OECD
OECD-MK	Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zum OECD-MA
OEEC	Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RBAA	Relevant Business Activity Approach

---

Rn.	Randnummer
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
Tz.	Textziffer
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UN-MA	Musterabkommen der Vereinten Nationen
VDMA	Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau

---

## Abbildungsverzeichnis

---

Abbildung C-1: Aufbau des OECD-MA.....	24
Abbildung C-2: Besteuerungsrechte des Quellenstaates.....	25
Abbildung C-3: Gesamtsteuerbelastung bei der Freistellungsmethode in Abhängigkeit des ausländischen Steuersatzes.....	28
Abbildung C-4: Gesamtsteuerbelastung bei der Anrechnungsmethode in Abhängigkeit des ausländischen Steuersatzes.....	29
Abbildung D-1: Gewinnverlagerung ins Ausland durch Manipulation der Verrechnungspreise.....	33
Abbildung D-2: Methoden der Verrechnungspreisbestimmung.....	38
Abbildung E-1: Dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.....	73
Abbildung F-1: Off-site- und On-site-Aktivitäten.....	86
Abbildung F-2: Zeitliche Einordnung von Bauaktivitäten im Projektablauf.....	87

---

## A. Einleitung

---

### I. Problemstellung

Auf der Suche nach attraktiven Projekten beschränken sich Unternehmen nicht nur auf den nationalen Markt – grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivitäten gehören heute zum Normalbild<sup>1</sup> jeder Unternehmenstätigkeit.

Aus steuerlicher Sicht ergibt sich dadurch ein erhöhter Koordinierungs- und Gestaltungsbedarf.<sup>2</sup> Während bei nationalen Aktivitäten nur das inner-staatliche Recht mit seinen meist überschaubaren Vorschriften zu berücksichtigen ist, werden die steuerlichen Verhältnisse bei internationalen Aktivitäten durch das Nebeneinander mehrerer nationaler Rechtsordnungen zunehmend komplexer.<sup>3</sup>

Folgendes Beispiel zeigt auf, welche Entscheidungen zu treffen sind und welche Vorschriften dabei zu berücksichtigen sind, wenn ein Unternehmen grenzüberschreitend wirtschaftlich tätig wird:

*Die Bilfinger Berger AG, ein international tätiger Bau- und Dienstleistungskonzern mit Sitz in Deutschland, hat den Auftrag über den Bau eines 60 km langen Autobahnabschnitts in Ungarn erhalten.*

Zunächst muss das Unternehmen entscheiden, in welcher Form die grenzüberschreitende Aktivität durchgeführt werden soll. Prinzipiell stehen ihm dabei Direktgeschäfte oder Direktinvestitionen zur Auswahl. Diese Alternativen bilden den Ausgangspunkt<sup>4</sup> für die unternehmerische Steuerplanung. Die Wahl hat unmittelbar Auswirkungen darauf, ob im Ausland eine Steuerpflicht begründet wird oder nicht.<sup>5</sup>

Bei den Direktinvestitionen stehen die Betriebsstätte oder die Tochtergesellschaft als Alternativen zur Auswahl. Obwohl Unternehmen ihre grenzüberschreitenden Aktivitäten am häufigsten in Form von Tochtergesellschaften organisieren, können in manchen Fällen Betriebsstätten die steuerlich vorteilhaftere Variante<sup>6</sup> darstellen. Internationale Bauprojekte werden häufig als Betriebsstätten ausgeführt<sup>7</sup> – für sie sprechen ihre einfache Gründung und die nur vorübergehende Dauer der Bauaktivitäten im Ausland.

Im nächsten Schritt stellt sich die Frage, wie die im Ausland erzielten Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu behandeln sind. Dies ist davon abhängig, ob beide Staaten ein DBA abgeschlossen haben oder nicht. Besteht ein Abkommen, ist zunächst zu prüfen, ob die sachlichen und zeitlichen Voraussetzungen

---

<sup>1</sup> Vgl. Menck, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), A 1.

<sup>2</sup> Vgl. Menck, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), A 2.

<sup>3</sup> Vgl. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 8.

<sup>4</sup> Vgl. Grotherr, Grundlagen der internationalen Steuerplanung, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung (2003), S. 6.

<sup>5</sup> Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 861.

<sup>6</sup> Zu den Vorteilen einer ausländischen Betriebsstätte und einer ausländischen Tochtergesellschaft, siehe weiterführend Heinsen, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 68 ff.

<sup>7</sup> Vgl. Frotscher, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 261.

---

des Abkommensrechts für die Begründung einer Betriebsstätte<sup>8</sup> erfüllt sind. Besteht kein Abkommen, sind im jeweiligen nationalen Recht die Vorschriften zu Betriebsstätten heranzuziehen.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte hat für das Unternehmen zur Folge, dass es im Betriebsstättenstaat die Schwelle zur Steuerpflicht überschreitet und somit in zwei Staaten steuerpflichtig ist. Sowohl der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens als auch der Betriebsstättenstaat äußern einen Steueranspruch an den durch die internationale Tätigkeit erzielten Einkünften. Zur Abgrenzung der Besteuerungsrechte hat sich im DBA-Recht das Betriebsstättenprinzip<sup>9</sup> etabliert. Im Beispiel zwischen Ungarn und Deutschland existiert ein DBA<sup>10</sup>. Somit unterliegt der Anteil des Gewinns des Gesamtunternehmens, der der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, in Ungarn der Besteuerung. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, werden in Deutschland diese Betriebsstättengewinne von der inländischen Steuer freigestellt.

Grundsätzlich ist anerkannt, dass sich die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte an dem Grundsatz des Fremdvergleichs<sup>11</sup> zu orientieren hat und die Betriebsstätte zu diesem Zwecke, als selbständiges und unabhängiges Unternehmen zu fingieren ist. Jedoch besteht sowohl national als auch international Uneinigkeit<sup>12</sup> über die Reichweite dieser Fiktion und die konkrete Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Speziell bei Bau- und Montagebetriebsstätten<sup>13</sup> gestaltet sich – aufgrund der engen Leistungsverflechtung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – die Gewinnabgrenzung problematisch.

Um jedoch dem Problem der Doppelbesteuerung wirksam entgegen treten zu können, bedarf es einer international einheitlichen Auslegung der Abkommensvorschriften. Die OECD versucht dieses Ziel durch eine Neuregelung der Vorschriften über die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten zu erreichen. Die geplanten Änderungen und Auswirkungen – im Allgemeinen und speziell bezogen auf die Baubranche – werden im Rahmen dieser Diplomarbeit untersucht.

## **II. Aufbau der Arbeit**

Der Einführung in die Problemstellung folgt im zweiten Kapitel eine Darstellung der Alternativen, die sich einem Unternehmen grundsätzlich für grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten bieten. Dabei wird zwischen Direktgeschäften und Direktinvestitionen unterschieden und auf die unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen eingegangen; insbesondere, ob im Ausland die Schwelle zur Steuerpflicht überschritten wird. Im Rahmen dieser Arbeit wird lediglich der Outbound Fall behandelt, d.h. Deutschland ist der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, das im Ausland wirtschaftlich aktiv ist.

---

<sup>8</sup> Vgl. Art. 5 OECD-MA (2008).

<sup>9</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (2008).

<sup>10</sup> DBA zwischen Deutschland und Ungarn vom 18. Juli 1977.

<sup>11</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2008).

<sup>12</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 109.

<sup>13</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 23 OECD-MK (2008).

---

Im Folgenden wird die Problematik der Doppelbesteuerung thematisiert, die sich bei internationalen Geschäftsaktivitäten aus der Kollision der Steueransprüche verschiedener Staaten ergibt.<sup>14</sup> Kapitel E zeigt zunächst ihre Ursachen und verschiedenen Formen auf und stellt anschließend unilaterale und bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor. Dabei liegt der Schwerpunkt der Ausarbeitung auf dem OECD-Musterabkommen, das mit der Anrechnungs- und Freistellungsmethode zwei Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht.

Gegenstand des Kapitels D ist die Ergebnisabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen. Der dort geltende Grundsatz des Fremdvergleichs spielt auch bei der Ergebnisabgrenzung im internationalen Einheitsunternehmen eine entscheidende Rolle. Darüber hinaus plant die OECD, zukünftig auch die OECD-Verrechnungspreisrichtlinie auf das Verhältnis zwischen Betriebsstätte und Stammhaus anzuwenden.

Die Problematik der Betriebsstättenbesteuerung wird in Kapitel E behandelt. Dabei ist zwischen dem Betriebsstättenbegriff und der nachfolgenden Gewinnabgrenzung zu unterscheiden. Zunächst wird in Kapitel E.I auf die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA eingegangen. Der Fokus liegt hier auf Bau- und Montagebetriebsstätten nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA. Im Anschluss daran wird in Kapitel E.III das für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA maßgebliche Betriebsstättenprinzip vorgestellt. Um der Betriebsstätte ihren Gewinnanteil zurechnen zu können, fingiert sie der Fremdvergleichsgrundsatz als selbständiges und unabhängiges Unternehmen. Kapitel E.IV.3 stellt die unterschiedlichen Methoden der Ergebnisaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vor. Die Reichweite dieser Selbständigkeitsfiktion ist jedoch umstritten. Die deutsche Finanzverwaltung geht lediglich von einer eingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte aus. Durch die uneinheitliche Anwendung der Abkommensvorschriften besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung. Aus diesem Anlass hat die OECD einen neuen Ansatz veröffentlicht, der zu einer internationalen einheitlichen Auslegung des Art. 7 OECD-MA führen soll. Das Ergebnis stellt der zweistufige Functionally Separate Entity Approach dar, der in Kapitel E.IV.6 behandelt wird. An ausgewählten unternehmensinternen Leistungen wird anschließend in Kapitel E.IV.7 das bisherige Vorgehen der OECD und der deutschen Finanzverwaltung mit der zukünftigen Behandlung nach FSEA verglichen. Kapitel E.V gibt einen Überblick über den Aktualisierungsprozess des Art. 7 OECD-MA. Zum Abschluss wird der FSEA in Kapitel E.VI einer Bewertung unterzogen.

In Kapitel F wird an einem realen Bauprojekt analysiert, welche Funktionen die Betriebsstätte tatsächlich erfüllt und welche Konsequenzen sich daraus für die Ergebnisabgrenzung nach FSEA bei Baubetriebsstätten ergeben. Die Arbeit schließt mit einem Fazit in Kapitel G.

---

<sup>14</sup> Diese Diplomarbeit behandelt die Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen. Auf eine mögliche Doppelbesteuerung der Umsatzsteuer wird nicht eingegangen.

---

## B. Besteuerung internationaler Geschäftstätigkeit

---

Steuern stellen für Unternehmen eine wirtschaftliche Belastung dar.<sup>15</sup> Daher sind Entscheidungsträger in den Unternehmen bemüht, ihre wirtschaftlichen Aktivitäten derart zu gestalten und an das steuerliche Umfeld anzupassen, dass die Steuerbelastung des Unternehmens minimiert<sup>16</sup> wird.

Ist ein Unternehmen nicht nur national, sondern auch international tätig, erhöht sich die Komplexität<sup>17</sup> dieser Herausforderung. Da jeder Staat sein Steuersystem nach seinen Vorstellungen ausgestaltet, sind Unterschiede in Bezug auf Systematik, Bemessungsgrundlage und Steuersätze zwischen den verschiedenen Steuersystemen die Regel.<sup>18</sup> Aus Sicht des Gesamtunternehmens bietet sich dadurch aber auch die Chance, das internationale Steuergefälle – die Steuersätze reichen von Steueroase bis Hochsteuerland<sup>19</sup> – für seine Zwecke zu nutzen und die Gesamtsteuerbelastung zu minimieren.

In der Literatur<sup>20</sup> werden mit den Direktgeschäften und Direktinvestitionen zwei Formen der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit unterschieden. Der Unterschied zwischen beiden Möglichkeiten besteht darin, dass bei Direktinvestitionen die grenzüberschreitende Aktivität durch eine feste Auslandsbasis<sup>21</sup> ausgeübt wird, wohingegen Direktgeschäfte vom Inland aus mit den ausländischen Abnehmern getätigt werden. Dabei hängt es von der konkreten Ausgestaltung des jeweiligen Sachverhalts ab, ob die Schwelle<sup>22</sup> zur Steuerpflicht im Ausland überschritten wird – und in welcher Höhe eine ausländische Steuerbelastung anfällt – oder, ob das Unternehmen nur im Inland steuerpflichtig ist.

### I. Direktgeschäfte

Unter Direktgeschäften versteht man den direkten Waren- und Dienstleistungsverkehr über die Grenze auf Basis schuldrechtlicher Leistungsaustauschsbeziehungen. Dabei tritt das Unternehmen vom Inland aus in direkten Kontakt<sup>23</sup> zu den ausländischen Abnehmern. In der Regel führen Direktgeschäfte zu keiner Steuerpflicht im Ausland.<sup>24</sup>

Beispiele für Direktgeschäfte sind Warenlieferungen ins Ausland oder Dienstleistungen an ausländische Kunden.<sup>25</sup>

---

<sup>15</sup> Vgl. Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (2008), § 1 Rn. 3.

<sup>16</sup> Vgl. Kluge, *Das Internationale Steuerrecht* (2000), L 1; Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (2007), S. 853.

<sup>17</sup> Vgl. Menck, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), A 2.

<sup>18</sup> Vgl. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (2007), S. 853.

<sup>19</sup> Vgl. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (2007), S. 853 f.

<sup>20</sup> Vgl. Menck, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), A 3; *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 192; Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (2007), S. 861.

<sup>21</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 192.

<sup>22</sup> Vgl. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (2007), S. 861.

<sup>23</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 193 f.

<sup>24</sup> Vgl. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (2007), S. 861.

<sup>25</sup> Vgl. Birk, *Steuerrecht* (2009), Rn. 1469.

---

## II. Direktinvestitionen

Bei Direktinvestitionen wird das inländische Unternehmen im Ausland durch einen dort gelegenen Stützpunkt tätig.<sup>26</sup> Dabei stehen drei Alternativen.<sup>27</sup> zur Auswahl:

- Betriebsstätte,
- Gründung oder Beteiligung an einer Tochterkapitalgesellschaft oder
- Gründung oder Beteiligung an einer Tochterpersonengesellschaft

Direktinvestitionen führen grundsätzlich zu einer beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland. Da kein Staat über eine einheitliche Unternehmensbesteuerung sämtlicher Gesellschaftsformen verfügt, hängt die tatsächliche steuerliche Belastung maßgeblich von der gewählten Rechtsform<sup>28</sup> der grenzüberschreitenden Betätigung ab.

Bei der Suche nach der geeigneten Rechtsform für das Auslandsengagement müssen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die steuerlichen Konsequenzen zahlreicher Faktoren berücksichtigt werden. Dazu zählen die Rechtsform des inländischen Unternehmens, das Steuersystem im Inland, bestehende oder nicht vorhandene bilaterale Doppelbesteuerungs-abkommen, der Entwicklungsstand des Auslands sowie dessen Steuersystem.<sup>29</sup> Jedoch sei auch darauf hingewiesen, dass die Steuerplanung nur einen Teil der Unternehmensstrategie darstellt und daher auch außersteuerliche Faktoren<sup>30</sup> in dem Entscheidungsprozess berücksichtigt werden müssen.<sup>31</sup>

Im Folgenden werden die drei Gestaltungsalternativen Betriebsstätte, Tochterkapitalgesellschaft und Tochterpersonengesellschaft vorgestellt.

### 1. Betriebsstätte

Die ausländische Betriebsstätte bildet – als wirtschaftlich selbständiger aber rechtlich unselbständiger Unternehmensteil<sup>32</sup> – mit ihrem inländischen Stammhaus ein internationales Einheitsunternehmen.<sup>33</sup> In Deutschland sind die Regelungen zu Betriebsstätten in § 12 AO zu finden. Im internationalen Abkommensrecht der OECD ist die Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA definiert.

---

<sup>26</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 194.

<sup>27</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 192; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 861; *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1472 ff.

<sup>28</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 861.

<sup>29</sup> Vgl. *Schoss*, Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft im Ausland, in: *Grotherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung (2003), S. 50; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 889.

<sup>30</sup> z.B. Haftungsbeschränkungen oder Kapitalisierungsbedürfnisse.

<sup>31</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 862.

<sup>32</sup> Vgl. *Haase*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 49.

<sup>33</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 195.

---

Die Betriebsstätte ist ein Begriff aus dem Steuerrecht, den weder das Handels- noch das Gesellschaftsrecht kennen.<sup>34</sup> Sie ist kein selbständiges Steuersubjekt<sup>35</sup> der Körperschaftsteuer, sondern bildet zusammen mit dem Stammhaus eine steuerrechtliche Einheit. Ihre Bedeutung erlangt die Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt<sup>36</sup> für die Besteuerung. Das Betriebsstättenmerkmal dient der Abgrenzung der sich überschneidenden Steueransprüche des Ansässigkeitsstaates und des Betriebsstättenstaates im internationalen Steuerrecht.

## 2. Tochterkapitalgesellschaft

Diese Alternative wird am häufigsten gewählt, wenn Unternehmen ihre Geschäftstätigkeit ins Ausland verlagern.<sup>37</sup> Die Tochterkapitalgesellschaft ist eine rechtsfähige juristische Person, die als eigenständiges Steuersubjekt der Körperschaftsteuer unterliegt.<sup>38</sup>

Zusammen mit ihrem Mutterunternehmen im Inland bilden sie einen internationalen Konzern<sup>39</sup>. Maßgebendes Prinzip der Besteuerung von Kapitalgesellschaften ist das Trennungsprinzip<sup>40</sup>, das sowohl national als auch im internationalen Konzernsteuerrecht anerkannt wird.<sup>41</sup> Demnach sind zwei Ebenen zu unterscheiden. Die Gewinne der einzelnen Konzerngesellschaften unterliegen bei ihrer Entstehung im jeweiligen Tätigkeitsstaat der Körperschaftsteuer. Erst bei einer erfolgten Gewinnausschüttung an die Anteilseigner entstehen bei diesen steuerpflichtige Einkünfte.<sup>42</sup>

## 3. Tochterpersonengesellschaft

Die Personengesellschaft wird international hinsichtlich ihrer Eigenschaft als Steuersubjekt unterschiedlich behandelt. Daraus resultieren Probleme bei der Behandlung von grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Aktivitäten.<sup>43</sup> In Deutschland sind Tochterpersonengesellschaften nur beschränkt rechtsfähig und stellen – wie rechtlich unselbständige Betriebsstätten – kein ertragsteuerliches Steuersubjekt dar.<sup>44</sup>

Hierzulande erfolgt die Besteuerung nach dem Transparenzprinzip<sup>45</sup>. Der Gewinn wird auf Ebene der Tochterpersonengesellschaft ermittelt; zur Besteuerung werden jedoch die Gesellschafter herangezogen. In

---

<sup>34</sup> Vgl. *Telkamp*, Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft (1975), S. 76.

<sup>35</sup> Vgl. *Haase*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 50.

<sup>36</sup> Vgl. *Telkamp*, Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft (1975), S. 80 f.

<sup>37</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 195.

<sup>38</sup> Vgl. *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1474.

<sup>39</sup> Unter einem Konzern werden mehrere verbundene Unternehmen verstanden, die unter einheitlicher Leitung stehen, siehe § 18 AktG.

<sup>40</sup> Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (2008), § 11 Rn. 1; *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1203

<sup>41</sup> Vgl. *Menck*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), A 55.

<sup>42</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 195 ff.

<sup>43</sup> Vgl. *Menck*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), A 60.

<sup>44</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 197.

<sup>45</sup> Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (2008), § 11 Rn. 2; *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1103.

---

Abhängigkeit von der Rechtsform der Gesellschafter ist entweder die Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu zahlen.<sup>46</sup>

### III. Problem der Doppelbesteuerung

Grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivitäten können dazu führen, dass mehrere Staaten einen Besteuerungsanspruch auf dasselbe Besteuerungssubstrat erheben.<sup>47</sup> Diese Doppelbesteuerung<sup>48</sup> stellt das Hauptproblem<sup>49</sup> im Internationalen Steuerrecht dar und wird im OECD-MK als „*die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum*“<sup>50</sup> beschrieben.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht führt die Doppelbesteuerung zu einer finanziellen Mehrbelastung des Steuerpflichtigen. Es kommt zu einer Beeinträchtigung des freien Wettbewerbs, des freien Kapitalverkehrs und des freien Arbeitsaustausches im zwischenstaatlichen Kontext. Volkswirtschaftlich betrachtet werden die Konkurrenzfähigkeit des Unternehmens und seine Geschäftsaktivitäten auf dem ausländischen Markt nachteilig beeinflusst.<sup>51</sup>

Die sich aus einer Doppelbesteuerung ergebenden negativen Folgen führen zu einer Behinderung des internationalen Wirtschaftsverkehrs. Die extremste Konsequenz einer durchgängigen doppelten Besteuerung aller grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeiten wäre eine Beschränkung der Wirtschaftstätigkeit der einzelnen Unternehmen auf den nationalen Markt und eine Isolierung der einzelnen Volkswirtschaften untereinander.<sup>52</sup>

---

### C. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

---

In diesem Kapitel werden zunächst die Ursachen der Doppelbesteuerung aufgezeigt und ihre unterschiedlichen Formen vorgestellt. Da sich die Staaten über die schädlichen Wirkungen einer doppelten Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten einig sind, haben sie Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergriffen.<sup>53</sup> Diese lassen sich unterteilen in unilaterale (einseitige) Maßnahmen und bilaterale (zweiseitige) bzw. multilaterale (mehreseitige) Maßnahmen. Sie werden im Anschluss erläutert.

---

<sup>46</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 197.

<sup>47</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 24; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 12.3.

<sup>48</sup> Das Internationale Steuerrecht ist kein einheitlich kodifiziertes Gesetz. Aus diesem Grund besitzt der Begriff *Doppelbesteuerung* verschiedene Bedeutungen; siehe *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 12.2, *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht (2000), B 20.

<sup>49</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 2.

<sup>50</sup> Einl. Rn. 1 OECD-MK (2008).

<sup>51</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationales Steuerrecht (2007), S. 4 f.

<sup>52</sup> Vgl: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 1 f.

<sup>53</sup> Vgl. *Haase*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 41.

---

Im Mittelpunkt steht dabei das von der OECD entwickelte Abkommens-muster<sup>54</sup>, das sog. OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

## **I. Ursachen und Formen der Doppelbesteuerung**

Die Gründe der doppelten Besteuerung bei grenzüberschreitenden Wirtschaftsaktivitäten liegen in einer Überschneidung der Besteuerungsansprüche mehrerer Steuerhoheiten.<sup>55</sup> Diese Kollision kommt dadurch zustande, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren Staaten sowohl unbeschränkt als auch beschränkt steuerpflichtig sein kann bzw. die beteiligten Staaten bei der Besteuerung gleichzeitig auf das Welteinkommens- und das Territorialitätsprinzip zurückgreifen.<sup>56</sup>

Folgendes Beispiel<sup>57</sup> verdeutlicht die Problematik:

Ein Steuerpflichtiger ist im Staat A ansässig und erzielt in einem anderen Staat B Einkünfte. Der Steuerpflichtige ist im Staat A unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegt dort mit seinem gesamten Welteinkommen der Besteuerung. Staat B besteuert nach dem Quellenprinzip diejenigen Einkünfte, die von nicht ansässigen Personen auf seinem Territorium erzielt werden. Somit führt die Überschneidung von Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip zwangsläufig zu einer Doppelbesteuerung derselben Einkünfte.<sup>58</sup>

In der Literatur<sup>59</sup> werden folgende drei Formen der Doppelbesteuerung unterschieden:

- *Juristische Doppelbesteuerung*: Derselbe Steuerpflichtige muss in zwei (oder mehreren) Staaten für denselben Steuertatbestand im gleichen Besteuerungszeitraum gleiche oder ähnliche Steuern zahlen.
- *Wirtschaftliche Doppelbesteuerung*: Der Unterschied zur juristischen Doppelbesteuerung liegt darin, dass verschiedene Steuerpflichtige in zwei (oder mehreren) Staaten für denselben Steuertatbestand im gleichen Besteuerungszeitraum gleiche oder ähnliche Steuern zahlen.

---

<sup>54</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital; Die aktuellste Fassung des OECD-MA stammt vom 17.7.2008, deutsche Übersetzung abgedruckt in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009).

<sup>55</sup> Vgl. *Tillmanns/Mössner*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), B 225; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 7.

<sup>56</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 17.

<sup>57</sup> Vgl. *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1453.

<sup>58</sup> Neben dem im Beispiel beschriebenen Sachverhalt der unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat und der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat gibt es noch andere Konstellationen, die zu einer Doppelbesteuerung führen: zwei unbeschränkte Steuerpflichten bzw. zwei beschränkte Steuerpflichten in mehreren Staaten sowie Qualifikationskonflikte zwischen den beteiligten Staaten; Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 17 ff.

<sup>59</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 12.3 ff.; *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 15 ff; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 30 ff.

- 
- *Virtuelle Doppelbesteuerung*: Im Gegensatz zu den beiden ersten Formen handelt es sich hier um keine reale Doppelbesteuerung. Bei der virtuellen Doppelbesteuerung ist lediglich die theoretische Möglichkeit zu einer Doppelbesteuerung gegeben.

## II. Unilaterale Maßnahmen

Unilaterale Maßnahmen sind Regelungen, die in den nationalen Steuerrechten der einzelnen Staaten verankert sind.<sup>60</sup> Liegt kein Doppelbesteuerungsabkommen vor, kann durch unilaterale Maßnahmen eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Im deutschen Steuerrecht sind diese für natürliche Personen in § 34c EStG geregelt. § 26 Abs. 1 KStG enthält identische Regelungen für Körperschaften und verweist auf die entsprechenden Regelungen im EStG.<sup>61</sup>

Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschriften ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Steuersubjekts in Deutschland. Während im Abkommensrecht zwischen der Anrechnungs- und Freistellungsmethode gewählt werden kann, ist im nationalen Steuerrecht lediglich die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen.<sup>62</sup>

Dabei kann zwischen folgenden Methoden<sup>63</sup> gewählt werden:

- direkte Steueranrechnung (§ 26 Abs. 1 KStG),
- Steuerabzugsmethode (§ 26 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. § 34c Abs. 2, 3 EStG) und
- Pauschalierung (§ 26 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. § 34c Abs. 5 EStG).

Durch diese unilateralen Maßnahmen nimmt Deutschland als beteiligter Staat seinen Besteuerungsanspruch zurück. Da diese Regelungen jedoch nicht auf Maßnahmen anderer Staaten abgestimmt sind, wird in der Regel eine Doppelbesteuerung nur unvollkommen<sup>64</sup> vermieden.

## III. Bilaterale Maßnahmen

Um diese Situation zu verbessern, wurden schon im 19. Jahrhundert bilaterale (zweiseitige) Abkommen abgeschlossen, um wenigstens zwischen zwei Staaten einheitliche Regelungen für die Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte zu vereinbaren. Die wichtigste Gruppe dieser internationalen Verträge sind die sog. Doppelbesteuerungsabkommen. Neben der Vermeidung der Doppelbesteuerung ist die Verhinderung der Steuerflucht als weiteres Ziel der DBA zu nennen.<sup>65</sup> Multilaterale Maßnahmen, d.h. Verträge zwischen

---

<sup>60</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 2.

<sup>61</sup> Vgl. *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 5.1 und 5.149.

<sup>62</sup> Vgl. *Haase*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 288 und 291.

<sup>63</sup> Ausführlich dargestellt in: *Haase*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 288 ff.; *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 22 ff.

<sup>64</sup> Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 23 OECD-MA Rn. 32.

<sup>65</sup> Vgl. *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 4.16 und 4.24 ff.

---

mehreren Staaten, sind eher die Seltenheit. Ein Beispiel hierfür ist die Nordische Konvention<sup>66</sup>, die für die skandinavischen Staaten gilt.<sup>67</sup>

Von den DBA ist das OECD-MA zu unterscheiden. Dabei handelt es sich um ein Muster, das die OECD ihren Mitgliedsstaaten für den Abschluss bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen empfiehlt.<sup>68</sup> Die abgeschlossenen DBA sind stets das Ergebnis von Verhandlungen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten und können zum Teil stark vom vorgeschlagenen Abkommensmuster abweichen. Die von Deutschland abgeschlossenen DBA orientieren sich so weit wie möglich an dem OECD-MA.<sup>69</sup>

Zur Erläuterung und Interpretation der einzelnen Artikel im OECD-MA hat die OECD einen dazugehörigen Kommentar<sup>70</sup> (OECD-MK) herausgegeben. Diese Auslegungshilfe wird von den Sachverständigen, die von den Mitgliedsstaaten in den OECD-Steuerausschuss entsandt werden, ausgearbeitet und kann in Streitfällen von großem Nutzen sein.<sup>71</sup>

Zu Beginn sind die historische Entwicklung des OECD-MA und sein grundlegender Aufbau Gegenstand dieses Kapitels. Anschließend wird auf das Zusammenspiel zwischen Verteilungsnormen und Methodenartikel eingegangen, wobei letztgenannte mit der Anrechnungs- und Freistellungsmethode zwei Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beinhalten. Zum Abschluss werden andere internationale Musterabkommen vorgestellt und Besonderheiten beim DBA-Abschluss erläutert.

## 1. Historische Entwicklung des OECD-MA

Das älteste bislang bekannte deutsche DBA stammt aus dem Jahre 1869 und wurde zwischen Preußen und Sachsen abgeschlossen.<sup>72</sup>

Die Bemühungen, ein internationales Abkommensmuster zu entwickeln, waren geprägt von den Arbeiten des Völkerbunds. Seine Bestrebungen nach einheitlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung führten letztlich zu dem Lateinamerikanischen Musterabkommen von Mexiko (1942) und dem Europäischen Musterabkommen von London (1946).<sup>73</sup>

Aufgrund der zunehmenden internationalen Wirtschaftsverflechtungen forcierte die OEEC – die Vorgängerorganisation der OECD – nach dem 2. Weltkrieg ihre Bemühungen, das Netz bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen auf alle Mitgliedsstaaten auszuweiten. Des Weiteren wurde erkannt, dass eine Vereinheitlichung dieser Abkommen von Vorteil sein würde. 1963 präsentierte der Steuerausschuss der OECD schließlich ein *Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens*,

---

<sup>66</sup> Das Abkommen wurde 1983 zwischen Dänemark, Norwegen, Schweden, Finnland und Island abgeschlossen; seit 1996 sind auch die Färöer Vertragspartner.

<sup>67</sup> Vgl. Haase, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 47.

<sup>68</sup> Vgl. Frotscher, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 41.

<sup>69</sup> Vgl. Tillmanns/Mössner, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), B 397.

<sup>70</sup> Der aktuelle Musterkommentar stammt vom 17. Juli 2008.

<sup>71</sup> Vgl. Einl. Rn. 28 f. OECD-MK (2008).

<sup>72</sup> Vgl. Haase, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 561.

<sup>73</sup> Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht (1998), Rn 16.17.

---

das einheitlichen Grundsätzen, Begriffsdefinitionen, Regelungen und Verfahren folgt. Die OECD empfahl allen Mitgliedsstaaten bei dem Abschluss von bilateralen Verträgen, dieses Musterabkommen zu berücksichtigen.<sup>74</sup>

Die Veränderungen der wirtschaftlichen Bedingungen, das Auftreten neuer wirtschaftlicher Tätigkeitsbereiche sowie die gewonnenen Erfahrungen der beteiligten Staaten bei der Anwendung des Abkommens führten in der Folgezeit zu einer Überarbeitung des Musterabkommens. So wurde 1977 und 1992 eine revidierte Fassung von der OECD veröffentlicht. Dabei wurde auch der Musterkommentar den neuen Bedingungen angepasst.<sup>75</sup> 1991 hat die OECD schließlich beschlossen, Musterabkommen und Musterkommentar periodisch zu überarbeiten<sup>76</sup> und fortlaufend an neue internationale Entwicklungen anzupassen.<sup>77</sup>

---

<sup>74</sup> Vgl. Einl. Rn. 5 f. OECD-MK (2008).

<sup>75</sup> Vgl. Einl. Rn. 7 f. OECD-MK (2008).

<sup>76</sup> In der Folge wurden Überarbeitungen des OECD-MA und des OECD-MK in den Jahren 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005 und 2008 veröffentlicht.

<sup>77</sup> Vgl. Einl. Rn. 9 OECD-MK (2008).

## 2. Aufbau des OECD-MA 2008

Das OECD-MA umfasst insgesamt 31 Artikel, die in sieben Abschnitte gegliedert sind. Der Aufbau kann der Abbildung C-1 entnommen werden.

<i>I. Geltungsbereich des Abkommens (Art. 1, 2 OECD-MA)</i>
Abschnitt I legt den persönlichen und sachlichen Geltungsbereich fest. Es wird geregelt für wen das Abkommen gilt und welche Steuerarten unter das Abkommen fallen.
<i>II. Begriffsbestimmungen (Art. 3-5 OECD-MA)</i>
In Abschnitt II werden grundlegende Begriffe wie „Person“, „Ansässigkeit“ und „Betriebsstätte“ definiert, um ein einheitliches Begriffsverständnis zu erhalten.
<i>III. Besteuerung des Einkommens (Art. 6-21 OECD-MA)</i>
Abschnitt III regelt die Besteuerung des Einkommens.
<i>IV. Besteuerung des Vermögens (Art. 22 OECD-MA)</i>
Abschnitt IV legt die Besteuerungsregeln für das Vermögen fest.
<i>V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art.23 OECD-MA)</i>
In Abschnitt V wird die Art und Weise bestimmt, wie eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll.
<i>VI. Besondere Bestimmungen (Art. 24-29 OECD-MA)</i>
Abschnitt VI behandelt besondere Bestimmungen, wie z.B. das Verständigungsverfahren oder den Informationsaustausch zwischen beiden Vertragsstaaten.
<i>VII. Schlussbestimmungen (Art. 30, 31 OECD-MA)</i>
Zum Abschluss werden in Abschnitt VII die Schlussbestimmungen – das Inkrafttreten und die Kündigung des Abkommens – geregelt.

Abbildung C-1: **Aufbau des OECD-MA.** <sup>78</sup>

## 3. Wirkungsweise des OECD-MA

Für die Anwendung des OECD-MA ist die Unterscheidung zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat von grundlegender Bedeutung. Der Ansässigkeitsstaat ist der Staat, in dem sich der Sitz oder die Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Mit Quellenstaat wird derjenige Staat bezeichnet, in dem das Unternehmen die Einkünfte erzielt, deren doppelte Besteuerung vermieden werden soll. Es ist die Aufgabe des DBA, die Besteuerungsrechte der beiden Staaten in der Form aufrechtzuerhalten oder zurückzunehmen, dass zum einen die Doppelbesteuerung vermieden wird und zum anderen die beteiligten Staaten eine angemessene Beteiligung an der Besteuerung der erzielten Einkünfte erhalten.<sup>79</sup>

<sup>78</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 92 ff.; *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1465; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 585.

<sup>79</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 205 f.

Den Kernbereich des OECD-MA bilden die sogenannten Verteilungsnormen (Art. 6-22 OECD-MA) und die Methodenartikel (Art. 23 A und B OECD-MA). Durch das Zusammenspiel dieser ineinandergreifenden Regelungsebenen kann eine Doppelbesteuerung vermieden werden.<sup>80</sup>

Die Verteilungsnormen regeln zunächst das Besteuerungsrecht des Quellenstaates für die einzelnen Einkunfts- und Vermögensklassen<sup>81</sup> nach den Artikeln 6-22 OECD-MA. Eine Doppelbesteuerung wird nur dann bereits an dieser Stelle durch die Verteilungsnormen vermieden, wenn einem der Vertragsstaaten das ausschließliche Besteuerungsrecht zugesprochen wird.<sup>82</sup> Solange der Quellenstaat besteuernsberechtigt bleibt, muss die zweite Regelungsebene eingreifen und der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Anwendung der Methodenartikel ausgleichen.<sup>83</sup>

### a) Verteilungsnormen (Art. 6-22 OECD-MA)

Die Verteilungsnormen regeln, in welchem Umfang dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht eingeräumt wird. In Abbildung C-2 sind die verschiedenen Möglichkeiten gegenübergestellt.<sup>84</sup>

Besteuerungsrecht des Quellenstaates	Beispiel
uneingeschränkt <sup>85</sup>	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA)
eingeschränkt <sup>86</sup>	<u>der Höhe nach:</u> Zinseinkünfte (Art. 11 OECD-MA) <u>dem Grunde nach:</u> Einkünfte aus Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA)
kein <sup>87</sup>	Lizenzeneinkünfte (Art. 12 OECD-MA) und sonstige Einkünfte <sup>88</sup> (Art. 21 OECD-MA)

Abbildung C-2: **Besteuerungsrechte des Quellenstaates.**

<sup>80</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 93 und 96.

<sup>81</sup> Die in den DBA gebildeten Einkunftsclassen entsprechen weder den aus dem deutschen EStG bekannten Einkunftsarten noch der Aufteilung in anderen nationalen Vorschriften. Bei Vorliegen eines DBA sind die Einkünfte aus grenzüberschreitenden Aktivitäten ausschließlich einer der Kategorien aus dem Abkommensrecht zuzuordnen; Vgl. *Haase*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 587.

<sup>82</sup> Vgl. Einl. Rn. 19 OECD-MK (2008).

<sup>83</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 97.

<sup>84</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 102 ff.

<sup>85</sup> Vgl. Einl. Rn. 21 OECD-MK (2008).

<sup>86</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 103 ff.

<sup>87</sup> Vgl. Einl. Rn. 23 OECD-MK (2008).

<sup>88</sup> Unter den sonstigen Einkünften in Art. 21 OECD-MA sind alle Einkünfte zusammengefasst, die in keiner Verteilungsnorm der Art. 6-20 OECD-MA geregelt sind.

### Abschließende und offene Rechtsfolge

Es ist zu differenzieren zwischen Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge und offener Rechtsfolge.<sup>89</sup>

Wird in einem DBA die Formulierung „können **nur** in ... besteuert werden“ verwendet, impliziert dies eine Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge. Die Konsequenz ist stets die Freistellung im anderen Vertragsstaat. Die Rechtsfolge wird somit alleine durch die Verteilungsnorm geklärt. In der Regel bleibt der Ansässigkeitsstaat steuerungsberechtigt<sup>90</sup>, während der Quellenstaat die Freistellung vorzunehmen hat.<sup>91</sup>

Eine Verteilungsnorm mit offener Rechtsfolge ist in einem DBA durch die Worte „können in ... besteuert werden“ gekennzeichnet – **ohne nur**. Adressat dieser Formulierung ist in allen Fällen der Quellenstaat. Die Rechtsfolge im Ansässigkeitsstaat wird durch die Verteilungsnorm nicht endgültig geklärt, so dass die Anwendung der Methodenartikel (Art. 23 A und B OECD-MA) darüber zu entscheiden hat, ob im Ansässigkeitsstaat die Einkünfte freizustellen oder anzurechnen sind.<sup>92</sup>

### **b) Methodenartikel (Art. 23 OECD-MA)**

Die Ausführungen haben gezeigt, dass eine Anwendung des Methodenartikels notwendig ist, wenn sich eine Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht bereits aus den Verteilungsnormen ergibt. Bei solchen Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge bleibt der Ansässigkeitsstaat grundsätzlich steuerungsberechtigt. Die beiden in Art. 23 A und B OECD-MA vorgesehenen Alternativen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung richten sich ausschließlich an den Ansässigkeitsstaat als Adressat.<sup>93</sup>

#### **aa) Freistellungsmethode**

Die in Art. 23 A OECD-MA geregelte Freistellungsmethode stellt die erste Möglichkeit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat dar.<sup>94</sup> Ansatzpunkt ist die inländische Steuerbemessungsgrundlage von der die im Ausland erzielten Einkünfte abgezogen werden und so von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat freigestellt werden.<sup>95</sup> Die im Quellenstaat erzielten Einkünfte unterliegen nur der Besteuerung mit dem ausländischen Steuerniveau. Dies betrifft sowohl positive als auch negative ausländische Einkünfte.<sup>96</sup>

---

<sup>89</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 223; *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Vor Art. 6-22 OECD-MA Rn. 4 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.204 ff.

<sup>90</sup> Vgl. Art. 23 Rn. 6 OECD-MK (2008).

<sup>91</sup> Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Vor Art. 6-22 OECD-MA Rn. 4.

<sup>92</sup> Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Vor Art. 6-22 OECD-MA Rn. 6.

<sup>93</sup> Vgl. Art. 23 Rn. 7 f. OECD-MK (2008).

<sup>94</sup> Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 23 OECD-MA Rn. 33.

<sup>95</sup> Vgl. *Haase*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 713.

<sup>96</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 164.

---

In der deutschen Abkommenspraxis kommt die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt<sup>97</sup> zur Anwendung.<sup>98</sup> Demnach bleiben die ausländischen Einkünfte auf Ebene der inländischen Steuerbemessungsgrundlage unberücksichtigt. Für die Ermittlung des inländischen Steuersatzes werden die ausländischen Einkünfte jedoch herangezogen.<sup>99</sup>

Der Progressionsvorbehalt hat bei der Körperschaftsteuer aufgrund seines linearen Tarifs keine Auswirkungen.<sup>100</sup> Hingegen beeinflusst der Progressionsvorbehalt die inländische Steuerschuld bei der Einkommenssteuer aufgrund ihres progressiven Tarifs.<sup>101</sup>

## **bb) Anrechnungsmethode**

In Art. 23 B OECD-MA ist die zweite Alternative zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat geregelt.<sup>102</sup> Nach der Anrechnungsmethode, die bei der inländischen Steuerschuld ansetzt, bleibt der Ansässigkeitsstaat berechtigt, das gesamte Welteinkommen zu besteuern. Er ist jedoch verpflichtet, die im Ausland gezahlten Steuern auf ausländische Einkünfte auf die inländische Steuerschuld anzurechnen.<sup>103</sup>

Die Anrechnung der ausländischen Steuer ist allerdings nach Art. 23 B Abs. 1 Satz 2 OECD-MA auf einen Anrechnungshöchstbetrag begrenzt. Demnach ist nur der Teil der ausländischen Steuer zum Abzug zugelassen, der im Ansässigkeitsstaat der entsprechenden Steuer auf die ausländischen Einkünfte entspricht.<sup>104</sup>

Die begrenzte Anrechnung hat zur Folge, dass jeweils das höhere in- oder ausländische Steuerniveau zum Tragen kommt.<sup>105</sup> Liegt der ausländische Steuersatz über dem inländischen Steuersatz, kommt es zu einem nicht anrechenbaren Steuerüberhang. In diesem Fall wäre es für den Steuerpflichtigen günstiger gewesen, wenn er nur inländische Einkünfte erzielt hätte.<sup>106</sup> Der Ansässigkeitsstaat schützt sich – falls das ausländische Steuerniveau über dem inländischen liegt – durch die begrenzte Anrechnung vor einer Erstattung der im Ausland gezahlten Steuer, die über den Anrechnungshöchstbetrag hinausgeht. Liegt der ausländische Steuersatz jedoch unter dem inländischen Steuersatz, profitiert der inländische Fiskus von dem niedrigen Auslandsniveau (Heraufschleusung).<sup>107</sup>

---

<sup>97</sup> Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA (2008).

<sup>98</sup> Vgl. *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009), § 32b Rn. 33.

<sup>99</sup> Vgl. *Haase*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 718.

<sup>100</sup> Vgl. *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009), § 32b Rn. 12.

<sup>101</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 184 f.

<sup>102</sup> Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. OECD-MA 23 Rn. 122.

<sup>103</sup> Vgl. *Haase*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 722; *Jacobs*, Internationales Steuerrecht (2007), S. 11.

<sup>104</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 187.

<sup>105</sup> Vgl. *Tillmanns/Mössner*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), B 240.

<sup>106</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationales Steuerrecht (2007), S. 13.

<sup>107</sup> Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 23 OECD-MA Rn. 14.5.

## cc) Wirkung der Anrechnungs- und Freistellungsmethode

In Abhängigkeit von der im DBA festgelegten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommt entweder das inländische oder das ausländische Steuerniveau zum Tragen. Bei der Freistellungsmethode werden im Ausland erzielte Einkünfte im Inland als steuerfrei behandelt und nur mit dem ausländischen Steuerniveau belastet. Bei der Anrechnungsmethode hingegen werden im Ansässigkeits- und im Quellenstaat erzielte Einkünfte nach Maßgabe des inländischen Steuerniveaus besteuert.<sup>108</sup> Es kommt zu einer Steueraufteilung zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat.<sup>109</sup>

Die unterschiedlichen Wirkungen der beiden Methoden auf die Gesamtsteuerbelastung eines Unternehmens lassen sich an folgendem vereinfachten Zahlenbeispiel<sup>110</sup> verdeutlichen:

Ein Unternehmen mit Sitz in Deutschland (Körperschaftsteuersatz<sup>111</sup>: 15%) hat im Inland ein zu versteuerndes Einkommen von 100. Durch grenzüberschreitende Aktivitäten hat das Unternehmen ein zu versteuerndes Einkommen im Ausland von 50. Deutschland hat mit dem ausländischen Staat ein DBA abgeschlossen. Die Gesamtsteuerbelastung des Unternehmens ist demzufolge abhängig von der Höhe der erzielten in- und ausländischen Einkünfte, den jeweiligen Steuerniveaus und der im DBA gewählten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. In diesem Beispiel wird der ausländische Steuersatz variiert und die sich bei der Freistellungs- und Anrechnungsmethode ergebende Gesamtsteuerbelastung verglichen:

- Staat A (Steuersatz 15%): gleicher Steuersatz wie in Deutschland,
- Staat B (Steuersatz 25%): höherer Steuersatz als in Deutschland und
- Staat C (Steuersatz 10%): niedrigerer Steuersatz als in Deutschland.

Die Gesamtsteuerbelastung des Unternehmens bei Vorliegen eines DBA mit der Freistellungsmethode ergibt sich aus

### Abbildung C-3: Gesamtsteuerbelastung bei der Freistellungsmethode in Abhängigkeit des ausländischen Steuersatzes.

Bei der Freistellungsmethode unterliegen die ausländischen Einkünfte nur im Ausland der Besteuerung. Die Gesamtsteuerbelastung für das Unternehmen ist die Summe aus der Steuerschuld in Deutschland und der ausländischen Steuerschuld.

Bei der Anrechnungsmethode wird zunächst das gesamte Welteinkommen von 150 in Deutschland versteuert. Daraus ergibt sich vor Anwendung der Anrechnungsmethode eine Steuerlast in Deutschland von 22,5. Anschließend wird die im Ausland gezahlte Steuer auf die ausländischen Einkünfte, unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrags, angerechnet. Der Anrechnungshöchstbetrag ist auf 7,5 beschränkt. Die

---

<sup>108</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 18 f.

<sup>109</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 187.

<sup>110</sup> Es werden lediglich die Einflüsse des ausländischen Steuerniveaus und der gewählten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die Gesamtsteuerbelastung des Unternehmens untersucht. Andere Einflussgrößen wie Verlustvorträge bleiben unberücksichtigt.

<sup>111</sup> Art. 23 Abs. 1 KStG.

Gesamtsteuerbelastung für das Unternehmen ergibt sich aus der Steuerlast in Deutschland nach Anwendung der Anrechnungsmethode unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrags und der im Ausland tatsächlich gezahlten Steuern auf die ausländischen Einkünfte. Die Ergebnisse sind in Abbildung C-4 zusammengefasst:

		Fall A	Fall B	Fall C
<b>Deutschland:</b> vor Anrechnung	Welteinkommen	150	150	150
	Steuern (15%)	22,5	22,5	22,5
<b>Ausland:</b>	zu versteuerndes Einkommen	50	50	50
	Steuern Staat A (15%)	7,5		
	Steuern Staat B (25%)		12,5	
	Steuern Staat C (10%)			5
<b>Deutschland:</b> nach Anrechnung		$22,5 - 7,5 =$ 15	$22,5 - 7,5 =$ 15	$22,5 - 5 =$ 17,5
Gesamtsteuerbelastung des Unternehmens		22,5	27,5	22,5

Abbildung C-4: **Gesamtsteuerbelastung bei der Anrechnungsmethode in Abhängigkeit des ausländischen Steuersatzes.**

Insgesamt ist die Freistellungsmethode für den Steuerpflichtigen günstiger.<sup>112</sup> In den Fällen A und B führen beide Methoden zu der gleichen Steuerbelastung für den Steuerpflichtigen. Liegt der Steuersatz im Quellenstaat aber unter dem Niveau in Deutschland (Fall C), werden die ausländischen Einkünfte nach der Freistellungsmethode mit dem niedrigeren ausländischen Steuersatz besteuert. Im Falle der Anrechnungsmethode wird die Steuerbelastung auf das höhere Niveau in Deutschland heraufgeschleust. Die Gesamtsteuerbelastung ist für den Steuerpflichtigen bei der Anrechnungsmethode höher als bei der Freistellungsmethode.

<sup>112</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 165.

### Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität

Beide in diesem Kapitel vorgestellten Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung können auch gezielt für wettbewerbspolitische Gestaltungen<sup>113</sup> genutzt werden. Während die Freistellungsmethode nach dem Prinzip der Kapitalimportneutralität für Wettbewerbsfähigkeit sorgt, garantiert die Anrechnungsmethode diese nach dem Prinzip der Kapitalexportneutralität.<sup>114</sup>

Kapitalimportneutralität führt – aus Sicht des ausländischen Quellenstaates, in dem die Investition getätigt wird – zu Wettbewerbsgleichheit unter Investoren aus verschiedenen Staaten. Kapitalexportneutralität bezieht sich auf den Ansässigkeitsstaat und behandelt aus dessen Sicht Investitionen im In- und Ausland gleich.<sup>115</sup>

## **4. OECD-MA und andere internationale Musterabkommen**

Die OECD-MA haben einen wichtigen Beitrag zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung geleistet. Dies wird nicht nur an der gestiegenen Zahl der abgeschlossenen bilateralen Abkommen deutlich,<sup>116</sup> sondern vielmehr daran, dass sich die Mitgliedsstaaten beim Abschluss neuer Doppelbesteuerungsabkommen sowie bei der Revision bestehender Verträge an den Abkommensaufbau und seine Regelungssystematik gehalten haben.<sup>117</sup> Darüber hinaus war das OECD-MA ein wichtiger Anhaltspunkt für die Entwicklung anderer Musterabkommen. Der Unterschied in den verschiedenen Abkommen liegt in der jeweiligen Grundausrichtung.<sup>118</sup>

Bei der Erarbeitung des Musterabkommens hat sich die OECD an den wirtschaftlichen und steuerlichen Verhältnissen ihrer industrialisierten Mitgliedsstaaten orientiert. Diese sind größtenteils Kapitalexportländer und besteuern nach dem Welteinkommensprinzip. Daher räumt das OECD-MA der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat den Vorrang ein und lässt eine Quellenbesteuerung nur unter besonderen Voraussetzungen zu.<sup>119</sup>

### UN-Musterabkommen

Bei Wirtschaftsbeziehungen zwischen Entwicklungs- und Industrieländern treffen typische Kapitalimport- und Kapitalexportländer aufeinander, so dass es an einem ausgeglichenen Wirtschaftsverkehr mangelt. In diesem Fall würde eine Einschränkung der Quellenbesteuerung dazu führen, dass ein Staat – nämlich das Entwicklungsland – einseitig auf Steuereinnahmen verzichten müsste. Aus diesem Grund haben die Vereinten

---

<sup>113</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 19.

<sup>114</sup> Weiterführend zu den Vor- und Nachteilen der Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität, siehe *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 19 ff.

<sup>115</sup> Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 23 OECD-MA Rn. 7; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 19; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 714.

<sup>116</sup> Auf dem OECD-MA basieren über 1500 weltweit geschlossene Abkommen, Vgl. BMF, Monatsbericht September 2004, 45, 51.

<sup>117</sup> Vgl. Einl. Rn. 12 f. OECD-MK (2008).

<sup>118</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 564.

<sup>119</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 76 ff; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.18.

---

Nationen 1980 ein Musterabkommen<sup>120</sup> veröffentlicht, das bei grenzüberschreitenden Aktivitäten zwischen einem Entwicklungsland und einem Industrieland angewendet werden soll.<sup>121</sup>

Während das OECD-MA den Interessen der Industrienationen folgt, berücksichtigt das UN-MA stärker die Interessen der Entwicklungsländer als typische Kapitalimportstaaten. Dies kommt vor allem durch ein verstärktes Quellenbesteuerungsrecht zum Ausdruck.<sup>122</sup>

In folgenden Punkten weicht das UN-MA vom OECD-MA deutlich voneinander ab:

- erweiterte Betriebsstättendefinition;
- beschränktes Attraktionsprinzip;
- keine fixierten Quellensteuersätze für Dividenden, Lizenzen und Lizenzgebühren; sowie
- kein alleiniges Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates bei Einkünften nach Art. 21.123

#### US-Musterabkommen

Die USA orientieren sich bei der Verhandlung von DBA an ihrem eigenen Musterabkommen. Der Aufbau stimmt größtenteils mit dem OECD-MA überein, jedoch wird inhaltlich eine Begünstigung der USA als typischer Ansässigkeitsstaat angestrebt.<sup>124</sup> Dies wird zum Beispiel durch eine verstärkte Anwendung der Anrechnungsmethode – anstelle der bei anderen westlichen Industrienationen üblichen Freistellungsmethode – sowie durch eine verstärkte Besteuerung im Ansässigkeitsstaat (z.B. bei Zinsen) erreicht. Dabei ist für die Ansässigkeit eines Unternehmens nicht der Ort der Geschäftsleitung ausschlaggebend, sondern vielmehr der Unternehmenssitz.<sup>125</sup>

### **5. Vom OECD-MA zum Doppelbesteuerungsabkommen**

Neben Deutschland orientieren sich auch die meisten Industrienationen bei ihren Vertragsverhandlungen an dem OECD-MA.<sup>126</sup> Jedoch können die letztlich abgeschlossenen DBA je nach Vorstellungen und Verhandlungspositionen der beteiligten Staaten – geringfügig<sup>127</sup>, aber zum Teil auch erheblich<sup>128</sup> – von dem empfohlenen Abkommenstext abweichen.<sup>129</sup> Daher muss zur Beurteilung eines konkreten

---

<sup>120</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries; Die aktuelle Fassung des UN-Musterabkommens stammt aus dem Jahr 2001, abgedruckt in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Anhang.

<sup>121</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 76 ff.

<sup>122</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 43; *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 4.93 und 4.95; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.19.

<sup>123</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 68.

<sup>124</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 564.

<sup>125</sup> Vgl. *Kessler/Eicke*, IStR 2007, 159, 159 f.

<sup>126</sup> Unterschiede zwischen dem OECD-MA und der deutschen Abkommenspolitik in *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542, 547 ff.

<sup>127</sup> Ein Beispiel hierfür ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich.

<sup>128</sup> Beispiele hierfür sind die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz sowie zwischen Deutschland und den USA.

<sup>129</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 63 f.

---

grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht das OECD-MA, sondern das zwischen den Staaten abgeschlossene DBA inklusive aller Zusatzprotokolle sowie Briefwechsel herangezogen werden.<sup>130</sup>

DBA selbst begründen keinen Besteuerungsanspruch. Dieser ergibt sich alleine aus den innerstaatlichen Vorschriften. DBA wirken vielmehr als Schrankennormen, da sie das nationale Besteuerungsrecht eines Vertragspartners beschränken.<sup>131</sup> Die Schrankenwirkung kann sich entweder auf die Besteuerungsgrundlage oder die Höhe der Besteuerung beziehen.<sup>132</sup>

Deutschland hat 2009 mit 89 Staaten<sup>133</sup> Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen abgeschlossen. Das deutsche Abkommensnetz umfasst alle bedeutenden Industriestaaten, nahezu alle EU-Staaten sowie Entwicklungsländer, die sich als bevorzugte Handelspartner etabliert haben.<sup>134</sup>

---

#### **D. Ergebnisaufteilung bei verbundenen Unternehmen**

---

Sowohl für die Gewinnabgrenzung im international tätigen Einheitsunternehmen als auch für die Gewinnermittlung bei rechtlich selbständigen, verbundenen Unternehmen ist der Fremdvergleichsgrundsatz das tragende Prinzip.<sup>135</sup> Dieser Zusammenhang zwischen den Art. 7 und Art. 9 OECD-MA wird zukünftig noch enger. Die OECD beabsichtigt zusätzlich zum Fremdvergleichsgrundsatz auch die für verbundene Unternehmen geltenden OECD-Verrechnungspreisrichtlinien bei der Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus anzuwenden.<sup>136</sup>

Zu Beginn dieses Kapitels wird die steuerliche Bedeutung des Themas Verrechnungspreise bei der Ergebnisabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen aufgezeigt. Anschließend werden der Fremdvergleichsgrundsatz und die abkommensrechtliche Gewinnberichtigung bei verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA) erläutert. Zum Abschluss werden die von der OECD und der deutschen Finanzverwaltung anerkannten Methoden der Verrechnungspreisbestimmung vorgestellt.

---

<sup>130</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 46; *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 79.

<sup>131</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 569.

<sup>132</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 84.

<sup>133</sup> Zur aktuellen Übersicht der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverhandlungen (Stand: 1. Januar 2009), siehe BMF vom 22.1.2009, IV B 2 – S 1301/07/10017, BStBl I 2009, 355 ff.

<sup>134</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 80 ff.

<sup>135</sup> Vgl. *Schröder/Strunk*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 11; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht (2000), S 54.

<sup>136</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 6.

## I. Bedeutung von Verrechnungspreisen

Unter Verrechnungspreisen versteht man die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Entgelte für untereinander erbrachte Lieferungen und Leistungen.<sup>137</sup> Da in diesem Fall aufgrund der Zugehörigkeit zum selben Konzern die gegenseitigen Interessenslagen<sup>138</sup> wie bei Transaktionen zwischen fremden Dritten vermutlich fehlen, wird die Preisbildung nicht von den Kräften des Marktes<sup>139</sup> bestimmt.

Seine besondere Brisanz erfährt das Thema Verrechnungspreise, wenn die einzelnen Unternehmen in verschiedenen Staaten ansässig sind.<sup>140</sup> Da die jeweiligen Konzerngesellschaften nach dem Trennungsprinzip eigenständige Steuersubjekte darstellen und in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert werden, besteht durch eine gezielte Manipulation der Verrechnungspreise ein erhebliches Gewinnverlagerungspotential.<sup>141</sup> So bietet sich internationalen Konzernen die Möglichkeit, durch die Ansetzung zu hoher bzw. zu niedriger Verrechnungspreise das internationale Steuergefälle zwischen den Staaten auszunutzen und Gewinne ins Ausland mit niedrigeren Steuersätzen zu verschieben<sup>142</sup> (siehe Abbildung D-1).

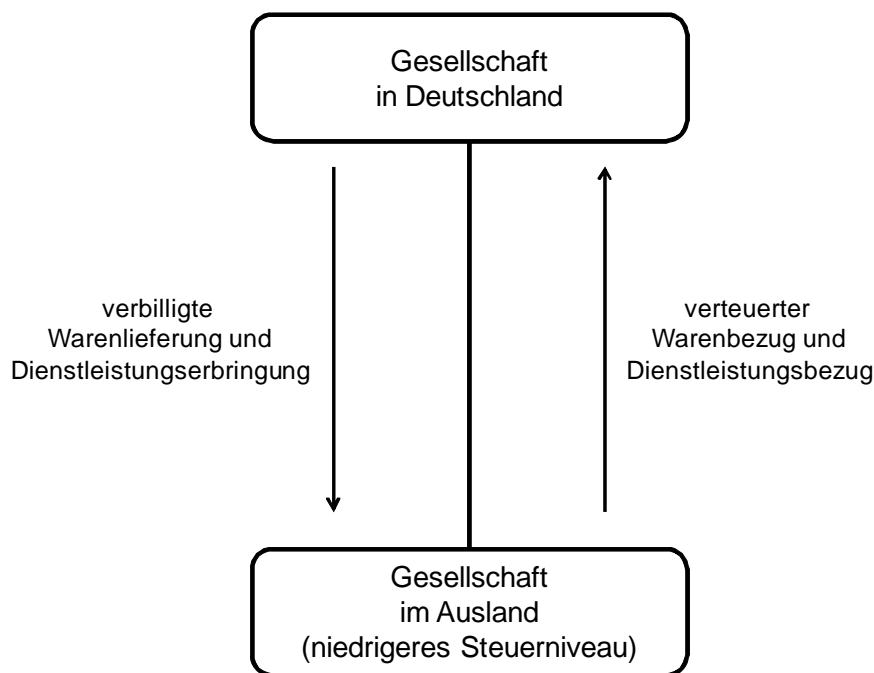


Abbildung D-1: **Gewinnverlagerung ins Ausland durch Manipulation der Verrechnungspreise.**<sup>143</sup>

<sup>137</sup> Vgl. *Kotschenreuther*, in: *Vögele*, Handbuch der Verrechnungspreise (1997), Kapitel A, Rn. 1.

<sup>138</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 551.

<sup>139</sup> Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 1.2.

<sup>140</sup> Vgl. *Baumhoff*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 226.

<sup>141</sup> Vgl. *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1480.

<sup>142</sup> Vgl. *Kotschenreuther*, in: *Vögele*, Handbuch der Verrechnungspreise (1997), Kapitel A Rn. 1 f.

<sup>143</sup> Vgl. *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 10.3.

---

Diesem Vorwurf sehen sich Konzerne regelmäßig von Seiten der Finanzverwaltung ausgesetzt, die ihrerseits um die Sicherung ihres Steueraufkommens bemüht ist.<sup>144</sup> Jedoch sind die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung mittels Verrechnungspreise in der Praxis wesentlich geringer, als es theoretisch möglich erscheint.<sup>145</sup> Dies hängt insbesondere mit den betriebswirtschaftlichen Funktionen zusammen, die Verrechnungspreise in einem Konzern erfüllen, und den Abwehrstrategien, die von den Finanzverwaltungen der Staaten entwickelt wurden.<sup>146</sup>

Der heutige Stellenwert des Themas Verrechnungspreise im internationalen Steuerrecht wird an folgenden Zahlen deutlich. Mittlerweile machen konzerninterne Leistungen und Lieferungen, die über Verrechnungspreise abgerechnet werden, schätzungsweise 60% des gesamten Welthandels aus.<sup>147</sup> Bei einer anderen Umfrage<sup>148</sup> im Jahr 2007 gaben 40% der befragten multinationalen Unternehmen an, dass Verrechnungspreise für sie das wichtigste steuerliche Aufgabenfeld darstellen.

## **II. Fremdvergleichsgrundsatz und Ergebniskorrekturen nach Art. 9 OECD-MA**

Als Maßstab, ob ein Verrechnungspreis als angemessen zu beurteilen ist, wird sowohl von der OECD als auch von der deutschen Finanzverwaltung auf den Fremdvergleich verwiesen.<sup>149</sup> Demnach sind grenzüberschreitende Leistungen und Lieferungen zwischen verbundenen Unternehmen in der Höhe anzusetzen, „*die unabhängige Unternehmen vereinbaren würden*“<sup>150</sup>.

Im deutschen Steuerrecht hat der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Prüfung der Höhe von Verrechnungspreisen in folgende Vorschriften<sup>151</sup> Eingang gefunden. Diese haben alle die Korrektur eines nicht sachgerechten Verrechnungspreises zum Ziel:

- verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG),
- verdeckte Einlage (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5 EStG) und
- Berichtigung von Einkünften nach § 1 AStG.<sup>152</sup>

Im Abkommensrecht sieht Art. 9 OECD-MA die Möglichkeit einer Ergebnisberichtigung bei Verstößen gegen den Fremdvergleichsgrundsatz vor.<sup>153</sup> Art. 9 Abs. 1 OECD-MA kann selbst nicht als Rechtsgrundlage

---

<sup>144</sup> Vgl. *Endres/Oestreicher*, IStR Beihefter 15/2003, 1, 1.

<sup>145</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 552 ff

<sup>146</sup> Vgl. *Kotschenreuther*, in: *Vögele*, Handbuch der Verrechnungspreise (1997), Kapitel A Rn. 3 ff.

<sup>147</sup> Vgl. BMF, Monatsbericht September 2004, 45, 52.

<sup>148</sup> Befragung von 850 Multinationalen Unternehmen in 24 Ländern, siehe Ernst & Young, Global Transfer Pricing Survey 2007 – 2008, S. 2.

<sup>149</sup> Vgl. BMF vom 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218, 221 f., Tz. 2.1; OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 1.13.

<sup>150</sup> Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (2008).

<sup>151</sup> Weiterführend *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 672 ff; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 18.69 ff.; *Kotschenreuther*, in: *Vögele*, Handbuch der Verrechnungspreise (1997), Kapitel A, Teil II, III und IV.

<sup>152</sup> Vgl. *Baumhoff*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 232.

<sup>153</sup> Vgl. *Baumhoff*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 260.

---

für die Ergebnisberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen herangezogen werden. Diese sind in den oben aufgeführten innerstaatlichen Vorschriften zu suchen. Durch die Regelung im DBA wird klargestellt, dass eine Korrektur nur in solchen Fällen erlaubt ist, wenn der Unternehmensgewinn durch Vereinbarungen, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, beeinflusst wird.<sup>154</sup>

Entspricht der gewählte Verrechnungspreis nicht dem Fremdvergleich, steht nach DBA-Recht beiden Vertragsstaaten gemäß Art. 9 Abs. 1 OECD-MA das Recht einer Gewinnberichtigung zu. Im Rahmen dieser Erstberichtigung wird ein Verrechnungspreis festgelegt, der mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar ist.<sup>155</sup> Dadurch entsteht die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Es kommt zur zweifachen Besteuerung des einmal im Konzern entstanden Gewinns, wenn die Gewinne des Unternehmens im Staat A durch die Erstberichtigung um einen Gewinnbetrag erhöht werden, der schon vom Staat B, in dem das verbundene Unternehmen ansässig ist, besteuert worden ist. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA fordert deshalb Staat B zu einer entsprechenden Gegenberichtigung auf. Diese hat der Staat B jedoch nur dann vorzunehmen, wenn er der Ansicht ist, dass die Erstberichtigung des Staates A dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt.<sup>156</sup>

### **III. Aktivitäten der OECD und des BMF auf dem Gebiet der Verrechnungspreise**

Die meisten Staaten sind sich in dem Punkt einig, dass die Angemessenheit eines Verrechnungspreises anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes am besten zu beurteilen ist.<sup>157</sup> Hinsichtlich seiner Anwendung im Einzelfall bestehen jedoch unterschiedliche Auffassungen.<sup>158</sup> Dies hat der OECD-Steuerausschuss zum Anlass genommen, international abgestimmte Richtlinien im Bereich Verrechnungspreise und verwandten Steuerfragen bei multinationalen Unternehmen zu erarbeiten. Das Ergebnis sind die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien<sup>159</sup>. Die Richtlinien sind in einer Loseblatt-Sammlung veröffentlicht und werden regelmäßig überarbeitet und um aktuelle Themen ergänzt. Die OECD richtet sich mit ihren Verrechnungspreisrichtlinien sowohl an die nationalen Finanzverwaltungen<sup>160</sup> als auch die Steuerpflichtigen<sup>161</sup>.

---

<sup>154</sup> Vgl. *Eigelshoven*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 9 OECD-MA Rn. 18 f.

<sup>155</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 659.

<sup>156</sup> Vgl. Art. 9 Rn. 5 f. OECD-MK (2008).

<sup>157</sup> Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 1.1; *Bick*, in: *Vögele*, Handbuch der Verrechnungspreise (1997), Kapitel E, Rn. 3.

<sup>158</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 18.91.

<sup>159</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995, übersetzt: OECD, Verrechnungspreisrichtlinie für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 1995, (zitiert: OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995)).

<sup>160</sup> Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Vorwort, Tz. 15 f.

<sup>161</sup> z.B. BIAC (The Business and Industry Advisory Committee to the OECD); Beratungsgremium bei der OECD mit Vertretern der Wirtschaft aus den OECD Ländern – die Stimme der Wirtschaft bei der OECD.

---

Das BMF veröffentlichte im Jahr 1983 erstmals Grundsätze<sup>162</sup>, nach denen die Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen nach dem Maßstab des Fremdvergleichs<sup>163</sup> vorzunehmen ist. In der Folgezeit hat die deutsche Finanzverwaltung begonnen, die Anweisungen für die Überprüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien anzupassen. Die wichtigsten Neuerungen des BMF auf dem Gebiet der Verrechnungspreise werden hier skizziert.

Im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes<sup>164</sup> wurden Vorschriften zur Dokumentation von Verrechnungspreisen (§ 90 Abs. 3 AO) sowie Sanktionen bei Verletzung dieser Pflichten (§ 162 Abs. 3 und 4 AO) gesetzlich verankert und neu in die AO eingefügt. Nach § 90 Abs. 3 AO ist ein Steuerpflichtiger bei Geschäftstätigkeiten zu nahestehenden Unternehmen mit Auslandsbezug dazu verpflichtet, bestimmte Aufzeichnungen zu erstellen. Diese müssen neben einer Sachverhaltsdokumentation<sup>165</sup>, die Art, Umfang und Inhalt des verwirklichten Sachverhalts dokumentiert, auch eine Angemessenheitsdokumentation<sup>166</sup> umfassen, aus der hervorgeht, dass bei der Verrechnungspreisbestimmung der Grundsatz des Fremdvergleichs beachtet wurde. Bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen<sup>167</sup> sind diese Aufzeichnungen zeitnah zu erstellen. In der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung<sup>168</sup> (GAufzV) werden Art, Umfang und Inhalt der zu erstellenden Aufzeichnungen konkretisiert.<sup>169</sup>

Bei Nichterfüllung dieser Pflichten – durch Nichtvorlage der Aufzeichnungen, unverwertbare Aufzeichnungen oder bei außergewöhnlichen Vorfällen nicht zeitnah erstellte Aufzeichnungen – regeln § 162 Abs. 3 und 4 AO mögliche Sanktionen<sup>170</sup>, die von Schätzungen zum Nachteil des Steuerpflichtigen bis zu Strafzuschlägen reichen können.

Das BMF hat im April 2005 ein Schreiben<sup>171</sup> veröffentlicht, in dem es Stellung zu den Dokumentationspflichten bezieht und Leitlinien für die Dokumentation der Verrechnungspreise aufstellt. Ob die Handlungsanweisungen tatsächlich praktikabel sind und für Rechtssicherheit bei den Steuerpflichtigen sorgen, wird jedoch in Frage gestellt.<sup>172</sup>

---

<sup>162</sup> BMF vom 23.2.1983, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218 ff.

<sup>163</sup> Vgl. *Borstell/Roux*, Option Finance N° 429 (1996), Fiche Pratique.

<sup>164</sup> Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16.5.2003, BGBl I 2003, 660 ff.

<sup>165</sup> Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 1 AO.

<sup>166</sup> Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 2 AO.

<sup>167</sup> Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO.

<sup>168</sup> Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 13.11.2003, BGBl I 2003, 2296 ff.

<sup>169</sup> Vgl. *Endres/Oestreicher*, IStR Beihefter 15/2003, 1, 2 ff.

<sup>170</sup> Vgl. *Endres/Oestreicher*, IStR Beihefter 15/2003, 1, 4 f.

<sup>171</sup> BMF vom 12.4.2005, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570 ff.

<sup>172</sup> Vgl. *Eigelshoven/Nientimp*, DB 2005, 1184, 1189.

## IV. Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung

Die OECD<sup>173</sup> und die deutsche Finanzverwaltung<sup>174</sup> unterscheiden drei geschäftsfallbezogene Standardmethoden zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise für Leistungen und Lieferungen im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen. Die jeweiligen Vorgehensweisen und Besonderheiten der Methoden sind in der Literatur<sup>175</sup> und den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien ausführlich erläutert und werden hier zusammenfassend vorgestellt:

- *Preisvergleichsmethode*<sup>176</sup> (*Comparable uncontrolled price method*)  
Bei der Preisvergleichsmethode wird der Verrechnungspreis mit dem Preis verglichen, den zwei unabhängige Unternehmen auf dem freien Markt<sup>177</sup> für Geschäfte vergleichbarer Art vereinbart hätten.
- *Wiederverkaufspreismethode*<sup>178</sup> (*Resale price method*)  
Der Wiederverkaufspreismethode liegt der Preis zugrunde, zu dem ein Unternehmen ein Produkt, das es von einem verbundenen Unternehmen erworben hat, an ein fremdes Unternehmen veräußert. Der für die verbundenen Unternehmen angemessene Verrechnungspreis ergibt sich retrograd aus der Kürzung des Wiederverkaufspreises um eine marktübliche Handelsspanne<sup>179</sup>, die die entstandenen Aufwendungen des verkaufenden Unternehmens berücksichtigt.
- *Kostenaufschlagsmethode*<sup>180</sup> (*Cost plus method*)  
Bei der Kostenaufschlagsmethode wird der Verrechnungspreis bestimmt, indem die tatsächlichen Kosten des liefernden verbundenen Unternehmens um einen branchenüblichen Gewinnaufschlag<sup>181</sup> erhöht werden.

Eine Rangfolge<sup>182</sup> unter den Standardmethoden existiert nicht und auch eine Vermischung der einzelnen Methoden ist zulässig, um die Marktverhältnisse möglichst genau abzubilden. Ist es nicht möglich anhand der Standardmethoden einen fremdvergleichskonformen Verrechnungspreis zu ermitteln, lassen die OECD<sup>183</sup> und

---

<sup>173</sup> Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Kapitel II.

<sup>174</sup> Vgl. BMF vom 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218, 222 f., Tz. 2.2.

<sup>175</sup> Weiterführend, siehe u.a. *Kotschenreuther*, in: *Vögele*, Handbuch der Verrechnungspreise (1997), Kapitel F; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2009), S. 750 ff.; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 576 ff.

<sup>176</sup> Vgl. BMF vom 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218, 222, Tz. 2.2.2; OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 2.6 ff.

<sup>177</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 577.

<sup>178</sup> Vgl. BMF vom 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218, 222, Tz. 2.2.3; OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 2.14 ff.

<sup>179</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 752.

<sup>180</sup> Vgl. BMF vom 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218, 223, Tz. 2.2.4; OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 2.32 ff.

<sup>181</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.308.

<sup>182</sup> Vgl. BMF vom 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218, 223, Tz. 2.4.1 f.

<sup>183</sup> OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Kapitel III, Teil B.

seit 2005 auch die deutsche Finanzverwaltung<sup>184</sup> ausdrücklich andere sogenannte geschäftsfallbezogene Gewinnmethoden unter bestimmten Voraussetzungen zu.<sup>185</sup>

Dazu zählen die geschäftsfallbezogene Gewinnteilungsmethode<sup>186</sup> (Profit split method) und die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode<sup>187</sup> (Transactional net margin method). Im Gegensatz dazu werden globale Gewinnaufteilungsmethoden<sup>188</sup> abgelehnt, da sie nicht dem Fremdvergleich genügen.<sup>189</sup> Abbildung D-2 fasst die verschiedenen Methoden der Verrechnungspreisbestimmung übersichtlich zusammen.



Abbildung D-2: **Methoden der Verrechnungspreisbestimmung.**

<sup>184</sup> BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, 581, Tz. 3.4.10.3.

<sup>185</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 759 f.

<sup>186</sup> Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, 581, Tz. 3.4.10.3 lit. b; OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 3.5 ff.

<sup>187</sup> Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, 581, Tz. 3.4.10.3 lit. c; OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 3.26 ff.

<sup>188</sup> Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, 581, Tz. 3.4.10.3 lit. d; OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Kapitel III, Teil C.

<sup>189</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 588.

---

## E. Betriebsstättenbesteuerung

---

Übt ein international tätiges Einheitsunternehmen seine grenzüberschreitenden Aktivitäten durch eine Betriebsstätte aus, müssen im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung Art. 5 OECD-MA über Betriebsstätten und Art. 7 OECD-MA über Unternehmensgewinne zusammenhängend betrachtet werden. Art. 7 OECD-MA kann insofern als Fortführung und Ergänzung zu Art. 5 OECD-MA betrachtet werden, ohne dass Art. 7 OECD-MA ausdrücklich auf Art. 5 OECD-MA verweist.<sup>190</sup>

Liegt ein DBA zwischen zwei Staaten vor und ist ein Unternehmen mit Sitz in dem einen Vertragsstaat im anderen Vertragsstaat wirtschaftlich tätig, so haben die Steuerbehörden des zweiten Staates zwei Fragen im Hinblick auf die Besteuerung der Unternehmensgewinne zu klären. Zunächst müssen sie prüfen, ob das Unternehmen eine Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA in ihrem Staat begründet. Ist dies der Fall, müssen im zweiten Schritt die Gewinne ermittelt werden, die von der Betriebsstätte erzielt werden und ihr zurechenbar sind und somit der Besteuerung im Betriebsstättenstaat unterliegen. Die Antworten auf die letzte Frage liefert Art. 7 OECD-MA.<sup>191</sup>

### I. Betriebsstättenbegriff

Dem Betriebsstättenbegriff kommt im internationalen Abkommensrecht eine entscheidende steuerliche Weichenstellung<sup>192</sup> zu. Ist ein deutsches Unternehmen – bei Vorliegen eines DBA – in einem anderen Vertragsstaat wirtschaftlich tätig, liefert das Betriebsstättenmerkmal eine Antwort auf die Frage, ob die im anderen Vertragsstaat durch die Betriebsstätte erzielten Gewinne auch dort besteuert werden und in Deutschland freizustellen sind oder, ob sie im anderen Vertragsstaat nicht der Besteuerung unterliegen und dafür in Deutschland zu versteuern sind.

Liegt ein DBA vor, so werden zunächst nach Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS 1 OECD-MA Unternehmensgewinne ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert. Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS 2 macht von diesem Ansässigkeitsprinzip eine Ausnahme<sup>193</sup> und spricht das Besteuerungsrecht dann dem Quellenstaat zu, wenn die unternehmerische Aktivität eine bestimmte Intensität zu dem Land, in dem die Einkünfte erzielt werden, aufweist. Maßstab für eine ausreichend intensive Unternehmenstätigkeit im Quellenstaat ist das Vorliegen einer Betriebsstätte. Dahingegen darf der Ansässigkeitsstaat Einkünfte aus nur lockeren ausländischen Geschäftsbeziehungen weiter besteuern. Somit liegt der Zweck der Betriebsstättendefinition nach Art. 5 OECD-MA in der Abgrenzung der jeweiligen Besteuerungsansprüche von Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat.<sup>194</sup>

Zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs sind in Deutschland neben der abkommensrechtlichen Definition der Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA und der Musterkommentierung als Interpretationshilfe die vom BMF

---

<sup>190</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 3.

<sup>191</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 1 OECD-MK (2008).

<sup>192</sup> Vgl. *Debatin*, DB 1989, 1692, 1693.

<sup>193</sup> Vgl. *Haase*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 5 f.

<sup>194</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 30 f.

---

heraus-gegebenen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze<sup>195</sup> zu berücksichtigen. Desweiteren sind die Entscheidungen der Finanzgerichte einzubeziehen.<sup>196</sup>

Der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsatz besitzt nicht die Qualität einer Rechtsnorm und ist alleine für die Finanzverwaltungen bindend. Obwohl der Steuerpflichtige nicht direkt von der Verwaltungsanweisung angesprochen wird, kann er sich ihren praktischen Konsequenzen nicht entziehen, so dass auch er ihnen folgen wird.<sup>197</sup>

## 1. Stellung der Betriebsstätte im Einheitsunternehmen

Bei einer Betriebsstätte handelt es sich um einen rechtlich unselbständigen Teil eines Gesamtunternehmens. Aus zivilrechtlicher Sicht stellt die Betriebsstätte keinen selbständigen Rechtsträger dar, der dementsprechend auch keine wirksamen Verträge mit fremden Dritten schließen kann. Somit übernimmt immer das jeweilige Gesamtunternehmen die Rolle des Vertragspartners und des Steuersubjekts.<sup>198</sup>

Weder Handels- noch Steuerrecht kennen Regelungen zu den inner-betrieblichen Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Zwischen ihnen können keine schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen existieren.<sup>199</sup> Zur verursachungsgerechten Erfolgszuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte können solche In-Sich-Geschäfte jedoch fingiert werden. Die Betriebsstätte bleibt dadurch weiter rechtlich unselbständig.<sup>200</sup>

Der Gegenbegriff zur Betriebsstätte ist das Stammhaus. Darunter versteht man den Ort, an dem die Leitung aller zum Einheitsunternehmen gehörenden Betriebsstätten sitzt.<sup>201</sup>

## 2. Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA

Im Abkommensrecht finden sich die Regelungen zur Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA. Sie sind in sieben Abschnitte unterteilt, die im Folgenden vorgestellt werden. Die Ausführungen über Bau- und Montagebetriebsstätten (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA) werden anschließend in Kapitel E.IV.3 ausführlich behandelt.

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gibt eine allgemeine Definition des Betriebsstättenbegriffs. Eine Betriebsstätte ist „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“<sup>202</sup>. Folgende Merkmale sind demzufolge für das Vorliegen einer Betriebsstätte notwendig:

---

<sup>195</sup> BMF vom 24.12.1999, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076 ff.

<sup>196</sup> Vgl. *Eckl*, IStR 2009, 510, 510.

<sup>197</sup> Vgl. *Haß*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000), S. 6.

<sup>198</sup> Vgl. *Haase*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 49 f.

<sup>199</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.7.1988, I R 49/84, BStBl II 1989, 140, 142.

<sup>200</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 620.

<sup>201</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 212.

<sup>202</sup> Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (2008).

- Es muss eine „Geschäftseinrichtung“ existieren. Dabei kann es sich um jegliche Räumlichkeiten, Einrichtungen, Maschinen oder Anlagen handeln, die geeignet sind, der Unternehmenstätigkeit zu dienen. Es ist unerheblich, ob die Geschäftseinrichtung angemietet ist oder zum Unternehmen gehört.<sup>203</sup>

Entscheidend ist, dass sich die feste Geschäftseinrichtung nicht nur in einer vorübergehenden Verfügungsmacht<sup>204</sup> des Unternehmens befindet. Dabei kann es sich sowohl um eine alleinige als auch gemeinsame Verfügungsmacht handeln.<sup>205</sup>

- Es muss eine „feste“ Geschäftseinrichtung vorliegen. Diese Forderung hat sowohl eine räumliche als auch eine zeitliche Komponente.<sup>206</sup> Demnach muss die Geschäftseinrichtung eine Verbindung zu einem Punkt auf der Erdoberfläche aufweisen<sup>207</sup> und sich dort für eine gewisse Dauer<sup>208</sup> befinden.
- Die Unternehmenstätigkeit muss ganz oder teilweise durch diese feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden.<sup>209</sup> Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob die dadurch ausgeübte Tätigkeit einen produktiven Charakter hat oder nicht.<sup>210</sup>

Art. 5 Abs. 2 OECD-MA enthält eine nicht abgeschlossene Aufzählung von Regelbeispielen<sup>211</sup>, die eine Betriebsstätte darstellen.<sup>212</sup> Der Positivkatalog beinhaltet u.a. Geschäftsstellen, Fabrikationsstätten und Werkstätten.<sup>213</sup>

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zählt in einem Negativkatalog solche Tätigkeiten auf, die keine Betriebsstätte begründen, auch wenn sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden.<sup>214</sup> Diese Betriebsstättenausnahmen können als Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten zusammengefasst werden und dienen nicht primär der Gewinnerzielung.<sup>215</sup> So stellen Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Waren genutzt werden, keine Betriebsstätte dar.<sup>216</sup>

---

<sup>203</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 4 OECD-MK (2008).

<sup>204</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 4.1 ff. OECD-MK (2008)

<sup>205</sup> Vgl. *Görl*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 5 OECD-MA Rn. 16 ff.

<sup>206</sup> Vgl. *Eckl*, IStR 2009, 510, 510; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 37 und 37 a.

<sup>207</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 5 OECD-MK (2008).

<sup>208</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 6 OECD-MK (2008).

<sup>209</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 7 OECD-MK (2008).

<sup>210</sup> Vgl. *Görl*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 5 OECD-MA Rn. 26.

<sup>211</sup> Es existieren unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die Beispiele in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA die Voraussetzungen der allgemeinen Betriebsstättendefinition in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllen müssen, vgl. *Görl*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungs-abkommen (2008), Art. 5 OECD-MA Rn. 37, oder ob die Beispiele losgelöst von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine Betriebsstätte darstellen, vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 61.

<sup>212</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 12 OECD-MK (2008).

<sup>213</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. c-e OECD-MA (2008).

<sup>214</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 21 OECD-MK (2008).

<sup>215</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debtain/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 152.

<sup>216</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 4 lit. a OECD-MA (2008).

---

Die Vorschriften zur Vertreterbetriebsstätte sind in den Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA geregelt. Liegt nach Art. 5 Abs. 1 bis 4 OECD-MA keine Betriebsstätte im Quellenstaat vor, so kann dennoch alternativ eine Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter (Abs. 5) bzw. unabhängigen Vertreter (Abs. 6) begründet werden.<sup>217</sup>

Zentrale Aussage von Art. 5 Abs. 7 OECD-MA ist, dass eine Tochtergesellschaft keine Betriebsstätte ihrer Muttergesellschaft darstellt. Stellt die Tochtergesellschaft jedoch ihre feste Geschäftseinrichtung der Geschäftstätigkeit ihrer Mutter zur Verfügung, so kann die Muttergesellschaft im Staat ihrer Tochter bei Erfüllen der Voraussetzungen in Art. 5 Abs. 1 oder 5 OECD-MA dort eine Betriebsstätte besitzen.<sup>218</sup>

### **3. Bau- und Montagebetriebsstätte**

Nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA führt eine Bauausführung oder eine Montage nur dann zu einer Betriebsstätte, wenn eine Dauer von 12 Monaten überschritten wird.<sup>219</sup> Bau- und Montagebetriebsstätten sind meist von vorübergehender Natur – daher spricht man auch von temporären Betriebsstätten. In der Regel endet nach der erfolgten Durchführung des jeweiligen Projekts auch die Anwesenheit des ausführenden Unternehmens im Quellenstaat.<sup>220</sup> Während bei Banken oder Versicherungen eine Betriebsstätte durch die formelle Gründung einer Filiale oder Zweigniederlassung entsteht, reicht bei Bau- und Montagebetriebsstätten bereits das Vorliegen bestimmter Tatbestandsmerkmale für die Begründung einer Betriebsstätte aus.<sup>221</sup>

#### **a) Fiktions- vs. Erläuterungstheorie**

Über das Verhältnis zwischen Art. 5 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA herrschen zwei verschiedene Meinungen.

Nach der Fiktionstheorie stellt der Absatz über Bau- und Montagebetriebsstätten einen Sondertatbestand dar, der die allgemeine Betriebsstättendefinition aus Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ergänzt. Demnach liegt nur dann eine Betriebsstätte vor, wenn die Mindestfrist von 12 Monaten überschritten wird.<sup>222</sup> Eine feste Geschäftseinrichtung ist für das Vorliegen einer Bau- und Montagebetriebsstätte nicht relevant.<sup>223</sup> Dieser Ansicht folgt auch die deutsche Finanzverwaltung.<sup>224</sup>

Die Erläuterungstheorie sieht Bauausführungen und Montagen bereits als einen Teil des Generaltatbestands. Alleine die dem ausführenden Unternehmer gewährte Verfügungsmacht über die Baustelle stellt bereits eine feste Geschäftseinrichtung dar. Einziger Unterschied zwischen den Absätzen 1 und 3 des Art. 5 OECD-MA

---

<sup>217</sup> Vgl. Haase, in: Haase, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 137.

<sup>218</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 40 f. OECD-MK (2008).

<sup>219</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (2008).

<sup>220</sup> Vgl. Löwenstein, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1216.

<sup>221</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 31.

<sup>222</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 61 f.

<sup>223</sup> Vgl. Remberg, IStR 2006, 545, 546.

<sup>224</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1082, Tz. 1.2.1.2.

---

ist, dass die zeitliche Dauer für Bau- und Montagebetriebsstätten genau festgelegt ist, während sie für die allgemeine Betriebsstättendefinition offen gelassen wird.<sup>225</sup> Diese Ansicht wird von einer Mehrheit der Mitglieder des OECD-Steuerausschusses vertreten.<sup>226</sup>

## **b) Betriebsstättenbegründung**

Die Begründung einer Bauausführungs- und Montagebetriebsstätte im Quellenstaat nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA ist an die Erfüllung zweier Voraussetzungen geknüpft.<sup>227</sup> Aus sachlicher Sicht muss es sich bei der durchgeführten Aktivität um eine Bauausführung oder Montage handeln. Da weder in der AO noch im OECD-MA eine Legaldefinitionen der beiden Begriffe gegeben ist,<sup>228</sup> werden diese zunächst in Kapitel aa) erläutert. Die zweite Bedingung verlangt aus zeitlicher Sicht eine erforderliche Mindestdauer der ausgeführten Aktivitäten im Projektstaat. Die Berechnung der Frist sowie Fristunterbrechungen sind Inhalt von Kapitel bb).

### **aa) Sachliche Voraussetzung**

Der OECD-MK versteht unter dem Begriff *Bauausführung* nicht nur die Errichtung von Bauwerken, sondern zählt auch den Bau von Straßen, Brücken und Kanälen dazu. Darüber hinaus sind auch Renovierungsarbeiten hinzuzurechnen, die über bloße Instandhaltungsmaßnahmen hinausgehen, sowie das Verlegen von Rohrleitungen und Erd- und Baggararbeiten.<sup>229</sup> Die Finanzverwaltung fasst unter Bauausführung die Errichtung von Bauwerken und Anlagen sowie von Teilen davon zusammen.<sup>230</sup> Letztlich fallen alle Arbeiten, die zur Errichtung des Bauwerks erforderlich sind (z.B. Abbrucharbeiten), unter den Begriff, sofern sie an Ort und Stelle ausgeführt werden.<sup>231</sup>

Im Gegensatz zur Bauausführung wird der Ausdruck *Montage* weder im Musterabkommen noch im Musterkommentar definiert.<sup>232</sup> Er sagt lediglich aus, dass der Begriff nicht zwangsläufig im Zusammenhang mit einer Bauausführung stehen muss, sondern dass auch die Montage einer neuen Ausrüstung darunter fällt.<sup>233</sup> Die Finanzverwaltung versteht unter einer Montage die endgültige Zusammenführung sowie den Um- und Einbau von vorgefertigten Einzelteilen zu einer einheitlichen Sache.<sup>234</sup>

---

<sup>225</sup> Der Musterkommentar geht davon aus, dass eine Betriebsstätte nicht vorliegt, wenn die Geschäftstätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt wird, die weniger als 6 Monate unterhalten wird, Vgl. Art. 5 Rn. 6 OECD-MK (2008).

<sup>226</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 62 f.

<sup>227</sup> Vgl. *Löwenstein*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1221.

<sup>228</sup> Vgl. *Löwenstein*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1223.

<sup>229</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 17 OECD-MK (2008).

<sup>230</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1095, Tz. 4.3.1.

<sup>231</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 104.

<sup>232</sup> Vgl. *Haase*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 97.

<sup>233</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 17 OECD-MK (2008).

<sup>234</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1095, Tz. 4.3.1.

---

Dem Begriff Montage kommt eine eigenständige Bedeutung zu. Er ist somit ein alternativer Anknüpfungspunkt für das Vorliegen einer Betriebsstätte und stellt keinen Unterfall der Bauausführung dar.<sup>235</sup>

Des Weiteren schließt Artikel 5 Abs. 3 OECD-MA auch Planungs- und Überwachungsarbeiten mit ein, wenn die Leistung tatsächlich vor Ort erbracht wird.<sup>236</sup> Planungsarbeiten sind nur dann zu dem Betriebsstättenbegriff im Sinne des Art. 5 Abs. 3 zu zählen, wenn sie vom Bauunternehmer selbst geleistet werden. Wird die Planung auf einen Subunternehmer übertragen, dessen Mitarbeit ausschließlich auf diese Tätigkeit beschränkt ist, so sind diese Planungsarbeiten nicht in die Betriebsstätte des Bauunternehmers einzubeziehen. Im Ansässigkeitsstaat durchgeführte Bauplanungsarbeiten sind ebenfalls nicht dem Art. 5 Abs. 3 zuzurechnen.<sup>237</sup> Im Unterschied zur Planung muss die Überwachung immer vor Ort an der Bauausführung oder Montage ausgeführt werden. Damit eine Überwachungstätigkeit unter den Betriebsstättenbegriff des Art. 5 Abs. 3 fällt, muss sie zu einer einheitlichen Bauausführung oder Montage zugerechnet werden können.<sup>238</sup> Schuldet ein Unternehmen ausschließlich die Überwachungstätigkeit, führt dies nicht zu einer Bau- oder Montagebetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3, sondern nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.<sup>239</sup> Die Finanzverwaltung folgt ebenfalls dieser Auffassung.<sup>240</sup> Einige von Deutschland abgeschlossene DBA<sup>241</sup> legen ausdrücklich fest, dass eine solche isolierte Überwachungstätigkeit dem Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zugeordnet wird.<sup>242</sup>

## **bb) Zeitliche Voraussetzung**

Damit im Projektstaat eine Bau- oder Montagebetriebsstätte vorliegt, muss neben der sachlichen Voraussetzung zwingend noch die zeitliche Voraussetzung erfüllt sein. Die Intensität, damit dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht an den Einkünften zukommt, die ein ausländisches Unternehmen auf fremdem Territorium erzielt, wird im Falle von Bauausführungen und Montagen an der Dauer der Tätigkeiten gemessen. Bei Überschreiten der in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA festgelegten Zwölfmonatsfrist, liegt eine Betriebsstätte vor – und zwar ab Beginn der Aktivitäten.<sup>243</sup>

### Beginn und Ende der Frist:

---

<sup>235</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 112.

<sup>236</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 17 OECD-MK (2008).

<sup>237</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 114; *Görl*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 5 OECD-MA Rn. 61.

<sup>238</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 115; *Haase*, in: *Haase*, *Außensteuergesetz*, DBA (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 95.

<sup>239</sup> Vgl. *Görl*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 5 OECD-MA Rn. 61; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 117.

<sup>240</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1095 f., Tz. 4.3.2.

<sup>241</sup> Beispiele sind die DBA zwischen Deutschland und Australien sowie Deutschland und China.

<sup>242</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 115.

<sup>243</sup> Vgl. *Löwenstein*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1255.

---

Die Frist wird durch die Aufnahme der Bau- oder Montageaktivitäten im Projektstaat ausgelöst. Dazu zählen auch alle vorbereitenden Arbeiten vor Ort<sup>244</sup>, die in Zusammenhang mit der Bauausführung stehen, wie zum Beispiel Durchführung von Vermessungsarbeiten, Stellen eines Bauplanungsbüros oder Abbrucharbeiten. Tätigkeiten, die nicht im Projektstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, stattfinden, haben keine Auswirkungen auf den Fristbeginn. Die Arbeiten müssen nicht zwangsläufig vom Bauunternehmer selbst durchgeführt werden. Überträgt dieser Arbeiten auf einen Subunternehmer, so werden diese Arbeitszeiten dem Generalunternehmer zugerechnet.<sup>245</sup>

Bei einer Montagetätigkeit stellt das Eintreffen des ersten Monteurs auf der Baustelle den Fristbeginn dar. Darin inbegriffen sind alle der eigentlichen Montage dienenden Vorbereitungen.<sup>246</sup>

Nach dem OECD-MK endet die Frist entweder mit dem Abschluss oder der endgültigen Einstellung der Arbeiten.<sup>247</sup> Aus Sicht des Bauunternehmers endet eine Bauausführung nicht zwangsläufig mit der vollständigen Errichtung des Bauwerks, sondern erst mit der Erfüllung aller vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem Auftraggeber. Soweit eine Abnahme vertraglich geregelt ist, fällt diese, genauso wie sich daraus ergebende Nacharbeitungspflichten, in die Frist. Ist bei einer Montage die Abnahme Bestandteil des Vertrags, so endet die Frist erst nach erfolgter Abnahme, Inbetriebnahme und Testlauf. Ist mit keinen weiteren Tätigkeiten zur Erfüllung der Vertragsverpflichtungen zu rechnen, so bedeutet spätestens die Abreise des letzten Arbeiters das Ende der Frist. Einweisungen und Schulungen des Personals verlängern die Betriebsstätte hingegen nicht.<sup>248</sup>

#### Fristunterbrechungen:

Von besonderer Bedeutung bei der Ermittlung der Zwölfmonatsfrist ist die Frage, ob auftretende Unterbrechungen der Bau- bzw. Montageaktivitäten die Frist hemmen oder keine Auswirkungen auf die Fristberechnung haben. Der OECD-MK<sup>249</sup> und die deutsche Finanzverwaltung stellen fest, dass vorübergehende Arbeitsunterbrechungen zur Dauer der Bauausführung hinzuzurechnen sind. Als Beispiele seien Materialmangel oder Streik genannt. Darüber hinaus sind ebenfalls jahreszeitlich bedingte Unterbrechungen bei der Fristberechnung zu berücksichtigen.<sup>250</sup>

---

<sup>244</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 19 OECD-MK (2008).

<sup>245</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 131; *Haase*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 102; BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1095, Tz. 4.3.1.

<sup>246</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1095, Tz. 4.3.1.

<sup>247</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 19 OECD-MK (2008).

<sup>248</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 134; *Görl*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 5 OECD-MA Rn. 65.

<sup>249</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 19 OECD-MK (2008).

<sup>250</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1095, Tz. 4.3.1.

---

Der BFH<sup>251</sup> stellt in diesem Zusammenhang auf die Unterscheidung zwischen *im Betriebsablauf bedingten* und *nicht im Betriebsablauf bedingten* Gründen ab. Demnach führen im Betriebsablauf begründete Arbeitsunterbrechungen zu keiner Fristhemmung. Sie sind unabhängig von ihrer Dauer in die Frist einzubeziehen. Dazu zählen technisch bedingte Unterbrechungen z.B. durch Trocknungsfristen, Materialmangel sowie witterungsbedingte Pausen.<sup>252</sup>

Liegen die Gründe der Unterbrechung nicht im Betriebsablauf, so tritt eine Fristhemmung dann ein, wenn die Unterbrechung nicht vorübergehender Natur ist und die ausführenden Arbeitnehmer für die Dauer der Unterbrechung von der Bauausführung oder Montage abgezogen werden. In diesem Fall gilt eine Unterbrechung als nicht vorübergehend, wenn sie länger als zwei Wochen andauert.<sup>253</sup>

### **cc) Zusammenrechnung mehrerer Betriebsstätten**

Führt ein Unternehmen in einem Projektstaat mehrere Bauausführungen oder Montagen zeitgleich oder nacheinander aus, ist zu klären, ob diese Projekte im Hinblick auf die Zwölfmonatsfrist getrennt zu betrachten oder zusammenzufassen sind.<sup>254</sup> Während die deutsche AO<sup>255</sup> unter bestimmten Voraussetzungen eine zeitliche Zusammenrechnung vorsieht, geht aus der Formulierung des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA<sup>256</sup> hervor, dass die Frist für jede Bauausführung oder Montage einzeln zu betrachten ist.

Der OECD-MK<sup>257</sup> sieht in zwei Fällen eine Ausnahme von der Einzelbetrachtung vor und fasst mehrere Bauausführungen oder Montagen zusammen, wenn diese entweder zusammenhängen oder eine Zerlegung in mehrere Einzelaufträge einen Missbrauch darstellt. Verschiedene Bau- und Montageaktivitäten sind dann zeitlich zusammenzurechnen, wenn sie aus wirtschaftlicher und geographischer Sicht eine zusammenhängende Einheit bilden.<sup>258</sup>

Von einem wirtschaftlichen Zusammenhang<sup>259</sup> kann dann ausgegangen werden, wenn die einzelnen Projekte als ein Gesamtprojekt verstanden werden können. Dabei ist es unerheblich, ob die Aufträge von verschiedenen Auftraggebern erteilt werden. Ein geographischer Zusammenhang<sup>260</sup> ist gegeben, wenn die einzelnen Bauaktivitäten nicht weiter als 50 km Luftlinie entfernt sind.<sup>261</sup> Dieser Ansicht ist der BFH<sup>262</sup> nicht immer gefolgt.

---

<sup>251</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 21.4.1999, I R 99/97, BStBl II 1999, 694, 696 f.

<sup>252</sup> Vgl. Lörvenstein, in: Lörvenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1261.

<sup>253</sup> Vgl. Lörvenstein, in: Lörvenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1262.

<sup>254</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 75.

<sup>255</sup> § 12 Satz 2 Nr. 8 AO.

<sup>256</sup> Art. 5 Abs. 3 OECD-MA: „*Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet*“.

<sup>257</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 18 OECD-MK (2008).

<sup>258</sup> Vgl. Lörvenstein, in: Lörvenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1268 f.

<sup>259</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 76.

<sup>260</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 77.

<sup>261</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1096 f., Tz. 4.3.5.

<sup>262</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 16.5.2001, I R 47/00, BStBl II 2002, 846, 847.

---

Auf die Frage, ob ein wirtschaftlicher und geographischer Zusammenhang zwischen mehreren Bauaktivitäten vorliegt, antwortet der OECD-MK<sup>263</sup> mit einer Reihe von Beispielen. In den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen hingegen sind Leitlinien<sup>264</sup> vorgegeben, die bei der Beurteilung berücksichtigt werden sollen.<sup>265</sup>

## **dd) Gemeinschaftliche Bauausführung und Montage**

In der Praxis werden Bau- und Montageprojekte nicht von einem einzigen Unternehmen ausgeführt, sondern es schließen sich mehrere Partner zusammen. Gängige Kooperationsformen sind das Generalauftragnehmer-Subunternehmer-Konzept, das Konsortium oder die Arbeitsgemeinschaft (ARGE).<sup>266</sup> In Abhängigkeit des gewählten Zusammenschlusses gibt es unterschiedliche Antworten auf die Frage, ob Aktivitäten eines Kooperationspartners zu der Frist des anderen Partners hinzuzurechnen sind oder ob die Frist für jedes Unternehmen gesondert zu bestimmen ist.

### Generalunternehmer-Subunternehmer

Dem Generalunternehmer werden die Zeiten des von ihm beauftragten Subunternehmers wie eigene Zeiten zugerechnet, da allein der Generalunternehmer vertraglich zur Errichtung des Bauwerks bzw. der Montagetätigkeit verpflichtet ist. Zudem hat der Subunternehmer für sich zu prüfen, ob er selber die betriebsstättenbegründende Frist überschreitet.<sup>267</sup>

### Konsortium

Schließen sich mehrere Partner für die Projektdurchführung zu einem Konsortium zusammen, haftet im Innenverhältnis jeder Konsorte nur für seinen eigenen Lieferungs- und Leistungsanteil. Daher findet auch keine Ergebnispoolung<sup>268</sup> und anteilige Aufteilung statt. Dementsprechend werden die Tätigkeiten des einen Konsorten weder sachlich noch zeitlich dem anderen Konsorten zugerechnet. Das Vorliegen einer Betriebsstätte ist für jeden beteiligten Konsorten getrennt zu überprüfen.<sup>269</sup>

---

<sup>263</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 20 OECD-MK (2008).

<sup>264</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1096 f., Tz. 4.3.5.

<sup>265</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 79 f.

<sup>266</sup> Vgl. Löwenstein, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1244.

<sup>267</sup> Vgl. Löwenstein, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1273; BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1096, Tz. 4.3.3.

<sup>268</sup> Vgl. Löwenstein, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1275.

<sup>269</sup> Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 144; Löwenstein, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1275; BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1096, Tz. 4.3.4.

### Arbeitsgemeinschaft

Wird eine ARGE zur Durchführung eines Bau- oder Montageprojekts gegründet, so sind die Aktivitäten aller Partner in sachlicher und zeitlicher Hinsicht als Einheit zu betrachten. In diesem Fall ist zu prüfen, ob *eine* Betriebsstätte begründet wird. Sobald ein Mitglied der ARGE eine Betriebsstätte begründet, liegt für jeden Partner eine Betriebsstätte vor, unabhängig davon, wie lange er selbst im Quellenstaat tätig war.<sup>270</sup>

#### **4. Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO und Art. 5 OECD-MA**

Die Definition der Betriebsstätte ist im Abkommensrecht (Art. 5 OECD-MA) enger gefasst<sup>271</sup> als in der deutschen Abgabenordnung (§ 12 AO). Bedeutende Unterschiede zu § 12 AO resultieren aus dem Negativkatalog in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, der Einrichtungen aufzählt, die keine Betriebsstätte darstellen. Dazu gehören u.a. Warenlager<sup>272</sup> sowie Ein- und Verkaufszentren<sup>273</sup>, die im Gegensatz zum Abkommensrecht nach § 12 Satz 2 Nr. 5 und 6 AO eine Betriebsstätte sind.

Weitere Abweichungen ergeben sich bei der Behandlung von Bau- und Montagebetriebsstätten. Während das OECD-MA eine Mindestfrist von 12 Monaten vorsieht, sind in der nationalen Regelung nur sechs Monate erforderlich. Darüber hinaus werden im Abkommensrecht Bauausführungen und Montagen einzeln für sich behandelt. In § 12 Abs. 2 Nr. 8 b und c sind hingegen Regelungen für die Zusammenrechnung von Baustellen zu finden.<sup>274</sup>

Liegt ein DBA mit dem Quellenstaat vor, geht die abkommensrechtliche Definition der Betriebsstätte der Definition in § 12 AO als *lex specialis* vor<sup>275</sup> und entscheidet in Zusammenhang mit den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA über die Zuweisung der Besteuerungsrechte.<sup>276</sup> Dies wird durch folgendes Beispiel verdeutlicht:

Ein ausländischer Unternehmer unterhält in Deutschland eine feste Geschäftseinrichtung, die er ausschließlich als Warenlager nutzt. Nach § 12 Satz 2 Nr. 5 AO liegt folglich eine Betriebsstätte vor, nicht jedoch nach Art. 5 Abs. 4 lit. a OECD-MA. Besteht zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Unternehmers ein DBA, kann Deutschland die durch das Warenlager erzielten Unternehmensgewinne (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) nicht besteuern, da nach Abkommensrecht keine Betriebsstätte in Deutschland begründet wurde.<sup>277</sup>

---

<sup>270</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 5 OECD-MA Rn. 145; BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1096, Tz. 4.3.4.

<sup>271</sup> Vgl. *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, AO Kommentar (2009), § 12 Rn. 41.

<sup>272</sup> Art. 5 Abs. 4 lit. a OECD-MA (2008).

<sup>273</sup> Art. 4 Abs. 4 lit. d OECD-MA (2008).

<sup>274</sup> Vgl. *Mössner*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), B 133; *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, AO Kommentar (2009), § 12 Rn. 41.

<sup>275</sup> Vgl. *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1472.

<sup>276</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 443 f.

<sup>277</sup> Vgl. *Birk*, Steuerrecht (2009), Rn. 1473.

## II. Dienstleistungsbetriebsstätte

Obwohl sich der Wortlaut des Art. 5 OECD-MA seit Jahrzehnten nicht verändert hat, kommt es zu einer langsamen Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs. Auf Abkommensebene kam es durch sich verändernde neue internationale Geschäftsformen und damit verbundenen Anpassungen des Musterkommentars zu einer stetigen Absenkung der Betriebsstättenschwelle.<sup>278</sup> Dabei wurden v.a. die Anforderungen an eine „feste Geschäftseinrichtung“ gesenkt. Für die Quellenstaaten ergeben sich daraus neue Besteuerungsmöglichkeiten, die es bei dem traditionellen Betriebsstättenverständnis nicht gegeben hätte.

Gegenstand der aktuellen Diskussion ist auch das Thema Dienstleistungsbetriebsstätte. Die OECD hat im Rahmen der letzten Überarbeitung<sup>279</sup> des Musterkommentars explizite Vorschriften zu Dienstleistungsbetriebsstätten in den Musterkommentar zu Art. 5 OECD-MA eingefügt. Dadurch können Dienstleistungen künftig ohne Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 OECD-MA im Tätigkeitsstaat besteuert werden.<sup>280</sup> Den Vertragsstaaten wird die Möglichkeit eingeräumt, diese Regelungen künftig in ihre Abkommen aufzunehmen.<sup>281</sup>

Durch das Einfügen dieser Alternativvorschrift<sup>282</sup> erfolgt eine Annäherung an den Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 UN-MA. Danach führt die Erbringung von Dienstleistungen (einschließlich Beratungsleistungen) eines Unternehmens zu einer Betriebsstätte in dem anderen Vertragsstaat, wenn diese Tätigkeiten dort länger als sechs Monate innerhalb eines 12-Monatszeitraums andauern.<sup>283</sup>

Ziel dieser neuen Vorschrift ist die Fiktion einer Betriebsstätte, wenn diese nach Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-MA nicht existiert.<sup>284</sup> Auf die feste Geschäftseinrichtung kommt es bei diesem Ergänzungstatbestand nicht an. Es reichen bestimmte örtliche, zeitliche und inhaltliche Voraussetzungen aus, um durch die Dienstleistungstätigkeit eine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat zu begründen.<sup>285</sup>

Wird diese Vorschrift in ein DBA aufgenommen, muss bei Bauausführungen und Montagen darauf geachtet werden, dass möglicherweise eine Betriebsstätte durch die Dienstleistungstätigkeit begründet wird, obwohl die Bau- und Montageaktivitäten die Mindestfrist von 12 Monaten nicht erfüllen.<sup>286</sup> Die Vorschriften sollen nur für Dienstleistungen gelten, die gegenüber fremden Dritten erbracht werden.<sup>287</sup> Die Gewinnermittlung für Dienstleistungsbetriebsstätten soll nach Art. 7 OECD-MA erfolgen.<sup>288</sup>

---

<sup>278</sup> Vgl. *Bendlinger*, IStR 2009, 521, 521.

<sup>279</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 17.Juli 2008; abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>, letzter Abruf am 22.12.2009.

<sup>280</sup> Vgl. *Kolb*, IWB 2009, Fach 10, Gruppe 2, 2049, 2052.

<sup>281</sup> Vgl. *Rautenstrauch/Binger*, Ubg 2009, 619, 619.

<sup>282</sup> Art. 5 Rn. 42.23 OECD-MK (2008).

<sup>283</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 3 b UN-MA. (2001)

<sup>284</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 42.24 OECD-MK (2008).

<sup>285</sup> Vgl. *Rautenstrauch/Binger*, Ubg 2009, 619, 622.

<sup>286</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 42.26 OECD-MK (2008); *Bendlinger*, IStR 2009, 519, 523.

<sup>287</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 42.30 OECD-MK (2008).

<sup>288</sup> Vgl. Art. 5 Rn. 42.47 OECD-MK (2008).

---

Mit der Dienstleistungsbetriebsstätte tauchen neue Probleme und Fragen<sup>289</sup> auf. Wie sind Projekte zu behandeln, bei denen sich erst im Zeitverlauf herausstellt, dass sie eine Betriebsstätte begründen? Welche administrativen Anforderungen kommen auf die Beteiligten zu? Wie erfährt die betroffene Finanzverwaltung davon, dass auf ihrem Territorium eine Dienstleistungsbetriebsstätte begründet wird? Wie ist mit Doppelbesteuerungen umzugehen, die sich aufgrund unterschiedlicher Beurteilung der Dienstleistungsbetriebsstätte in den beteiligten Staaten ergibt?

Die Dienstleistungsbetriebsstätte ist in der Abkommenspraxis in bestimmten Konstellationen bereits die Realität geworden. Folgt man dem OECD-MK uneingeschränkt, führt jede dauerhafte Tätigkeit, die einen festen örtlichen Bezugspunkt hat, zu einer Betriebsstätte. In diesem Zusammenhang ist auf das Anstreicherbeispiel<sup>290</sup> im Musterkommentar zu verweisen, das der Einführung einer Dienstleistungsbetriebsstätte gleichkommt.<sup>291</sup> An anderer Stelle<sup>292</sup> stellt der OECD-MK jedoch klar, dass die bloße Anwesenheit an einem bestimmten Punkt nicht zu einer Betriebsstättenbegründung ausreicht.<sup>293</sup>

Bisher hat Deutschland die Regelungen zu Dienstleistungsbetriebsstätten mit drei Staaten<sup>294</sup> in die DBA aufgenommen. Die Betriebsstättendefinition nach § 12 AO, die eine feste Geschäftseinrichtung voraussetzt, ist jedoch mit den Kriterien im OECD-MK nicht vereinbar. Dies hat zur Folge, dass in Deutschland erbrachte Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz in China, Philippinen oder Liberia nicht der Besteuerung in Deutschland unterliegen, da nach innerstaatlichem Recht keine Betriebsstätte vorliegt. Dazu müsste das nationale Steuerrecht (§ 12 AO) angepasst werden.<sup>295</sup>

In diesem Zusammenhang schlägt Reimer<sup>296</sup> eine andere Lösung vor. Würden diese Einkünfte aus Dienstleistungen unter einen der Tatbestände des § 49 Abs. 1 EStG fallen, würden sie in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Dazu müsste der Gesetzgeber lediglich den Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d EStG ausweiten.

Im Anlagenbau werden neben der Errichtung der Anlage vielfältige Dienstleistungen durch Schulungen oder Anpassungen erbracht. In diesen Fällen wird auf das Know-How des Stammhauses zurückgegriffen. Insofern müsste auch der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht beibehalten.<sup>297</sup>

Ein Großteil der deutschen Wirtschaft lehnt eine generelle Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs durch künftige Änderungen in dem Musterkommentar und dem Art. 5 OECD-MA ab. In den nächsten Jahren wird jedoch die Betriebsstättendefinition die entscheidende Stellschraube<sup>298</sup> in den Abkommensverhandlungen bleiben.

---

<sup>289</sup> Vgl. *Rautenstrauch/Binger*, Ubg 2009, 619, 623.

<sup>290</sup> Art. 5 Rn. 4.5. OECD-MK (2008).

<sup>291</sup> Vgl. *Rautenstrauch/Binger*, Ubg 2009, 619, 621.

<sup>292</sup> Art. 5 Rn. 4.2. OECD-MK (2008).

<sup>293</sup> Vgl. *Echl*, IStR 2009, 510, 511.

<sup>294</sup> China, Philippinen und Liberia.

<sup>295</sup> Vgl. *Rautenstrauch/Binger*, Ubg 2009, 619, 623 f.

<sup>296</sup> Vgl. *Reimer*, IStR 2009, 378, 382.

<sup>297</sup> Vgl. *Bendlinger/Görl/Paaßen/Remberg*, IStR 2004, 145, 148.

<sup>298</sup> Vgl. *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542, 548.

---

### III. Behandlung von Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA

Bei den Einkünften aus Unternehmensgewinnen handelt es sich sowohl aus nationaler als auch aus Sicht der Doppelbesteuerungsabkommen um die bedeutendste Einkunftsart. Unter sie fällt der größte Teil der Einkünfte aus grenzüberschreitenden Wirtschaftsaktivitäten.<sup>299</sup>

Um eine Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen zu vermeiden, ist das Betriebsstättenmerkmal alleine noch nicht ausreichend. Liegt eine Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA vor, sind die in Art. 7 OECD-MA enthaltenen Regelungen heranzuziehen, nach denen die Gewinne der Betriebsstätte von den Gewinnen des Gesamtunternehmens abzugrenzen sind.<sup>300</sup> Art. 7 Abs. 1 OECD-MA regelt die Abgrenzung der Besteuerungsrechte an Unternehmensgewinnen zwischen den Vertragspartnern. Die folgenden Absätze 2-6 enthalten Vorschriften zur Einkunftsabgrenzung und -zuordnung zwischen Stammhaus im Ansässigkeitsstaat und Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat. Absatz 7 legt fest, wie Einkünfte aus Unternehmensgewinnen im Verhältnis zu den restlichen Verteilungsnormen des Musterabkommens zu sehen sind.<sup>301</sup>

#### 1. Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA

Da der Begriff Unternehmensgewinne im Musterabkommen nicht definiert wird, muss gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA das nationale Recht des Vertragsstaats herangezogen werden<sup>302</sup>, um zu bestimmen, welche Einkünfte als Einkünfte im Sinne des Art. 7 OECD-MA anzusehen sind.<sup>303</sup>

Aus deutscher Sicht fallen darunter Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG. Es liegen dann Unternehmensgewinne im Sinne der von Deutschland abgeschlossenen DBA vor, wenn es sich um originär gewerbliche Einkünfte handelt. In seiner praktischen Anwendung orientiert sich Art. 7 OECD-MA auch an den allgemeinen Regeln des § 15 EStG. Seit der Streichung<sup>304</sup> des Artikel 14 OECD-MA fallen Einkünfte aus selbständiger Arbeit ebenfalls unter die Einkünfte nach Art. 7 OECD-MA.<sup>305</sup>

#### 2. Abgrenzung der Besteuerungsrechte – Betriebsstättenprinzip

Die Grundregel zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA spricht dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens das Besteuerungsrecht zu.<sup>306</sup> Von diesem Grundsatz ist jedoch dann eine Ausnahme zu machen, wenn die Unternehmensgewinne durch eine im Quellenstaat gelegene

---

<sup>299</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 2.

<sup>300</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 1 OECD-MK (2008).

<sup>301</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 131 f.

<sup>302</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 21.

<sup>303</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 628.

<sup>304</sup> Der bisherige Art. 14 OECD-MA über Selbständige Arbeit wurde durch die Überarbeitung im Jahr 2000 gestrichen; weiterführend *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 11 ff.

<sup>305</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 629 f.

<sup>306</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 HS 1 OECD-MA (2008).

Betriebsstätte erwirtschaftet werden. In diesen Fällen geht das Besteuerungsrecht auf den Betriebsstättenstaat über.<sup>307</sup>

Durch dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis<sup>308</sup> wird im internationalen Abkommensrecht das sog. Betriebsstättenprinzip<sup>309</sup> statuiert. Dadurch wird erreicht, dass nicht jede grenzüberschreitende unternehmerische Tätigkeit als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung im Ausland herangezogen wird. So sind zum Beispiel erzielte Gewinne aus Direktgeschäften oder aus lockeren geschäftlichen Beziehungen zum Ausland nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu besteuern.<sup>310</sup>

Das Betriebsstättenprinzip soll bewirken, dass eine grenzüberschreitende Geschäftsaktivität erst dann im Ausland besteuert werden darf, wenn eine intensive geschäftliche Verbindung zu dem anderen Staat vorliegt.<sup>311</sup> Als Kriterium dafür, ab wann ein Unternehmen derart am Wirtschaftsleben des anderen Staates teilnimmt, um dort der Steuerpflicht zu unterliegen, soll das Vorliegen einer Betriebsstätte dienen.<sup>312</sup> Dem Betriebsstättenbegriff kommt somit im internationalen Steuerrecht eine große Bedeutung zu, da das Vorliegen einer Betriebsstätte über die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat entscheidet.<sup>313</sup>

Neben der Zuweisung des Besteuerungsrechts für Unternehmensgewinne anhand des Betriebsstättenprinzips behandelt Art. 7 Abs. 1 OECD-MA noch die Frage nach der Reichweite des Besteuerungsrechts des Betriebsstättenstaates, wenn eine Betriebsstätte existiert.<sup>314</sup> Das OECD Musterabkommen legt diesbezüglich fest, dass der Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht nur für den Teil der Unternehmensgewinne hat, die auch der Betriebsstätte zugerechnet werden können.<sup>315</sup> Somit kommt im Abkommensrecht das Attraktionsprinzip<sup>316</sup> nicht zur Geltung.<sup>317</sup>

Durch die Ablehnung des Attraktionsprinzips wird gewährleistet, dass der Betriebsstättenstaat nur solche Einkünfte besteuern darf, die auch tatsächlich durch die Geschäftsaktivitäten der Betriebsstätte auf seinem Territorium entstanden sind. Andere Einkünfte, die das Stammunternehmen in dem Betriebsstättenstaat ohne Beteiligung der dort gelegenen Betriebsstätte erzielt, z.B. aus Direktgeschäften, unterliegen nicht der dortigen Besteuerung.<sup>318</sup>

---

<sup>307</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 HS 2 OECD-MA (2008).

<sup>308</sup> Vgl. *Niehaves*, in: Haase, *Außensteuergesetz*, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 10.

<sup>309</sup> Siehe auch: *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht* (2009), Rn. 260; *Kluge*, *Das Internationale Steuerrecht* (2000), S 43; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, *Doppelbesteuerung* (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 2.

<sup>310</sup> Vgl. *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (2007), S. 65.

<sup>311</sup> Vgl. *Görl*, in: *Vogel/Lehner*, *Doppelbesteuerungsabkommen* (2008), Art. 5 OECD-MA Rn. 4.

<sup>312</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 9 OECD-MK (2008).

<sup>313</sup> Vgl. *Niehaves*, in: Haase, *Außensteuergesetz*, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 25; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht* (1998), Rn. 16.234.

<sup>314</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 9 f. OECD-MK (2008).

<sup>315</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA (2008).

<sup>316</sup> Vgl. *Kluge*, *Das Internationale Steuerrecht* (2000), S 53; *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht* (2009), Rn. 292.

<sup>317</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 10 OECD-MK (2008).

<sup>318</sup> Vgl. *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (2007), S. 443; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, *Doppelbesteuerung* (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 2 und 184.

---

### 3. Subsidiarität des Art. 7 OECD-MA - Betriebsstättenvorbehalt

Art. 7 Abs. 7 OECD-MA regelt das Verhältnis von Einkünften aus Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA zu den Einkünften aus anderen Schrankennormen. Im Besonderen betrifft dies Einkünfte aus Dividenden (Art. 10 OECD-MA), Zinseinkünfte (Art. 11 OECD-MA) und Einkünfte aus Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA). Dabei spricht Art. 7 Abs. 7 OECD-MA den speziellen Verteilungsnormen über Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren den Vorrang zu und zählt diese Einkünfte nicht zu den Unternehmensgewinnen. Dies wird als Subsidiarität des Artikels 7 OECD-MA bezeichnet.<sup>319</sup>

Im Unterschied zu den übrigen Verteilungsnormen, die einem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht nach vollen Besteuerungssätzen zuweisen, finden Artikel 10-12 OECD-MA durch eine Steuerteilung einen Kompromiss zwischen der Besteuerung im Quellen- und Ansässigkeitsstaat. Dividenden (Art. 10 OECD-MA) und Zinsen (Art. 11 OECD-MA) unterliegen im Quellenstaat einer der Höhe nach beschränkten Besteuerung. Im Ansässigkeitsstaat des Dividenden- bzw. Zinsempfängers folgt stets eine Anrechnung der gezahlten Steuern. Bei Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) hingegen besitzt der Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht.<sup>320</sup>

Werden die Einkünfte aus Dividenden<sup>321</sup>, Zinsen<sup>322</sup> oder Lizenzgebühren<sup>323</sup> jedoch durch eine im Quellenstaat gelegene Betriebsstätte des Unternehmens erzielt, kommen die jeweiligen Rückverweisungsklauseln<sup>324</sup> zur Anwendung. Die spezielle Verteilungsnorm tritt zurück und die Einkünfte werden wie Gewinne der Betriebsstätte i.S.d. Art. 7 OECD-MA behandelt. Durch diesen sogenannten Betriebsstättenvorbehalt besitzt der Quellenstaat das Besteuerungsrecht nach vollen Sätzen für Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.<sup>325</sup>

### 4. Betriebsstättenverluste - Symmetrieprinzip

Im internationalen Steuerrecht werden Gewinne und Verluste grundsätzlich gleich behandelt. Dies bedeutet für die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip, dass sowohl Gewinne als auch Verluste bei dem Gesamtergebnis des unbeschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigt werden müssen, unabhängig davon, in welchem Staat sie angefallen sind.<sup>326</sup> Die Behandlung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten ist davon abhängig, ob Deutschland mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen hat oder nicht.<sup>327</sup>

---

<sup>319</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 62 OECD-MK (2008); *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 160 und 354; *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 199 f.

<sup>320</sup> Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Vor Art. 10-12 OECD-MA Rn. 1 ff.

<sup>321</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.327.

<sup>322</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.359.

<sup>323</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.372.

<sup>324</sup> Art. 10 Abs. 4 OECD-MA (2008), Art. 11 Abs. 4 OECD-MA (2008) und Art. 12 Abs. 3 OECD-MA (2008).

<sup>325</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008), S. 140.

<sup>326</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 531.

<sup>327</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 100.

Liegt kein DBA vor, sind bei der Berücksichtigung von Verlusten die Vorschriften des § 2a Abs. 1 und 2 EStG zu berücksichtigen.<sup>328</sup> § 2a Abs. 1 EStG beschränkt den Verlustausgleich auf positive Einkünfte derselben Art und aus demselben Staat.<sup>329</sup> Diese Einschränkung gilt nicht, wenn die Verluste von einer gewerblichen Betriebsstätte erzielt werden, die gleichzeitig die Voraussetzungen der Aktivitätsklausel<sup>330</sup> erfüllt.<sup>331</sup>

Bei Vorliegen eines DBA hingegen verpflichtet sich Deutschland als Ansässigkeitsstaat, die im anderen Vertragsstaat erzielten Einkünfte der Betriebsstätte in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen und überlässt dem Quellenstaat das entsprechende Besteuerungsrecht. In solchen Fällen bezieht sich der Besteuerungsanspruch des Quellenstaates gemäß der vom BFH vertretenen Symmetriethese<sup>332</sup> sowohl auf positive als auch auf negative Ergebnisse der Betriebsstätte. Daher können im Ausland erwirtschaftete Betriebsstättenverluste nicht in Deutschland bei einem Verlustausgleich berücksichtigt werden.<sup>333</sup>

Auch der EuGH hat sich mit Verlusten, die von im Ausland gelegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften erzielt werden, beschäftigt. Zwei Urteile sind dabei von besonderer Bedeutung.

In der Rechtssache *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*<sup>334</sup> fragte der BFH beim EuGH an, ob eine nationale Regelung, die es einer ansässigen Gesellschaft bei ihrer Gewinnermittlung verbietet, Verluste einer ausländischen Betriebsstätte abzuziehen, während der Abzug von Verlusten einer ansässigen Betriebsstätte zugelassen ist, gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) verstößt.<sup>335</sup> In seinem Urteil entschied der EuGH, dass ein solches Verbot grundsätzlich nicht den Grundfreiheiten entgegensteht.

Mit dieser Entscheidung bezüglich der Betriebsstättenverluste bei Vorliegen eines DBA mit Freistellungsmethode folgt der EuGH seinem in der Rechtssache *Marks & Spencer*<sup>336</sup> gefälltem Urteil über die Verlustverrechnung bei konzernverbundenen Unternehmen.<sup>337</sup> Ein Verlustausgleich zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft ist bei diesem Sachverhalt nur bei einer inländischen Konzernstruktur erlaubt, während er bei grenzüberschreitenden Strukturen nicht möglich ist.<sup>338</sup>

Diese Beschränkung ist jedoch nur zulässig, wenn sie ein Ziel im Interesse des EG-Vertrags verfolgt und zwingende Gründe des Allgemeinwohls<sup>339</sup> eine solche Maßnahme erfordern. Der EuGH führt in seinem Urteil der Rechtssache *Marks & Spencer* drei Gründe auf, die eine derartige Einschränkung rechtfertigen. Dazu zählen die Sicherung der Aufteilung der Besteuerungsrechte der Mitgliedsstaaten, die Vermeidung einer

---

<sup>328</sup> Vgl. *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009), § 2a Rn. 9.

<sup>329</sup> Vgl. *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009), § 2a Rn. 41; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 535.

<sup>330</sup> Zu der Abgrenzung zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten, siehe u.a. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 448.

<sup>331</sup> Vgl. *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009), § 2a Rn. 13; *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 100.

<sup>332</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 28.6.2006, I R 84/04, BStBl II 2006, 861, 862.

<sup>333</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 100 f.; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 532.

<sup>334</sup> EuGH, Urteil vom 15.5.2008, C-414/06 (*Lidl Belgium*), BB 2008, 1322 ff.

<sup>335</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 15.5.2008, C-414/06 (*Lidl Belgium*), BB 2008, 1322, 1323, Tz. 14.

<sup>336</sup> EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03 (*Marks & Spencer*), IStR 2006, 19 ff.

<sup>337</sup> Vgl. *Mayr*, BB 2008, 1816, 1816.

<sup>338</sup> Vgl. *Mayr*, BB 2008, 1312, 1312.

<sup>339</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03 (*Marks & Spencer*), IStR 2006, 19, 21, Tz. 35.

---

doppelten Verlustberücksichtigung sowie die Steuerfluchtgefahr.<sup>340</sup> Eine Übertragung dieser Rechtfertigungsgründe auf die Betriebsstättenproblematik in der Rechtssache Lidl Belgium GmbH & Co. KG ist möglich.<sup>341</sup>

Verluste einer ausländischen Betriebsstätte müssen jedoch bei der Gewinnermittlung des in Deutschland ansässigen Unternehmens dann berücksichtigt werden können, wenn es sich um endgültige Verluste handelt.<sup>342</sup> Diese zeichnen sich dadurch aus, dass im Betriebsstättenstaat alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung – jetzt und in Zukunft – ausgeschöpft sind. Des Weiteren sind eine Übertragung dieser Verluste auf Dritte sowie ein Verlustvortrag bzw. –rücktrag nicht möglich. Ist dies der Fall sind die endgültigen Verluste im Stammhaus in Deutschland zum Abzug zugelassen.<sup>343</sup>

Endgültige Verluste sind aufgrund des temporären Charakters von Bau- und Montagebetriebsstätten keine Seltenheit im Bau- und Anlagenbau. Endet ein Bau- oder Montageprojekt mit einem negativen Ergebnis und sind keine Folgeaufträge geplant, die ebenfalls eine Betriebsstätte begründen würden, so kann der Verlust im Betriebsstättenstaat nicht weiter verwendet werden.<sup>344</sup>

#### **IV. Ergebnisaufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus**

Aufgrund der rechtlichen Einheit von Stammhaus und Betriebsstätte kann ein Gewinn nur für das Gesamtunternehmen und nicht bei einem einzelnen Unternehmensteil entstehen. Befinden sich Stammhaus und Betriebsstätte in verschiedenen Staaten muss für steuerliche Zwecke der Gewinn aufgeteilt werden<sup>345</sup>, da Art. 7 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates auf die der Betriebsstätte zurechenbaren Einkünfte beschränkt. Erst dadurch wird die Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses vom Ergebnis des Stammhauses erforderlich.<sup>346</sup>

Welche Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet werden können, richtet sich nach den abkommensrechtlichen Zuordnungsregeln.<sup>347</sup> Art. 7 Abs. 2 OECD-MA enthält mit dem Fremdvergleichsgrundsatz die Grundregel<sup>348</sup> der Gewinnabgrenzung. Im Zusammenwirken mit Art. 7 Abs. 3–6 OECD-MA wird versucht, das Problem der Gewinnzurechnung zu lösen.<sup>349</sup> Die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten zählt seit Jahren zu einem der umstrittensten Themengebiete des internationalen Steuerrechts.<sup>350</sup>

---

<sup>340</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), IStR 2006, 19, 21, Tz. 42 ff.

<sup>341</sup> Vgl. Tiedtke, DSStZ 2008, 430, 437 f.; Mayr, BB 2008, 1816, 1819.

<sup>342</sup> Vgl. Mayr, BB 2008, 1816, 1816; Tiedtke, DSStZ 2008, 430, 438.

<sup>343</sup> Vgl. Mayr, BB 2008, 1816, 1817 f.

<sup>344</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 103.

<sup>345</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 9.

<sup>346</sup> Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 171.

<sup>347</sup> Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.260.

<sup>348</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 14 OECD-MK (2008).

<sup>349</sup> Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 581; Kluge, Das Internationale Steuerrecht (2000), S. 54.

<sup>350</sup> Vgl. Weber/Werra, in: FS Ritter (1997), S. 285, S. 285.

---

Von der abkommensrechtlichen Gewinnabgrenzung ist die Ebene der Gewinnermittlung zu unterscheiden. Die Gewinnermittlung prüft zunächst nach innerstaatlichem Recht des Anwenderstaates<sup>351</sup>, ob überhaupt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen und wenn ja, in welcher Höhe sie zu erfassen sind. Des Weiteren bestimmt sie den Zeitpunkt, zu dem die Einkünfte zu besteuern sind.<sup>352</sup>

Eine Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte muss sowohl bei Vorliegen als auch bei Nicht-Vorliegen eines DBA vorgenommen werden. Existiert ein DBA, unterliegen Betriebsstättengewinne der beschränkten Steuerpflicht im Betriebsstättenstaat (Betriebsstättenprinzip), während Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Gewinne unter Progressionsvorbehalt freistellt. Besteht kein DBA zwischen beiden Staaten, werden die Gewinne der Betriebsstätte in Deutschland aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht und des Welteinkommensprinzips in die Besteuerung einbezogen. Da die Betriebsstättengewinne gleichzeitig im Betriebsstättenstaat der beschränkten Steuerpflicht unterliegen und eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll, werden die dort gezahlten Steuern auf die Steuerschuld in Deutschland angerechnet.<sup>353</sup>

## 1. Ergebnisermittlung

In Deutschland wird das Betriebsstättenergebnis nach den inländischen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften ermittelt. Dies gilt sowohl für den Fall einer ausländischen Betriebsstätte eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen als auch für eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen.<sup>354</sup> Das Abkommensrecht gibt durch seine Gewinnzurechnungsregeln in Art. 7 OECD-MA den Rahmen vor, innerhalb dessen Grenzen der jeweilige Vertragsstaat nach seinen innerstaatlichen Vorschriften den Gewinn der Betriebsstätte ermittelt.<sup>355</sup> Unterhält ein in Deutschland ansässiges Unternehmen im Ausland eine Betriebsstätte, ist der Gewinn nach den Vorschriften des § 4 Abs. 1 und 3 EStG sowie § 5 EStG zu ermitteln.<sup>356</sup>

Besitzt ein Steuerpflichtiger in einem anderen Staat eine Betriebsstätte, muss er für diese eine doppelte Gewinnermittlung durchführen: einmal nach Recht des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens und einmal nach Recht des Betriebsstättenstaates.<sup>357</sup> Da die jeweiligen nationalen Vorschriften zur Gewinnermittlung in der Regel nicht komplett übereinstimmen, können daraus Doppelbesteuerungen oder doppelte

---

<sup>351</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 159; *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 21; BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1083 f., Tz. 2.1.

<sup>352</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 41.

<sup>353</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 281.

<sup>354</sup> Vgl. *Schröder/Strunk*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 3 ff.

<sup>355</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 70; *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 41.

<sup>356</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 159.

<sup>357</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 280; *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 42.

Nichtbesteuerungen resultieren.<sup>358</sup> Mit Hilfe von Verständigungsverfahren<sup>359</sup> (Art. 25 OECD-MA) können Doppelbesteuerungen, die aus Qualifikationskonflikten entstehen, beseitigt werden.<sup>360</sup>

Verständigungsverfahren sind Verwaltungsverfahren zwischen den Finanzbehörden der beteiligten Vertragsstaaten. Der Steuerpflichtige selbst ist nicht an dem Verfahren beteiligt.<sup>361</sup> Es besteht keine Verpflichtung, dass die Finanzverwaltungen eine Einigung finden müssen.<sup>362</sup>

## 2. Grundsätze der Ergebnisaufteilung

Der in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Fremdvergleichsgrundsatz<sup>363</sup> gilt als Grundregel für die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten.<sup>364</sup> Demnach sind der Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, „die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.“<sup>365</sup>

Um einen Maßstab für die Abgrenzung des Gewinns des Gesamtunternehmens auf das Stammhaus und die Betriebsstätte zu liefern, fingiert der Fremdvergleichsgrundsatz<sup>366</sup> die Betriebsstätte als selbständiges und unabhängiges Unternehmen. Sowohl national als auch international besteht Uneinigkeit<sup>367</sup> darüber, wie weit die Betriebsstätte in Bezug zu ihrem Stammhaus als unabhängig und selbständig angesehen werden kann. Jedoch hängt gerade die Gewinnzurechnung basierend auf dem Prinzip des Fremdvergleichs im Wesentlichen von der zugrunde gelegten Reichweite der Selbständigkeitsfiktion ab.<sup>368</sup> In der Literatur stehen sich mit der

---

<sup>358</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 43.

<sup>359</sup> Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.87 ff.

<sup>360</sup> Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 452.

<sup>361</sup> Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.89 ff.

<sup>362</sup> Vgl. Lehner, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 25 OECD-MA Rn. 89.

<sup>363</sup> In Deutschland gibt es hinsichtlich der unmittelbaren Anwendung des in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Betriebsstättengewinnabgrenzung drei unterschiedliche Auffassungen. Eine Fraktion ist der Auffassung es handelt sich lediglich um eine Schrankenorm und spricht der Vorschrift weder für die Gewinnermittlung noch für die Gewinnabgrenzung selfexecuting Charakter zu. Andere Teile des Schrifttums sprechen dem Fremdvergleichsgrundsatz die unmittelbare Anwendbarkeit auf der Ebene der Gewinnabgrenzung zu, nicht jedoch auf Ebene der Gewinnermittlung. Darüber hinaus vertreten Teile des Schrifttums die Auffassung, die Vorschrift in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA entfalte auf Ebene der Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung selfexecuting Wirkung; weiterführend siehe Ditz, IStR 2005, 37, 39.

<sup>364</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 14 OECD-MK (2008).

<sup>365</sup> Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2008).

<sup>366</sup> Der Fremdvergleichsgrundsatz besitzt zwei unterschiedliche Stoßrichtungen im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung. Zum einen behandelt er die Betriebsstätte hypothetisch als selbständiges und unabhängiges Unternehmen, zum anderen bewertet er unternehmensinterne Leistungen mit dem Entgelt, was unabhängige Dritte verlangt hätten; Vgl. Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 318.

<sup>367</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 109 f.; Ditz, IStR 2005, 37, 37; Förster/Naumann/Rosenberg, IStR 2005, 617, 617.

<sup>368</sup> Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.263.

---

absoluten Selbständigkeit und der eingeschränkten Selbständigkeit zwei unterschiedliche Auffassungen gegenüber (siehe Kapitel 4).

### 3. Methoden der Ergebnisaufteilung

Ziel der Ergebnisaufteilung ist es, den von der Betriebsstätte durch ihre Existenz und Tätigkeit erwirtschafteten Anteil am Gesamtergebnis des Unternehmens zu ermitteln.<sup>369</sup> Mit welcher Methode dieses Ziel erreicht werden soll, ist im OECD-MA nicht explizit geregelt. Jedoch ist bei der Aufteilung des Unternehmensgewinns zwischen Stammhaus und Betriebsstätte der Fremdvergleichsgrundsatz<sup>370</sup> zu beachten. Im internationalen Steuerrecht wird zwischen der direkten und indirekten Gewinnaufteilungsmethode unterschieden.<sup>371</sup> Auch die deutsche Finanzverwaltung unterscheidet nach diesen beiden Methoden.<sup>372</sup>

Letztlich muss im Einzelfall entschieden werden, welche Methode zu einem Ergebnis führt, das am ehesten dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.<sup>373</sup>

#### a) Direkte Methode

Wenngleich die direkte Methode nicht namentlich im OECD-MA genannt wird, lässt sie sich trotzdem aus Art. 7 OECD-MA ableiten.<sup>374</sup> In den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen<sup>375</sup> wird sie als Methode der Gewinnaufteilung namentlich aufgeführt.

Grundlage der direkten Methode ist eine gesonderte Betriebsstättenbuchführung auf deren Basis der Betriebsstättengewinn durch Gegenüberstellung der ihr zurechenbaren Erlöse und Aufwendungen wie bei einem selbständigen Unternehmen ermittelt wird.<sup>376</sup> Eine solche Buchführung sollte jedoch nicht allein aus steuerrechtlichen Gründen, sondern vielmehr aus eigenem betriebswirtschaftlichem Interesse geführt werden.<sup>377</sup>

Insofern folgt die direkte Methode der Betriebsstättengewinnermittlung der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte<sup>378</sup> und rechnet ihr jene Gewinne zu, die sie nach dem Fremdvergleichsgrundsatz<sup>379</sup> hätte erzielen können. Im Gegenzug sind sowohl für diese Betriebsstätte entstandene Aufwendungen als auch

---

<sup>369</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.265.

<sup>370</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2008).

<sup>371</sup> Vgl. *Heinsen*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 592.

<sup>372</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084 f., Tz. 2.3.1 und 2.3.2.

<sup>373</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 188.

<sup>374</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 117.

<sup>375</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084, Tz. 2.3.1.

<sup>376</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 582.

<sup>377</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 16 OECD-MK (2008).

<sup>378</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 581 ff.

<sup>379</sup> Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (2008).

---

allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten zum Abzug zugelassen. Der Ort, an dem die Aufwendungen entstanden sind, ist nicht von Bedeutung.<sup>380</sup>

Da sich nicht alle Aufwendungen und Erträge funktions- und leistungsgerecht direkt aufteilen lassen, müssen im Rahmen der direkten Methode auch Schätzungen vorgenommen werden, um z.B. Erträge aus gemeinsamen Geschäften oder Werbungskosten aufzuteilen.<sup>381</sup>

Die Anwendung der direkten Methode eignet sich besonders, wenn Stammhaus und Betriebsstätte verschiedene Funktionen ausüben.<sup>382</sup> Ist aufgrund der engen Verzahnung von Betriebsstätten- und Stammhausaktivitäten keine separate Buchführung möglich, erlaubt der OECD-MK den Betriebsstättengewinn angemessen zu schätzen.<sup>383</sup>

## **b) Indirekte Methode**

Bei der indirekten Methode wird der Betriebsstättengewinn nicht durch die direkte Zurechnung der Gewinnelemente auf Grundlage des selbständigen Unternehmens ermittelt, sondern durch Aufteilung des Unternehmensergebnisses nach einem Schlüssel.<sup>384</sup> Die indirekte Methode wird – im Gegensatz zur direkten Methode – explizit im OECD-MA<sup>385</sup> und in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen<sup>386</sup> genannt.

Ausgangspunkt der indirekten Methode ist der Gesamtgewinn des internationalen Einheitsunternehmens, der in einem zweiten Schritt mittels eines Schlüssels auf die einzelnen Unternehmensteile Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt wird.<sup>387</sup> Dahinter steht die Annahme, dass jeder Teil des Unternehmens zum Gesamterfolg des Unternehmens beiträgt.<sup>388</sup> Die Herausforderung bei der indirekten Methode liegt in der Wahl eines geeigneten Schlüssels, der eine Gewinnaufteilung garantiert, die dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht wird.<sup>389</sup>

Der OECD-MK unterscheidet drei Hauptgruppen von Aufteilungsschlüsseln und zählt Branchen auf<sup>390</sup>, in denen die Schlüssel besonders zur Gewinnaufteilung geeignet sind. Es handelt sich um Schlüssel, die sich aus betriebswirtschaftlichen Größen wie Einnahmen und Aufwendungen des Unternehmens ergeben oder sich auf sein Vermögen beziehen. Bei der ersten Gruppe handelt es sich um umsatz- bzw. provisionsbezogene

---

<sup>380</sup> Art. 7 Abs. 3 OECD-MA (2008).

<sup>381</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 643; *Schröder/Strunk*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 24.

<sup>382</sup> Vgl. *Heinsen*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 594.

<sup>383</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 51 OECD-MK (2008).

<sup>384</sup> Vgl. *Schröder/Strunk*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 19.

<sup>385</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA (2008).

<sup>386</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084 f., Tz. 2.3.2.

<sup>387</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 582; BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084 f., Tz. 2.3.2; Art. 7 Rn. 52 OECD-MK (2008).

<sup>388</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 286.

<sup>389</sup> Vgl. *Heinsen*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 596.

<sup>390</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 27 OECD-MK (2008).

---

Aufteilungsschlüssel, die für Dienstleistungsunternehmen und Markenartikelhersteller bzw. Versicherungen geeignet sind. Die zweite Kategorie beinhaltet lohn- bzw. kostenbezogene Schlüssel, deren Anwendung bei lohn- bzw. materialintensiven Produktionsbetrieben sinnvoll ist. Bei Banken und Finanzinstituten eignet sich zur Gewinnabgrenzung ein Aufteilungsschlüssel, der sich auf die jeweiligen Anteile am Betriebsvermögen bezieht.

Das BMF folgt in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen<sup>391</sup> ebenfalls dieser Einteilung. Die Wahl des Schlüssels ist vom jeweiligen Einzelfall abhängig. Entscheidend ist dabei alleine, dass der Schlüssel den Gesamtgewinn verursachungsgerecht auf Stammhaus und Betriebsstätte aufteilt.<sup>392</sup>

### c) Mischformen

Direkte und indirekte Methode dürfen nicht als zwei sich gegenseitig ausschließende Methoden interpretiert werden. Vielmehr hat sich in der Praxis eine gemischte Methode als Regelmethode<sup>393</sup> herausgebildet, bei der Elemente der beiden Methoden miteinander kombiniert werden, da die direkte Methode nur selten in ihrer Reinform durchführbar ist.

Das Vorgehen der gemischten Methode orientiert sich vorrangig an der direkten Methode. Zunächst werden Erträge, Aufwendungen und Vermögen, die eindeutig dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet werden können, dem jeweiligen Unternehmensteil zugesprochen. Nicht direkt aufteilbare Positionen werden anschließend über einen Schlüssel aufgeteilt.<sup>394</sup>

Die OECD hat erkannt, dass bei Bau- und Montageaktivitäten eine exakte Ergebniszurechnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte besondere Schwierigkeiten bereitet und betont diese Problematik in ihrem Muster-kommentar ausdrücklich.<sup>395</sup> Aufgrund der engen Verzahnung und der Abhängigkeiten der verschiedenen zu erbringenden Leistungen im Rahmen eines Bauprojekts eignet sich keine der Standardmethoden in ihrer Reinform zu einer verursachungsgerechten Abgrenzung.<sup>396</sup> Das BMF<sup>397</sup> ist ebenfalls der Ansicht, dass die Anwendung der direkten Methode bei komplexen Leistungsbeziehungen ungeeignet ist.

Für Bau- und Montagebetriebsstätten haben sich aus der Praxis heraus verschiedene Mischformen gebildet, die für die Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen akzeptabel erscheinen.<sup>398</sup> Als Beispiele seien die Kostenschlüssel- und die Risikoschlüsselmethode genannt, die im Folgenden vorgestellt werden.

Bei der Kostenschlüsselmethode<sup>399</sup> wird das Gesamtergebnis des Projekts über einen Schlüssel auf die verschiedenen Unternehmensteile aufgeteilt. Als Schlüsselgröße dienen die Gesamt-Auftragskosten, die im

---

<sup>391</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084 f., Tz. 2.3.2.

<sup>392</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 286.

<sup>393</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 190 und 192.

<sup>394</sup> Vgl. *Heinsen*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 598.

<sup>395</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 23 OECD-MK (2008).

<sup>396</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 120.

<sup>397</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1097, Tz. 4.3.6.

<sup>398</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 120 f.

---

ersten Schritt verursachungsgerecht entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet werden. Im nächsten Schritt wird ein Betriebsstättenschlüssel ermittelt, der den Anteil der auf die Betriebsstätte entfallenden Kosten an den Gesamtkosten widerspiegelt. Die dieser Methode zugrunde liegende Annahme sagt aus, dass Gewinne in der Regel auch dort entstehen, wo Kosten angefallen sind. Durch Anwendung des Betriebsstättenschlüssels auf das Gesamtergebnis erhält man den auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinnanteil. Vorteil der Methode ist ihre praktische Handhabbarkeit. In Abhängigkeit der gewählten Kosten lassen sich verschiedene Varianten der Kostenschlüsselmethodologie unterscheiden, wie z.B. die Gesamtkosten-, Kernkosten- oder Lohnkostenmethode.<sup>400</sup>

Die Risikoschlüsselmethodologie<sup>401</sup> ist eine Weiterentwicklung der Kostenschlüsselmethodologie. Die zur Ermittlung des Betriebsstättenschlüssels benötigten Kosten werden zusätzlich mit einem Risikofaktor gewichtet, da unterstellt wird, dass Gewinne mit den damit verbundenen Risiken zusammenhängen.<sup>402</sup>

#### **d) Bewertung der direkten und indirekten Methode**

Obwohl es keine gesetzliche Grundlage dafür gibt, wird der direkten Methode von der OECD<sup>403</sup> und der deutschen Rechtsprechung<sup>404</sup> der Vorrang vor der indirekten Methode eingeräumt. Auch die deutsche Finanzverwaltung folgt dieser Auffassung und sieht die direkte Methode als Normal- bzw. Regelmethodologie<sup>405</sup> an.

Insbesondere bei Bau- und Montageaktivitäten stellt sich eine leistungs-gerechte Abgrenzung nach der direkten Methode als nahezu unmöglich dar.<sup>406</sup> Aufgrund der komplexen Leistungen ist eine Aufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus nur schwer durchführbar.

Die Anwendung der indirekten Methode ist an die Erfüllung zweier Voraussetzungen geknüpft. Zum einen muss es in dem jeweiligen Vertragsstaat üblich sein, den Betriebsstättengewinn anhand der indirekten Methode zu ermitteln, zum anderen muss die resultierende Aufteilung mit den allgemeinen Grundsätzen des Art. 7 OECD-MA im Einklang stehen.<sup>407</sup> Das heißt es muss ein Ergebnis erzielt werden, dass dem Ergebnis der direkten Methode möglichst nahe kommt. Wird der Schlüssel dieser Anforderung nicht gerecht, kann die indirekte Methode nicht zur Anwendung kommen.<sup>408</sup> Sind beide in diesem Abschnitt genannten Bedingungen

---

<sup>399</sup> Siehe auch: *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 202; *Schröder/Strunk*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 166 ff.

<sup>400</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 121 ff.

<sup>401</sup> Siehe auch: *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 205; *Schröder/Strunk*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 169 ff.

<sup>402</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 129 f.

<sup>403</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 52 OECD-MK (2008); *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 100.

<sup>404</sup> Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 21.1.1972, III R 57/71, BStBl II 1972, 374, 375; BFH, Urteil vom 29.7.1992, II R 39/89, BStBl II 1993, 63, 65.

<sup>405</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084, Tz. 2.3.

<sup>406</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 117 f.

<sup>407</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA (2008).

<sup>408</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 191.

---

erfüllt, darf die indirekte Methode sogar dann angewendet werden, wenn die Ergebnisse von denen abweichen, die sich bei einer gesonderten Betriebsstättenbuchführung ergeben würden.<sup>409</sup>

Da der Betriebsstättengewinn den Anteil der Betriebsstätte an der Leistung des Einheitsunternehmens darstellen soll, wird eine pauschale Aufteilung des Gesamtgewinns nach einem Schlüssel zu einem weniger befriedigenden Ergebnis führen als eine direkte Zuordnung der einzelnen Lieferungen und Leistungen anhand einer gesonderten Buchführung.<sup>410</sup> In der Regel wird mit der direkten Methode eine höhere Genauigkeit erzielt.<sup>411</sup>

Die größte Herausforderung bei der indirekten Methode besteht darin, einen geeigneten Schlüssel zu finden, der den Gesamtgewinn verursachungsgerecht auf die einzelnen Teile des Unternehmens aufteilt. Die genannten Aufteilungsschlüssel berücksichtigen nicht alle gewinnbildenden Faktoren und führen daher nur in Ausnahmefällen zu einer verursachungsgerechten Gewinnaufteilung.<sup>412</sup> Auch die Finanzverwaltung<sup>413</sup> betont, dass Umsätze oder Provisionen nur dann in Betracht kommen, wenn Stammhaus und Betriebsstätte eine homogene innere Struktur aufweisen und die gleichen Funktionen ausüben, wie zum Beispiel bei Banken oder Versicherungen. Trotz der eingeschränkten Anwendungsmöglichkeiten und der Tatsache, dass die indirekte Methode nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommt, sei darauf hingewiesen, dass sie als zulässige Methode anerkannt ist.<sup>414</sup>

## **e) Methodenwechsel**

Die Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte hat jedes Jahr auf dieselbe Art und Weise zu erfolgen.<sup>415</sup> Auch die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze verbieten einen willkürlichen Methodenwechsel.<sup>416</sup>

Durch dieses Prinzip der gleichmäßigen Gewinnaufteilung wird verhindert, dass Steuerpflichtige Jahr für Jahr diejenige Methode auswählen, welche die für sie günstigsten Ergebnisse liefert. Ein Wechsel ist nur dann zulässig, wenn ausreichende Gründe diesen rechtfertigen und die neue Methode in Zukunft verursachungsgerechtere Ergebnisse liefert.<sup>417</sup> Das Verbot des willkürlichen Methodenwechsels gilt gleichermaßen auch für die Finanzverwaltungen, um den steuerpflichtigen Unternehmen eine gewisse Sicherheit hinsichtlich ihrer steuerlichen Behandlung zu garantieren.<sup>418</sup>

---

<sup>409</sup> Vgl. Vgl. Art. 7 Rn. 52 OECD-MK (2008).

<sup>410</sup> Vgl. Hemmelrath, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 102.

<sup>411</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 582.

<sup>412</sup> Vgl. Hemmelrath, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 105.

<sup>413</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084 f., Tz. 2.3.2.

<sup>414</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 190.

<sup>415</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 6 Satz 1 OECD-MA (2008).

<sup>416</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084, Tz. 2.3.

<sup>417</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 352.

<sup>418</sup> Vgl. Hemmelrath, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 159.

---

## 4. Reichweite der Selbständigkeitsfiktion

Ein Gewinn kann rechtlich nur beim Einheitsunternehmen und nicht bei einer Betriebsstätte entstehen. Es ist jedoch erforderlich, einen Gewinnanteil für die Betriebsstätte aus steuerlichen Gründen abzugrenzen.<sup>419</sup> Das Kernproblem der Gewinnabgrenzung bei einem international tätigen Einheitsunternehmen ergibt sich aus dem Widerspruch zwischen der zivilrechtlichen Einheit von Betriebsstätte und Stammhaus und der damit verbundenen rechtlichen Unselbständigkeit der Betriebsstätte einerseits, sowie andererseits aus dem in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA niedergelegten Grundsatz des Fremdvergleichs, der für den Zweck der Gewinnabgrenzung die Betriebsstätte als ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen fingiert. Für die steuerliche Beurteilung der unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte spielt die zugrundegelegte Reichweite der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte eine richtungsweisende Rolle.<sup>420</sup>

Die Selbständigkeitsfiktion ist notwendig, um die tatsächliche Unternehmenseinheitlichkeit von Betriebsstätte und Stammhaus gedanklich zu überbrücken. Nur dadurch kann das Leistungsfähigkeitsprinzip, das eine gerechte Besteuerung garantiert, auf die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten angewendet werden.<sup>421</sup>

In der Literatur stehen sich mit der absoluten (hypothetischen) Selbständigkeit und der eingeschränkten (hypothetischen) Selbständigkeit zwei unterschiedliche Auffassungen gegenüber.<sup>422</sup> Dies führt in der Praxis regelmäßig zu Streitfällen. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage nach der Verrechnung der intern erbrachten Leistungen zu Marktpreisen, also mit Gewinnaufschlag. Dies ist nur bei der Annahme der uneingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte möglich.<sup>423</sup>

### a) Absolute (hypothetische) Selbständigkeit

Spricht man der Betriebsstätte die absolute Selbständigkeit zu, ist sie bei der Gewinnabgrenzung wie eine rechtlich eigenständige Tochtergesellschaft zu behandeln. Für diesen Zweck sind Unterschiede in der Organisation und der rechtlichen Ausgestaltung der Leistungs- und Lieferungsbeziehungen zu dem jeweiligen Stammbetrieb zu vernachlässigen.<sup>424</sup> Rechtsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind aus steuerlicher Sicht wie Geschäftsbeziehungen zu fremden Unternehmen zu behandeln, ungeachtet der Tatsache, dass solche Verträge zivilrechtlich nicht existieren können. Somit sind Mieten, Darlehenszinsen, Lizenzgebühren, Provisionen für Dienstleistungen und ähnliche Vergütungen, die zwischen der Betriebsstätte

---

<sup>419</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 576.

<sup>420</sup> Vgl. *Ditz*, IStR 2005, 37, 37; *Förster/Naumann/Rosenberg*, IStR 2005, 617, 619.

<sup>421</sup> Vgl. *Haiß*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000), S. 5.

<sup>422</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 78 f.; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 323 f.

<sup>423</sup> Vgl. *Raab*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 718 f.

<sup>424</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 78.

---

und dem Stammhaus vereinbart werden, steuerlich wie im Verhältnis zwischen fremden Unternehmen anzuerkennen.<sup>425</sup>

Während die meisten Befürworter der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion einen Gewinnaufschlag bei Innentransaktionen im Rahmen der Gewinnabgrenzung verlangen, fordert Sieker<sup>426</sup> darüber hinaus eine sofortige Erfolgsrealisation bei unternehmensinternen Geschäftsbeziehungen.<sup>427</sup>

## **b) Eingeschränkte (hypothetische) Selbständigkeit**

Der größere Teil des Schrifttums vertritt jedoch die Meinung der eingeschränkten hypothetischen Selbständigkeit der Betriebsstätte. Demnach kann die Betriebsstätte nicht als selbständiges Unternehmen angesehen werden, auch nicht für steuerliche Zwecke der Gewinnabgrenzung.<sup>428</sup> Da Betriebsstätte und Stammhaus Teil des gleichen Einheitsunternehmens sind, müsse der Fremdvergleich dort enden, wo beide eben nicht wie fremde Unternehmen miteinander in Geschäftsbeziehungen treten können. Daher können auch keine Miet-, Pacht-, Lizenz-, Darlehens- und sonstige Verträge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte steuerlich fingiert werden.<sup>429</sup>

Gemäß der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion darf der Betriebsstätte lediglich der Teil des Ergebnisses des Gesamtunternehmens zugerechnet werden, den sie als unabhängiges und eigenständiges Unternehmen erzielt hätte. Eine Verrechnung von unternehmensinternen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zu Fremdvergleichspreisen, d.h. mit Gewinnaufschlag, wird ebenso abgelehnt wie ein vorzeitiger Erfolgsausweis<sup>430</sup> bei Innentransaktionen.<sup>431</sup> Gewinne können der Betriebsstätte erst dann zugerechnet werden, wenn sie durch das Gesamtunternehmen realisiert sind.<sup>432</sup>

## **c) Funktionsnutzentheorie vs. Erwirtschaftungstheorie**

Die Besteuerung von internationalen Einheitsunternehmen muss sich an dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit orientieren. Es haben sich zwei Konzepte herausgebildet, die unterschiedliche Antworten auf die Frage finden, worauf sich der Maßstab der Leistungsfähigkeit beziehen soll. Während die

---

<sup>425</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998), Rn. 16.263; *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 78.

<sup>426</sup> *Sieker*, DB 1996, 110, 113.

<sup>427</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 78.

<sup>428</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 151 f.; *Raab*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 719.

<sup>429</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 79.

<sup>430</sup> Bei Bauprojekten mit mehrjähriger Fertigungsdauer ist nach IFRS ein Erfolgsausweis nach Auftragsfortschritt durch die Percentage-of-Completion-Methode möglich.

<sup>431</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 324.

<sup>432</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 152.

---

Erwirtschaftungstheorie<sup>433</sup> auf die Leistungsfähigkeit des Gesamtunternehmens zielt, setzt die Funktionsnutzentheorie<sup>434</sup> bei der Leistungsfähigkeit der einzelnen Unternehmensteile an.<sup>435</sup>

Dabei geht die Funktionsnutzentheorie von der absoluten Selbständigkeit der Betriebsstätte aus, während der Erwirtschaftungstheorie die eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion zugrundeliegt.<sup>436</sup>

## **aa) Funktionsnutzentheorie**

Im Gegensatz zu Transaktionen mit außenstehenden Dritten, wird der innerbetriebliche Leistungsverkehr im Einheitsunternehmen in der Regel nicht verbucht. Um ihn dennoch bei der direkten Methode berücksichtigen zu können, werden Leistungen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus als Quasi-Geschäftsvorfälle<sup>437</sup> behandelt.

Ausgangspunkt bei der Funktionsnutzentheorie ist der Gesamtgewinn des Einheitsunternehmens, der entsprechend des Leistungsbeitrags der einzelnen Unternehmensteile aufgeteilt wird. Zur Berechnung des jeweiligen Leistungsbeitrags werden die ausgeübten Tätigkeiten in ihre Einzelfunktionen unterteilt und der aus den Funktionen resultierende Ertrag bestimmt (Funktionsnutzen). Das Gesamtergebnis des Unternehmens entspricht der Summe der Funktionsnutzen, d.h. aller Erträge, die durch die einzelnen Funktionen erzielt werden. Der Betriebsstätte ist entsprechend der Funktionsnutzen zuzuordnen, der durch die von ihr ausgeübten Funktionen erzielt wird.<sup>438</sup>

Anschließend wird die Höhe des Funktionsnutzens durch die Anwendung des Fremdvergleichs bestimmt. In diesem zweiten Schritt werden auch die Quasi-Geschäftsvorfälle berücksichtigt. Der Fremdvergleich dient somit nur als Hilfsmittel zur Bestimmung der Höhe des Funktionsnutzens.<sup>439</sup> Die Theorie des Funktionsnutzens könnte zu der Annahme führen, dass schuldrechtliche Verträge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte möglich seien. Die Betriebsstätte bleibt jedoch rechtlich unselbständig, was Becker an folgendem Beispiel<sup>440</sup> verdeutlicht:

Der Betriebsstätte werden vom Stammhaus eigene Finanzmittel zur Nutzung überlassen. Somit erfüllt das Stammhaus eine Finanzierungsfunktion, d.h. ihm wird ein Finanzierungsnutzen zugeordnet. Im zweiten Schritt werden auf den Quasi-Geschäftsvorfall die Grundsätze des Fremdvergleichs angewendet und ein entsprechender Verrechnungspreis ermittelt, der sich an der Höhe von angemessenen Zinsen orientiert. Wird dem Stammhaus nun für die Ausübung der Finanzierungsfunktion ein Funktionsnutzen zugeordnet, muss bei der Betriebsstätte ein gleich hoher Betrag erfolgsmindernd berücksichtigt werden.<sup>441</sup>

---

<sup>433</sup> Vgl. *Debatin*, DB 1989, 1692 ff. und 1739 ff.

<sup>434</sup> Vgl. *Becker*, DB 1989, 10 ff.

<sup>435</sup> Vgl. *Hajß*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000), S. 47.

<sup>436</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 616.

<sup>437</sup> Vgl. *Becker*, DB 1989, 10, 13.

<sup>438</sup> Vgl. *Becker*, DB 1989, 10, 13.

<sup>439</sup> Vgl. *Becker*, DB 1989, 10, 13.

<sup>440</sup> Vgl. *Becker*, DB 1989, 10, 14.

<sup>441</sup> Dieses Beispiel kann auch auf andere Funktionen übertragen werden.

## bb) Erwirtschaftungstheorie

Beide in diesem Kapitel vorgestellten Theorien gehen von dem Gesamtgewinn des Unternehmens aus und teilen die Erfolge nach funktionalen Kriterien dem Unternehmensteil zu, durch den sie wirtschaftlich veranlasst wurden. Unterschiede gibt es jedoch bei der Bemessung der Erfolge.<sup>442</sup>

Folgt man dem Erwirtschaftungsprinzip kann die Einheit von Betriebsstätte und Stammhaus zu keinem Zeitpunkt außer Acht gelassen werden. Basis der Gewinnerwirtschaftung der Betriebsstätte ist die Nutzung der seitens des Unternehmers bereitgestellten Unternehmensausstattung.<sup>443</sup> Aufgrund des Einheitsgedankens von Betriebsstätte und Stammhaus ist die Betriebsstätte gleichermaßen Mitinhaber dieser Ausstattung. Der Betriebsstätte kann nun der Anteil des Gesamtgewinns zugeordnet werden, den sie durch die Nutzung der ihr zugeordneten Unternehmensausstattung erzielt hat.<sup>444</sup>

Da die Betriebsstätte gleichermaßen auf die vorhandene Unternehmensausstattung zugreifen kann wie das Stammhaus, ist eine entgeltliche Nutzungsüberlassung an das Stammhaus zu Lasten der Betriebsstätte ausgeschlossen, da dies zu einem ungerechtfertigten Gewinnzuwachs beim Stammhaus führen würde. Die Zahlung von Entgelten in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren, wie es zwischen fremden Dritten üblich ist, wird abgelehnt, da das Gesamtunternehmen nicht an sich selbst verdienen kann. Somit ist für Leistungen, die das Stammhaus der Betriebsstätte erbringt, lediglich eine Aufwandszuordnung möglich.<sup>445</sup>

## 5. Meinungsstand der OECD und der deutschen Finanzverwaltung

Die *OECD* spricht der Betriebsstätte lediglich eine eingeschränkte Selbständigkeit zu.<sup>446</sup> Die Gewinnabgrenzung soll grundsätzlich nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erfolgen<sup>447</sup>, jedoch ist die genaue Anwendung des Grundsatzes von dem jeweiligen Einzelfall abhängig.<sup>448</sup>

Dabei ist zu differenzieren, ob der zu erzielende Nutzen aus der Lieferung oder Leistung abgrenzbar einem Unternehmensteil zugutekommt oder nicht. Lässt sich der Nutzen entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zuordnen, kann die Transaktion wie zwischen fremden Dritten mit Gewinn-aufschlag

---

Produziert das Stammhaus ein Wirtschaftsgut, das im Anschluss von der Betriebsstätte vertrieben wird, so übt das Stammhaus eine Produktionsfunktion und die Betriebsstätte eine Vertriebsfunktion aus. Der Betriebsstätte wird ein Funktionsnutzen in Höhe einer angemessenen Vertriebsmarge zugerechnet. Dem Stammhaus wird ein Funktionsnutzen in Höhe eines angemessenen Kaufpreises zugerechnet.

Überlässt das Stammhaus immaterielle Wirtschaftsgüter (Patente, Know-How) der Betriebsstätte zur Nutzung, wird dem Stammhaus ein Erfindernutzen zugeordnet, der zu Lasten der Betriebsstätte in Höhe einer angemessenen Lizenzgebühr zugerechnet wird.

<sup>442</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 622.

<sup>443</sup> Vgl. *Debatin*, DB 1989, 1739, 1740.

<sup>444</sup> Vgl. *Debatin*, DB 1989, 1739, 1740; *Haiß*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000), S. 48.

<sup>445</sup> Vgl. *Debatin*, DB 1989, 1739, 1740; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 622.

<sup>446</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 616.

<sup>447</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 14 OECD-MK (2008).

<sup>448</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 157.

---

abgerechnet werden. Ist der Nutzen jedoch nicht eindeutig abgrenzbar, können lediglich die Kosten der Leistungen ohne Gewinnaufschlag verteilt werden.<sup>449</sup>

Die OECD erlaubt eine Abrechnung zu Fremdvergleichspreisen nur bei der Überführung von Wirtschaftsgütern vom Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte sowie bei Dienstleistungen, die zu den Haupttätigkeiten des Unternehmens zählen. In anderen Fällen soll lediglich eine Aufwandsverrechnung zur Anwendung kommen.<sup>450</sup>

Die *deutsche Finanzverwaltung* hat sich der herrschenden Meinung angeschlossen und erkennt die eingeschränkte Selbständigkeit der Betriebsstätte an – jedoch nur zum Teil.<sup>451</sup>

Der allgemeine Grundsatz des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA wird auch vom BMF anerkannt. Der Betriebsstätte ist demnach der Teil des Gewinns des Gesamtunternehmens zuzurechnen, den sie nach dem Fremdvergleichsprinzip erzielt hat. Wirtschaftsgüter sind der Betriebsstätte nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuzuordnen. Für die Zuordnung der mit den Wirtschaftsgütern zusammenhängenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben soll das Veranlassungsprinzip herangezogen werden.<sup>452</sup>

Aufgrund der tatsächlichen Einheit von Betriebsstätte und Stammhaus, sind zwischen ihnen keine schuldrechtlichen Verträge, wie z.B. Lizenz-, Miet- und Darlehensverträge, möglich. Demzufolge dürfen auch keine Gewinne aus diesen Innentransaktionen bei der Gewinnabgrenzung berücksichtigt werden. Hingegen ist die Anwendung des Fremdvergleichspreises ausdrücklich zugelassen für Leistungen, die für die leistende Unternehmenseinheit eine ordentliche Geschäftstätigkeit darstellen.<sup>453</sup>

## **6. Functionally Separate Entity Approach**

Unter den Mitgliedsstaaten der OECD existieren verschiedene Auffassungen über die exakte Interpretation und Anwendung des Fremdvergleichsprinzips auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.<sup>454</sup> Insbesondere die unternehmensinternen Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte und ihre Vergütung – mit oder ohne Gewinnaufschlag – werden in den Mitgliedsstaaten der OECD unterschiedlich behandelt.<sup>455</sup>

Diese Auslegungsprobleme zwischen den beteiligten Staaten können zu einer abweichenden Ergebnisabgrenzung führen, so dass die Gefahr einer internationalen Doppel- bzw. Minderbesteuerung besteht. Aus diesem Grund hat sich der OECD-Steuerausschuss das Ziel gesetzt, eine einheitlich von den

---

<sup>449</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 86.

<sup>450</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 616.

<sup>451</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 156; *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 80.

<sup>452</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084, Tz. 2.2.

<sup>453</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1084, Tz. 2.2.

<sup>454</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 109.

<sup>455</sup> Vgl. *Konrad*, IStR 2003, 786, 786.

---

OECD-Mitgliedern akzeptierte und für die Praxis geeignete Auslegung des Artikels 7 OECD-MA zu erarbeiten.<sup>456</sup>

Das Ergebnis ist der Functionally Separate Entity Approach. Dieser sieht vor, die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen der Gewinnabgrenzung innerhalb des Einheitsunternehmens an die Vorgehensweise bei selbständigen verbundenen Unternehmen anzugleichen. Zugleich sollen die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien analog auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Anwendung finden.<sup>457</sup>

### **a) Unternehmensgewinne nach RBAA und FSEA**

Zu Beginn ihrer Arbeiten musste die OECD klären, wie der Begriff Unternehmensgewinne für die Zwecke des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA zu verstehen ist.<sup>458</sup> Die Vielzahl der unterschiedlichen Interpretationen innerhalb ihrer Mitgliedsstaaten hat die OECD unter zwei Hauptansätzen zusammengefasst und gleichzeitig darauf hingewiesen, dass keiner in seiner Reinform zur Anwendung kommt.<sup>459</sup>

Nach dem Relevant Business Activity Approach<sup>460</sup> (RBAA) erfolgt die Ermittlung des Betriebsstättengewinns in Abhängigkeit von dem im Außenverhältnis erwirtschafteten Unternehmensergebnis, das sich aus den Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten sowie anderen verbundenen Unternehmen zusammensetzt. Der Betriebsstätte kann nur derjenige Anteil des Gesamtgewinns zugewiesen werden, der in Zusammenhang mit ihren Geschäftsaktivitäten steht. Die einer Betriebsstätte zugewiesenen Gewinne können demnach nicht den Gesamtgewinn des Unternehmens überschreiten, den es nach dem RBAA erzielt hat.<sup>461</sup>

Im Gegensatz dazu behandelt der Functionally Separate Entity Approach<sup>462</sup> (FSEA) bei der Ergebnisabgrenzung alle Unternehmensteile als funktional selbständige Einheiten und rechnet der Betriebsstätte den Gewinn zu, den sie als unabhängiges und selbständiges Unternehmen unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erzielt hätte, das gleiche oder ähnliche Funktionen unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausführt. Somit ist der einer Betriebsstätte zurechenbare Gewinn nicht durch den Gesamtgewinn des Unternehmens beschränkt. Vielmehr müssen auch die unternehmensinternen Leistungsbeziehungen berücksichtigt werden.<sup>463</sup>

Der FSEA auf Ebene der OECD steht in engem Zusammenhang mit der Funktionsnutzentheorie.<sup>464</sup> Folgt man dem FSEA, kann eine Betriebsstätte ein Gewinn aus einer Transaktion zu ihrem Stammhaus erzielen,

---

<sup>456</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 2 f.

<sup>457</sup> Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 109; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 617.

<sup>458</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Abschnitt C.

<sup>459</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 59 f.; Förster/Naumann/Rosenberg, IStR 2005, 617, 621.

<sup>460</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 61 ff.

<sup>461</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 61 f.

<sup>462</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 69 ff.

<sup>463</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 69.

<sup>464</sup> Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 616.

---

obwohl das Unternehmen als Ganzes kein Ergebnis erzielt. Der RBAA lehnt ein solches Vorgehen ab und ordnet lediglich Transaktionen des Gesamtunternehmens einer Betriebsstätte zu.<sup>465</sup>

Ein anderes Merkmal des FSEA ist der Zeitpunkt, wann Gewinne einer Betriebsstätte zugerechnet werden können. Der Ansatz erlaubt bereits eine Gewinnzurechnung bei der Betriebsstätte, obwohl diese Gewinne noch gar nicht durch eine Außentransaktion des Unternehmens realisiert wurden.<sup>466</sup> Ein Vergleich beider Ansätze zeigt die Unterscheide in diesem Punkt:

Produziert eine Betriebsstätte ein Wirtschaftsgut und überführt es in einen anderen Unternehmensteil, kann durch diese Innentransaktion der Betriebsstätte nach dem FSEA bereits ein Gewinn zugerechnet werden. Hingegen erlaubt der RBAA erst dann eine Gewinnzurechnung, wenn ein Gewinn durch eine Transaktion des Einheitsunternehmens mit einem anderen Unternehmen realisiert wurde.

Die OECD empfindet die verschiedenen Interpretationen unter ihren Mit-gliedern als unbefriedigend. Insbesondere dann, wenn ein Vertragsstaat nach dem RBAA vorgeht und der andere Staat die Betriebsstättengewinnabgrenzung auf Grundlage des FSEA durchführt, besteht die Gefahr einer Doppel- oder Minderbesteuerung. Um diesen Zustand zu verbessern und internationalen Konsens zu erzielen, ist es in den Augen der OECD not-wendig, sich für einen Ansatz zu entscheiden und ihn einheitlich anzuwenden.<sup>467</sup>

Nach einem Vergleich beider Ansätze, hat die OECD dem FSEA den Rang eines Authorised OECD Approach<sup>468</sup> (AOA) zugesprochen. Somit stellt der FSEA die von der OECD bevorzugte Interpretation des Art. 7 OECD-MA dar. Für den Ansatz sprechen seine höhere Praktikabilität, die Gewährleistung der konsequenten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und die Übereinstimmung mit dem Vorgehen der Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen. Darüber hinaus gab es eine breite Unterstützung für diesen Ansatz in den eingegangenen Stellungnahmen und von Seiten der OECD-Mitglieder.<sup>469</sup> Die OECD hat weiter angemerkt, dass der FSEA bereits im Wortlaut des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA zur Geltung kommt.

## **b) OECD-Betriebsstättenbericht**

Die Bemühungen der OECD, einen internationalen Konsens hinsichtlich der Auslegung des Art. 7 OECD-MA zu erzielen, führten im Juli 2008 zu der Veröffentlichung des OECD-Betriebsstättenberichts<sup>470</sup>. Dieser besteht aus vier Teilen. Während Teil I allgemeine Ausführungen zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten enthält, behandeln die Teile II – IV Besonderheiten der Ergebnisabgrenzung von Betriebsstätten aus einzelnen Branchen: Bankbetriebsstätten (Teil II), Betriebsstätten aus dem Bereich „Global Trading of Financial

---

<sup>465</sup> Vgl. *van Wanrooij*, Intertax 2009, 298, 300.

<sup>466</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 70.

<sup>467</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 72 und 78.

<sup>468</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 9 und 78.

<sup>469</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 74 ff.

<sup>470</sup> OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 17. Juli 2008 (abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>, letzter Abruf am 22.12.2009).

---

Instruments“ (Teil III) sowie Betriebsstätten von Versicherungsunternehmen (Teil IV).<sup>471</sup> Für die Baubranche wurden keine speziellen Regelungen erlassen, obwohl die Bau- und Montagebetriebsstätten in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA gesondert von dem allgemeinen Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA behandelt werden.

Die zu Beginn der Untersuchungen im Jahr 2001 formulierte Working Hypothesis untersuchte, inwieweit die Betriebsstätte als unabhängiges und selbständiges Unternehmen behandelt werden kann und inwiefern die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für verbundene Unternehmen angewendet werden können, um bei Betriebsstätten eine Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vorzunehmen.<sup>472</sup> Nachdem der FSEA zunächst als Working Hypothesis auf seine praktische Anwendung in allgemeinen und später in speziellen Fällen bei Betriebsstätten aus dem Finanzsektor geprüft wurde, sprach ihm die OECD im August 2004 den Rang des „Authorised OECD Approach“ zu.<sup>473</sup>

Bei seinen Arbeiten hat sich der OECD-Steuerausschuss weder von der ursprünglichen Absicht, noch von der bisherigen Auslegung und Interpretation des Art. 7 OECD-MA beeinflussen lassen. Einziges Ziel war eine – an die aktuellen Bedingungen des Welthandels angepasste – Gewinnzuweisung an die Betriebsstätte.<sup>474</sup> Die endgültige Fassung des OECD-Betriebsstättenberichts ersetzt alle während seiner Ausarbeitungsphase veröffentlichten Berichte und Diskussionsentwürfe zu diesem Thema.<sup>475</sup>

### **c) Vorgehensweise des FSEA**

Mit dem FSEA hat sich die OECD für eine sehr weitreichende und konsequente Interpretation der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA entschieden. Für steuerliche Zwecke wird sie als zivilrechtlich selbständige Einheit betrachtet, die auch Geschäftsbeziehungen mit ihrem Stammhaus eingehen kann.<sup>476</sup> Demnach sind ihr diejenigen Gewinne zuzuweisen, die sie als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen durch das Ausüben gleicher oder ähnlicher Funktionen unter denselben oder vergleichbaren Bedingungen erzielt hätte.<sup>477</sup>

Für die Ermittlung des Betriebsstättengewinns nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA sieht der FSEA ein zweistufiges Verfahren vor.<sup>478</sup> Dieses Vorgehen wird in den folgenden Abschnitten erläutert.

---

<sup>471</sup> Zum Überblick über die vorangegangenen Veröffentlichungen der OECD, siehe OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Vorwort, Rn. 4 ff.; *Bennett/Russo*, International Transfer Pricing Journal 2009, 73, 74.

<sup>472</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Vorwort, Rn. 3.

<sup>473</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 3; *Förster/Naumann/Rosenberg*, IStR 2005, 617, 621.

<sup>474</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 4.

<sup>475</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Vorwort, Rn. 7.

<sup>476</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), S. 264; *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 160 f.

<sup>477</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 12.

<sup>478</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 13 sowie Abschnitt D.

---

## aa) Schritt 1: Fiktion der selbständigen und unabhängigen Betriebsstätte

Betriebsstätte und Stammhaus werden im ersten Schritt als selbständige und unabhängige Unternehmen fingiert. Beide Unternehmensteile üben jeweils Funktionen aus, besitzen und nutzen Wirtschaftsgüter und übernehmen Risiken. Eine Funktionsanalyse ermittelt die entscheidenden wirtschaftlichen Aktivitäten und Verantwortungen der Betriebsstätte, sowohl bezüglich der Tätigkeit des Gesamtunternehmens als auch mit Blick auf unternehmensinterne Leistungsbeziehungen innerhalb des Einheitsunternehmens.<sup>479</sup> Der OECD-Betriebsstättenbericht sieht dafür folgende Einzelschritte<sup>480</sup> vor:

### Funktionsanalyse

Verträge zwischen Betriebsstätte und Stammhaus sind rechtlich unwirksam, da beide Unternehmensteile zum gleichen Einheitsunternehmen gehören. Eine Zuordnung der Wirtschaftsgüter und Risiken kann daher nicht auf vertraglicher Basis erfolgen, weswegen die OECD nach einem anderen Mechanismus suchen musste.<sup>481</sup>

Die OECD hat sich dazu entschieden, die Zuteilung von Wirtschaftsgütern und Risiken auf Betriebsstätte oder Stammhaus auf Grundlage der wesentlichen Personalfunktionen vorzunehmen. Diese sind im Vorfeld durch eine Funktionsanalyse<sup>482</sup> zu bestimmen. Die Betriebsstätte wird dazu als unabhängiges Unternehmen fingiert, das unter gleichen bzw. ähnlichen Bedingungen dieselben oder ähnliche Aktivitäten ausführt. Ziel der Funktionsanalyse ist es, die entscheidenden wirtschaftlichen Aktivitäten und Verantwortungen der Betriebsstätte („significant people functions“) sowohl im Hinblick auf die Tätigkeit des Gesamtunternehmens, als auch auf die internen Leistungsbeziehungen innerhalb des Einheitsunternehmens zu identifizieren.<sup>483</sup>

### Zuordnung von Risiken

Die Zuordnung der Risiken<sup>484</sup> erfolgt auf Basis der identifizierten relevanten Personalfunktionen mit Blick auf die Übernahme und die zukünftige Verwaltung dieser Risiken. Der Begriff Risiko kann sich dabei sowohl auf Wertveränderungen eines Wirtschaftsgutes beziehen, als auch aus der Ausübung bestimmter Funktionen resultieren. Mit Risiken sind nicht immer Wertverluste verbunden, sondern es kann sich auch um Wertzuwächse und somit Chancen handeln, die mit einem Wirtschaftsgut zusammenhängen.<sup>485</sup>

---

<sup>479</sup> Vgl. Förster, IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1930; OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 13.

<sup>480</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 88.

<sup>481</sup> Vgl. Förster, IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1930; OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 17 f.

<sup>482</sup> OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 89 ff.; Das Vorgehen der Funktionsanalyse ist erläutert in OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 1.20 ff.

<sup>483</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuerrecht, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 165.

<sup>484</sup> OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 97 ff.

<sup>485</sup> Vgl. Förster, IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1932 f.

---

### Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern<sup>486</sup> richtet sich nach den für die Anschaffung bzw. Herstellung bedeutsamen Personalfunktionen. Dabei stellt der OECD-Betriebsstättenbericht auf das wirtschaftliche Eigentum ab. Bei materiellen Wirtschaftsgütern gilt die Nutzung als entsprechendes Zuordnungskriterium für das wirtschaftliche Eigentum. Derjenige Unternehmensteil, dem das Wirtschaftsgut zugewiesen wird, erhält die daraus resultierenden Einnahmen und Ausgaben und trägt die Folgen einer Wertveränderung.<sup>487</sup>

### Bestimmung des Dotationskapitals

Die Betriebsstätte ist darüber hinaus mit einem angemessenen Dotationskapital<sup>488</sup> auszustatten, das der Vermögens- und Risikostruktur Rechnung trägt.<sup>489</sup> Zur Bestimmung des Dotationskapitals nennt der OECD-Betriebsstättenbericht mehrere Methoden. Der Fokus wird dabei auf die Kapitalaufteilungs-<sup>490</sup> und die Fremdvergleichsmethode<sup>491</sup> gelegt.<sup>492</sup>

### Identifizierung von dealings

Zunächst sind der Betriebsstätte die Einnahmen und Ausgaben aus den Transaktionen zu verbundenen und fremden Unternehmen zuzuordnen. Anschließend ist zu prüfen, ob darüber hinaus unternehmensinterne Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte als dealings<sup>493</sup> anzuerkennen sind und somit auch bei der Gewinnermittlung der Betriebsstätte berücksichtigt werden müssen. Nicht jede Innentransaktion stellt auch gleichzeitig ein dealing dar.<sup>494</sup> Die OECD stellt erhöhte Anforderungen an die Anerkennung dieser dealings. Nur solche Innentransaktionen, die auch zwischen fremden Dritten stattgefunden hätten und denen ein reales und identifizierbares Ergebnis zugrunde liegt, werden als dealing akzeptiert und bei der Gewinnabgrenzung berücksichtigt.<sup>495</sup>

Innentransaktionen sind dann mit einem Fremdvergleichspreis inklusive Gewinnkomponente zu verrechnen, wenn fremde Dritte diesen vereinbaren würden. Der FSEA fingiert somit einen schuldrechtlichen Leistungsaustausch zwischen Betriebsstätte und Stammhaus (siehe Abbildung E-1).<sup>496</sup>

---

<sup>486</sup> OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 101 ff.

<sup>487</sup> Vgl. Förster, IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1931.

<sup>488</sup> OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 130 ff.

<sup>489</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 166.

<sup>490</sup> OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 155 ff.

<sup>491</sup> OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 163 ff.

<sup>492</sup> Vgl. Förster, IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1933 ff.

<sup>493</sup> OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 207 ff.

<sup>494</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuerrecht, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 167.

<sup>495</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 211; Förster, IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1936.

<sup>496</sup> Vgl. Ditz, IStR 2005, 37, 39; OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 208.

<b>Innentransaktion</b>	<b>Behandlung</b>	<b>Verrechnung</b>
Übertragung von Wirtschaftsgütern	fiktiver Kauf	Fremdvergleichs- preis
Nutzungsüberlassung immaterieller/ materieller Wirtschaftsgüter	fiktive Pacht/ fiktive Lizenz	Pachtentgelt/ Lizenzgebühr
Dienstleistung	Dienstleistung	Entgelt mit Gewinnaufschlag

Abbildung E-1: **Dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.**

Damit ein dealing für steuerliche Zwecke bei der Gewinnabgrenzung von den beteiligten Finanzbehörden anerkannt wird, rät die OECD die Steuerpflichtigen zu zeitnahen Aufzeichnungen, in denen die entsprechende Innentransaktion zwischen Betriebsstätte und Stammhaus erläutert wird. Dadurch kann das Streitpotential erheblich gemindert werden.<sup>497</sup> Die Finanzbehörden werden die dealings akzeptieren, wenn:

- die aus der Funktionsanalyse ermittelte wirtschaftliche Realität mit der Dokumentation übereinstimmt,
- die dokumentierten Vereinbarungen auch zwischen vergleichbaren selbständigen Unternehmen beschlossen worden wären oder falls sie abweichen, die Finanzverwaltung anhand der vorgelegten Dokumentation einen Verrechnungspreis bestimmen kann, und
- das dokumentierte dealing keine Grundsätze des OECD-Betriebsstättenberichts verletzt.<sup>498</sup>

## **bb) Schritt 2: Gewinnermittlung anhand einer Vergleichsanalyse**

Im zweiten Schritt des FSEA werden die als dealings identifizierten Innentransaktionen in Übereinstimmung mit den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien fremdvergleichskonform vergütet.<sup>499</sup> Dazu werden die dealings zunächst mit entsprechenden Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen verglichen.<sup>500</sup> Festgestellte Unterschiede zwischen dem dealing und der Transaktion bei unabhängigen Unternehmen haben entweder keinen Einfluss auf die Vergleichbarkeit oder können durch hinreichend gute Anpassungen beseitigt werden.<sup>501</sup>

Anschließend soll der Gewinn der Betriebsstätte aus den Innentransaktionen durch Anwendung einer in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien dokumentierten Verrechnungspreismethode ermittelt werden.<sup>502</sup> Dabei sollen vorrangig die geschäftsfallbezogenen Standardmethoden zur Anwendung kommen. Nur in

<sup>497</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 20 OECD-MK (2008).

<sup>498</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 216; Förster, IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1936.

<sup>499</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 42.

<sup>500</sup> Das Vorgehen dieser Vergleichsanalyse ist erläutert in OECD, Verrechnungspreisrichtlinie (1995), Tz. 1.15 ff.

<sup>501</sup> Vgl. Förster, IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, 1929, 1937; OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 43 und 218.

<sup>502</sup> Siehe OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Abschnitt D-3.

---

Ausnahmefällen, wenn die Standardmethoden aus Kapitel D.IV keine verlässlichen Resultate liefern, sollen die geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden verwendet werden.<sup>503</sup>

### **cc) Resultat des FSEA**

Auf Grundlage der durchgeführten Funktionsanalyse, der zugeordneten Wirtschaftsgüter und Risiken sowie den identifizierten dealings lässt sich das Ergebnis der als selbständiges Unternehmen fingierten Betriebsstätte ermitteln. Dabei sind sowohl die Gewinne als auch die Verluste aus der Gesamtheit ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten zu berücksichtigen. Diese umfassen Geschäftsbeziehungen zu fremden Unternehmen, verbundenen Unternehmen sowie zu anderen Teilen innerhalb des Einheitsunternehmens.<sup>504</sup> Zur Bewertung der Außentransaktionen mit fremden Dritten ist zunächst festzustellen, welchem Unternehmensteil die dafür notwendigen Wirtschaftsgüter zugeordnet worden sind.<sup>505</sup> Anschließend sind ihm die daraus resultierenden Einnahmen und Ausgaben zuzuweisen. Handelt es sich um Geschäfte mit verbundenen Unternehmen sind die Gewinne direkt auf Grundlage der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zu ermitteln. Darüber hinaus sind die anerkannten dealings für die Ergebnisabgrenzung unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu vergüten.<sup>506</sup>

## **7. Vergleich bisheriges Vorgehen und zukünftige Behandlung nach FSEA**

In diesem Kapitel werden Änderungen, die sich durch den FSEA ergeben, an ausgewählten Teilbereichen<sup>507</sup> der Betriebsstättengewinnermittlung auf-gezeigt. Zunächst wird jeweils die bisherige Ansicht der OECD und der Finanzverwaltung in Deutschland beschrieben und anschließend auf den neuen Ansatz eingegangen. Interessant sind in diesem Zusammenhang insbesondere die unternehmensinterne Zuordnung von Wirtschaftsgütern sowie Lieferungen und Leistungen zwischen den einzelnen Unternehmens-teilen. Dabei stellt sich in einem ersten Schritt die Frage, ob diese zu verrechnen sind, und wenn ja, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt.

### **a) Zuordnung von Wirtschaftsgütern**

Nach dem deutschen Steuerrecht wird der Gewinn einer Betriebsstätte durch Betriebsvermögensvergleich<sup>508</sup> ermittelt. Voraussetzung dafür ist, dass der Betriebsstätte alle ihr dienenden Aktiva und Passiva nach dem

---

<sup>503</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 44 und 219.

<sup>504</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 13 und 47; *van Wanrooij*, Intertax 2009, 298, 301.

<sup>505</sup> Vgl. *Förster/Naumann/Rosenberg*, IStR 2005, 617, 622.

<sup>506</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuerrecht, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 167; *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S.113 f.

<sup>507</sup> Nicht behandelt werden u.a. die Ausstattung der Betriebsstätte mit Dotationskapital sowie Währungsumrechnungsprobleme.

<sup>508</sup> § 4 Abs. 1 EStG.

---

Fremdvergleichsgrundsatz zugeordnet werden.<sup>509</sup> Somit hängt der Betriebsstättengewinn auch davon ab, welche Vermögensgegenstände der Betriebsstätte zugerechnet werden.<sup>510</sup>

### Bisherige Auffassungen der OECD und der deutschen Finanzverwaltung

Die *Finanzverwaltung*<sup>511</sup> vertritt die Auffassung, dass ein Wirtschaftsgut entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet werden kann. Eine anteilige Zuordnung wird abgelehnt.

Grundsätzlich sind die Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte zuzuordnen, die zur Erfüllung der Betriebsstättenfunktion beitragen.<sup>512</sup> Darunter fallen alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich durch die Betriebsstätte genutzt und verwertet werden, aber auch solche Wirtschaftsgüter, aus denen aufgrund der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte Einkünfte erzielt werden.<sup>513</sup>

Wird ein Wirtschaftsgut gemeinsam von der Betriebsstätte und seinem Stammhaus genutzt oder nur kurzfristig der Betriebsstätte zur Nutzung überlassen, treten bei der Zuordnung größere Probleme auf.<sup>514</sup>

Im Fall der gemeinsamen Nutzung eines Wirtschaftsguts (z.B. Know-How, Patente) durch Stammhaus und Betriebsstätte stellen die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze auf den erkennbaren Willen<sup>515</sup> der Geschäftsleitung ab, welchem Unternehmensteil sie zuzurechnen sind. Die buchmäßige Behandlung des Wirtschaftsguts kann ein Indiz<sup>516</sup> für die Zurechnung zu einem Unternehmensteil sein, ist jedoch keine Voraussetzung für die Zuordnung. Hingegen sind die Erträge oder Aufwendungen, die durch das Wirtschaftsgut erwirtschaftet bzw. verursacht werden, nach der tatsächlichen Nutzung auf die beiden Unternehmensteile aufzuteilen.<sup>517</sup>

Bei einer nur vorübergehenden Nutzung eines Wirtschaftsguts durch die Betriebsstätte kann eine Zuordnung zur Betriebsstätte unterbleiben, falls die Überlassung zwischen fremden Dritten auf Basis eines Pacht- oder ähnlichen Rechtsverhältnisses stattgefunden hätte und die Aufwendungen bzw. Erträge auf beide Unternehmensteile umgelegt werden. Wird ein Wirtschaftsgut von mehreren Betriebsstätten genutzt, kann ebenfalls eine Zuordnung bei der nutzenden Betriebsstätte unterbleiben.<sup>518</sup>

Auch auf Ebene der *OECD* wird die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes davon abhängig gemacht, ob es einer Funktion des Stammhauses oder der Betriebsstätte dient.<sup>519</sup> Bezüglich der anteiligen Zuordnung existieren

---

<sup>509</sup> Vgl. *Haß*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000), S. 169.

<sup>510</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 287.

<sup>511</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1085, Tz. 2.4.

<sup>512</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 29.7.1992, II R 39/89, BStBl II 1993, 63, 65.

<sup>513</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1085, Tz. 2.4.

<sup>514</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 628; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 241.

<sup>515</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 1.4.1987, II R 186/80, BStBl II 1987, 550, 551.

<sup>516</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 29.7.1992, II R 39/89, BStBl II 1993, 63, 65.

<sup>517</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1085, Tz. 2.4.

<sup>518</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1085, Tz. 2.4.

<sup>519</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 240.

---

verschiedene Meinungen. Wird ein Wirtschaftsgut sowohl von dem Stammhaus als auch der Betriebsstätte genutzt, fordert *Hemmelrath*<sup>520</sup> nicht nur eine Aufteilung der Erträge und Aufwendungen, sondern zusätzlich eine anteilige Zuordnung des Wirtschaftsguts zu beiden Unternehmensteilen. *Jacobs*<sup>521</sup> schlägt in diesem Zusammenhang eine Unterscheidung zwischen zeitanteiliger und funktionsanteiliger Nutzung vor.

### Zukünftige Behandlung nach FSEA

Dem FSEA folgend sind im Rahmen der Funktionsanalyse die von der Betriebsstätte ausgeführten Funktionen zu bestimmen. Anschließend sind der Betriebsstätte die dafür notwendigen Wirtschaftsgüter zuzuordnen.<sup>522</sup>

Bei der anteiligen Nutzung von Wirtschaftsgütern unterscheidet sich der FSEA von der reinen Aufwandszuordnung der bisherigen Auffassung. Wird ein Wirtschaftsgut gemeinsam von Stammhaus und Betriebsstätte genutzt oder wird es der Betriebsstätte nur vorübergehend überlassen, wird diese anteilige oder zeitweise Nutzung mit einer vergleichbaren Nutzung zwischen fremden Dritten verglichen. Ausgehend von der Selbständigkeit der Betriebsstätte wird nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs eine Miet- oder Lizenzgebühr ermittelt, die in der Regel eine Gewinnkomponente beinhaltet. Um diesen Betrag vermindert sich das Ergebnis der Betriebsstätte.<sup>523</sup>

## **b) Dienstleistungen**

### Bisherige Auffassungen der OECD und der deutschen Finanzverwaltung

Bei der Verrechnung von unternehmensinternen Dienstleistungen differenziert die *Finanzverwaltung*<sup>524</sup> zwischen Haupt- und Nebentätigkeiten der Betriebsstätte. Gehört die Erbringung von Dienstleistungen zur Haupttätigkeit der Betriebsstätte, können Dienstleistungen mit dem Fremdvergleichspreis abgerechnet werden. Ein Gewinnaufschlag ist dann nicht anzusetzen, wenn Dienstleistungen lediglich Nebentätigkeiten der Betriebsstätte darstellen.

Bei allgemeinen Dienstleistungen des Stammhauses lehnt die deutsche Finanzverwaltung einen Gewinnaufschlag ab. Für ihre Kontroll- und Regieleistungen (Geschäftsführung, allgemeine Verwaltung) werden der Betriebsstätte die entsprechenden Aufwendungen zugeordnet.<sup>525</sup>

Die Entscheidung, ob bei der Erbringung von Dienstleistungen lediglich die Kosten oder die Kosten erhöht um einen Gewinnaufschlag zu verrechnen sind, macht die *OECD* davon abhängig, ob die Dienstleistung im normalen Gang der Geschäftstätigkeit realisiert wird, d.h. ob die Betriebsstätte damit unmittelbar eine

---

<sup>520</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 115.

<sup>521</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 628.

<sup>522</sup> Vgl. *Förster/Naumann/Rosenberg*, IStR 2005, 617, 621.

<sup>523</sup> Vgl. *Konrad*, IStR 2003, 786, 788.

<sup>524</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1090, Tz. 3.1.2.

<sup>525</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 663; BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1091, Tz. 3.4.

---

Gewinnerzielung verfolgt.<sup>526</sup> Die Verrechnung von Gewinnkomponenten bei unternehmensinternen Dienstleistung ist dann erlaubt, wenn das Erbringen der entsprechenden Dienstleistung ganz oder teilweise zu der Unternehmenstätigkeit des jeweiligen Unternehmensteils gehört und standardisierte Entgelte für die jeweilige Leistung existieren.<sup>527</sup> Ein Gewinnaufschlag soll auch in den Fällen gerechtfertigt sein, in denen die Haupttätigkeit der Betriebsstätte darin besteht, ihrem Unternehmen spezielle Dienstleistungen zu erbringen und die dafür fälligen Kosten einen nicht geringen Anteil des Unternehmensaufwands ausmachen.<sup>528</sup>

Dienstleistungen sind dann nach dem Kostenprinzip, d.h. ohne Gewinnaufschlag, zu verrechnen, wenn sie von keinem unabhängigen Unternehmen erbracht werden können oder unabhängige Unternehmen sich ebenfalls auf eine Kostenteilung geeinigt hätten.<sup>529</sup> Eine Kostenverrechnung soll ebenfalls stattfinden, wenn die Dienstleistungen eine Senkung der Gesamtkosten des Unternehmens<sup>530</sup> zum Ziel haben oder die entsprechende Dienstleistung zum Teil des allgemeinen Managements (z.B. Schulungen für Arbeiter des Gesamtunternehmens) gehört.<sup>531</sup>

### Zukünftige Behandlung nach FSEA

Der OECD-Betriebsstättenbericht fordert im Rahmen des fiktiven schuldrechtlichen Leistungsaustausches zwischen Betriebsstätte und Stammhaus eine Verrechnung von Dienstleistungen mit einem zwischen fremden Dritten üblichen Dienstleistungsentgelt, d.h. mit Gewinnaufschlag. Es sollen keine Unterscheidungen mehr zwischen Haupt- und Nebentätigkeiten gemacht werden.<sup>532</sup> Einziges Kriterium soll sein, ob unabhängige Dritte auch eine entsprechende Dienstleistung vereinbart hätten. Falls ja, ist ein Gewinnaufschlag unbedingt zu verrechnen. Andernfalls sind die Aufwendungen entsprechend aufzuteilen.<sup>533</sup>

## **c) Überführung von Wirtschaftsgütern**

Wirtschaftsgüter (Anlagevermögen, Waren) können zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht gekauft und verkauft werden. Man spricht immer von der Überführung eines Wirtschaftsguts.<sup>534</sup> Im internationalen Steuerrecht sind in diesem Zusammenhang die Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und die damit verbundenen Besteuerungsrechte von großer Bedeutung.<sup>535</sup>

---

<sup>526</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 17.1 und 17.2 OECD-MK (2005).

<sup>527</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 17.5 OECD-MK (2005).

<sup>528</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 17.6 OECD-MK (2005).

<sup>529</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 17.1 OECD-MK (2005).

<sup>530</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 17.2 OECD-MK (2005).

<sup>531</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 17.7 OECD-MK (2005).

<sup>532</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 208 und 254.

<sup>533</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 663.

<sup>534</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 298.

<sup>535</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 121; *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 8.3.

---

Wird ein Wirtschaftsgut von einem inländischen Unternehmen in eine ausländische Betriebsstätte überführt, fällt es aus der deutschen Steuerpflicht heraus. Damit verbunden ist auch das Besteuerungsrecht der im Wirtschaftsgut gebundenen stillen Reserven. Einen solchen Vorgang bezeichnet man als Steuerentstrickung.<sup>536</sup>

Die Grundzüge der Problematik der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte werden in diesem Kapitel dargestellt.<sup>537</sup>

### Bisherige Auffassungen der OECD und der deutschen Finanzverwaltung

Die *Finanzverwaltung* unterscheidet je nach Vertragssituation zwei Fälle: Die ausländische Betriebsstätte liegt in einem Staat,

- mit dem Deutschland kein DBA oder ein DBA mit Anrechnungsmethode abgeschlossen hat,
- mit dem Deutschland ein DBA mit Freistellungsmethode abgeschlossen hat.<sup>538</sup>

Bei einer Überführung eines Wirtschaftsguts des Anlage- oder Umlaufvermögens kommt es im 1. Fall zu keiner Besteuerung, wenn die Erfassung der stillen Reserven weiterhin garantiert ist. Sind die Einkünfte der Betriebsstätte jedoch durch ein DBA freigestellt, kommt es im Überführungszeitpunkt zu einer Aufdeckung der stillen Reserven mit dem Fremdvergleichspreis.<sup>539</sup>

Im Fall 2 muss weiter unterschieden werden, ob das Wirtschaftsgut zum Anlage- oder Umlaufvermögen gehört. In beiden Fällen ist zunächst als Gewinn (Verlust) die Differenz aus dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts zum Überführungszeitpunkt zu erfassen. Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist kein Gewinn im Überführungszeitpunkt zu besteuern. Daher ist im Rahmen einer aufgeschobenen Besteuerung zunächst ein passiver (aktiver) Merkposten (Ausgleichsposten) in einer Nebenrechnung zu neutralisieren. Erst wenn das Wirtschaftsgut aus der ausländischen Betriebsstätte ausscheidet, ist der Merkposten erfolgswirksam aufzulösen. Handelt es sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut, ist der Merkposten zeitanteilig aufzulösen.<sup>540</sup> Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens wird ebenfalls die aufgeschobene Besteuerung angewendet und beim Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus der ausländischen Betriebsstätte der Merkposten erfolgswirksam aufgelöst.<sup>541</sup>

Für die Praxis sind die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze mit ihren Ausführungen heranzuziehen, da es an gesetzlichen Regelungen fehlt. Das deutsche Steuerrecht kennt keinen Grundsatz der Steuerentstrickung, nach dem stille Reserven aufzudecken sind, sobald ein Wirtschaftsgut für die Zwecke der Gewinnermittlung

---

<sup>536</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 58; *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 8.1.

<sup>537</sup> Weiterführend Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 243 ff.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 613 ff. und 651 ff.

<sup>538</sup> Vgl. *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 8.18.

<sup>539</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1086, Tz. 2.6.1.

<sup>540</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1086, Tz. 2.6.1 a.

<sup>541</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1086, Tz. 2.6.1 b.

---

herausfällt. Der BFH<sup>542</sup> verfolgte in diesem Zusammenhang lange Zeit eine sog. finale Entnahmetheorie. Verlässt ein Wirtschaftsgut Deutschland, liegt eine Steuerentstrickung vor, da das Wirtschaftsgut der deutschen Besteuerung entzogen wird. Die Überführung ist als eine mit dem Teilwert<sup>543</sup> zu bewertende Entnahme<sup>544</sup> anzusehen. Es kommt somit zur Aufdeckung der stillen Reserven.<sup>545</sup>

Fraglich ist, ob bei Baubetriebsstätten überhaupt eine Steuerentstrickung vorliegt, da es sich nicht um einen endgültigen Weggang des Wirtschaftsgutes handelt. Am Ende der Bauzeit kehrt das Anlagevermögen schließlich wieder zum Stammhaus zurück.

Durch das SEStEG<sup>546</sup> wurden in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG gesetzliche Entstrickungsregelungen zur Sicherung der stillen Reserven bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland aufgenommen. Nach Meinung des Gesetzgebers handelt es sich dabei lediglich um eine Klarstellung<sup>547</sup> der bisherigen Rechtsprechung.

Abweichend von den Ausführungen in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen führt diese Neuregelung dazu, dass es bei jeder Überführung eines Wirtschaftsguts vom In- ins Ausland zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Dabei ist es unerheblich, ob ein DBA mit Anrechnungs- oder Freistellungsmethode vorliegt.<sup>548</sup>

Der Ausschluss oder die Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte wird einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleichgesetzt, die mit dem gemeinen Wert<sup>549</sup> anzusetzen ist. Dies gilt für alle entnehmbaren Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Die Differenz zwischen Buchwert und dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts ist von dem Steuerpflichtigen zu versteuern, ohne dass tatsächlich ein Gewinn realisiert wird.<sup>550</sup>

Mittlerweile hat der BFH die finale Entnahmetheorie<sup>551</sup> aufgegeben. Die sich daraus ergebenden Konsequenzen werden in dieser Arbeit nicht behandelt.

Offen ist zudem noch, ob die eingeführten Entstrickungsregelungen nicht gegen Europarecht verstoßen. Da sich die Regelungen nur auf die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern beziehen und inländische Sachverhalte nicht erfassen, könnte sich daraus ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit

---

<sup>542</sup> Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 18.5.1983, I R 5/82, BStBl II 1983, 771, 773; BFH, Urteil vom 19.2.1989, IV R 38/97, BStBl II 1998, 509, 511.

<sup>543</sup> § 9 BewG.

<sup>544</sup> § 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG.

<sup>545</sup> Vgl. *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 8.7; *Kahle/Franke*, IStR 2009, 406, 407.

<sup>546</sup> Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006, BGBl I 2006, S. 2782 ff.

<sup>547</sup> Vgl. *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009), EStG, § 4 Rn. 329.

<sup>548</sup> Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2009), Rn. 648.

<sup>549</sup> § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 2 EStG.

<sup>550</sup> Vgl. *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009), EStG, § 4 Rn. 329.

<sup>551</sup> BFH, Urteil vom 17.7.2008, I R 77/06, DB 2008, 2281 ff.; weiterführend siehe *Ditz*, IStR 2009, 115 ff.; *Kahle*, IStR 2009, 406 ff.

---

(Art. 43 EG) ergeben.<sup>552</sup> Für das Anlagevermögen wurde daher § 4g EStG eingefügt, der es durch Bildung eines Ausgleichspostens<sup>553</sup> ermöglicht, die sofortige Gewinnrealisierung hinauszuschieben.

Die OECD stellt es den betroffenen Vertragsstaaten frei, den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zu wählen. Gewinne können somit schon im Überführungszeitpunkt besteuert werden, obwohl sie erst in zukünftigen Perioden realisiert werden.<sup>554</sup>

#### Zukünftige Behandlung nach FSEA

Der FSEA fordert für die Überführung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern eine Abrechnung mit dem Fremdvergleichspreis. Die Folge ist die sofortige Aufdeckung von stillen Reserven, die im Wirtschaftsgut enthalten sind.<sup>555</sup> Probleme können sich dann ergeben, wenn die Staaten die Besteuerung von unrealisierten Gewinnen verschieden behandeln.<sup>556</sup>

#### **V. Neufassung von Art. 7 OECD-MA**

Da einige Schlussfolgerungen des OECD-Betriebsstättenberichts nicht im Einklang mit dem derzeitigen Art. 7 OECD-MA und seiner Kommentierung stehen, hat sich die OECD zu einer schrittweisen Einführung der Ergebnisse des Berichts in den Aktualisierungsprozess des Art. 7 OECD-MA entschieden. An dessen Ende soll die Neufassung des Art. 7 OECD-MA und des zugehörigen Kommentars stehen.<sup>557</sup>

In einem ersten Schritt wurde der bestehende Musterkommentar zu Art. 7 OECD-MA überarbeitet. Allerdings wurden nur diejenigen neuen Ergebnisse des OECD-Betriebsstättenberichts berücksichtigt, die nicht dem Inhalt des bestehenden OECD-MK widersprechen. Dieser aktualisierte Kommentar<sup>558</sup> zu Art. 7 OECD-MA war Teil der Veröffentlichung der Überarbeitung<sup>559</sup> des Musterabkommens im Jahr 2008.<sup>560</sup>

Im zweiten Schritt ist die Neufassung des Art. 7 OECD-MA vorgesehen. Der neue Artikel soll zusammen mit der umfassend angepassten Kommentierung in der nächsten Überarbeitung des OECD-MA im Jahr 2010

---

<sup>552</sup> Vgl. *Ditz*, IStR 2009, 115, 119.

<sup>553</sup> Vgl. *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009), EStG, § 4 Rn. 329; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2009), Rn. 299.

<sup>554</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 15.1 OECD-MK (2005).

<sup>555</sup> Vgl. *Förster/Naumann/Rosenberg*, IStR 2005, 617, 622.

<sup>556</sup> Vgl. *Konrad*, IStR 2003, 786, 787.

<sup>557</sup> Vgl. *van Wanrooij*, Intertax 2009, 298, 299; *Kolb*, IWB 2009, Fach 10, Gruppe 2, 2049, 2052; *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008), Art. 7 OECD-MA Rn. 87.

<sup>558</sup> OECD, Revised Commentary on Art. 7 of the OECD Model Tax Convention, 10 April 2007 (abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/0/2/38361711.pdf>, letzter Abruf am 22.12.2009).

<sup>559</sup> OECD, The 2008 Update of the OECD Model Tax Convention, 18 Juli 2008 (abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf>, letzter Abruf am 22.12.2009).

<sup>560</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Vorwort, Rn. 8.

veröffentlicht werden<sup>561</sup> und vollständig den Schlussfolgerungen des OECD-Betriebsstättenberichts im Sinne des FSEA folgen.<sup>562</sup>

In Bezug auf ihre Rechtsqualität haben Änderungen im Musterkommentar und neu formulierte Artikel des Musterabkommens nicht die gleichen Auswirkungen. Der OECD-MK betont<sup>563</sup>, dass bloße Ergänzungen und Änderungen in der Kommentierung, die nicht im Zusammenhang mit einer Neufassung des zugehörigen Artikels stehen, zur Auslegung bestehender Abkommen verwendet werden können. Dies wird damit begründet, dass diese Änderungen den gemeinsamen Willen der OECD-Mitglieder in Hinblick auf die Interpretation der bestehenden Regelungen ausdrücken. Somit ist der überarbeitete Kommentar zu Art. 7 OECD-MA für bereits bestehende DBA relevant. Im Gegensatz dazu ist die Neufassung eines Artikels nur dann rechtswirksam, wenn sie bei der Verabschiedung oder Revision eines Doppelbesteuerungsabkommens von beiden Vertragspartnern vereinbart wird.<sup>564</sup>

Aktuell läuft die zweite Phase des Implementierungsprozesses der Ergebnisse des OECD-Betriebsstättenberichts. Eine erste Version<sup>565</sup> der Neufassung des Art. 7 OECD-MA und seines Kommentars wurden im Juli 2008 veröffentlicht. Insgesamt nahmen 14 Organisationen und Einzelpersonen Stellung zu diesem Entwurf und äußerten Veränderungsvorschläge. Schließlich wurde im November 2009 ein überarbeiteter Entwurf<sup>566</sup> veröffentlicht. Gleichzeitig hat die OECD um Stellungnahmen bis Januar 2010 gebeten. Die Neufassung des Art. 7 OECD-MA und des Kommentars sollen Ende 2010 dann Bestandteil der nächsten Überarbeitung werden.<sup>567</sup>

Der neue Art. 7 OECD-MA wird zukünftig nicht mehr aus sieben Absätzen, sondern nur noch aus vier Absätzen bestehen, die uneingeschränkt dem FSEA folgen.<sup>568</sup> In Absatz 1 wurden zwei Änderungen vorgenommen. Der Begriff Unternehmensgewinne soll nach dem FSEA ausgelegt werden. Das Betriebsstättenprinzip und die Ablehnung der Attraktionskraft der Betriebsstätte bleiben elementarer Bestandteil dieses Absatzes.<sup>569</sup>

Kern des neuen Art. 7 OECD-MA ist Absatz 2, der für die Bestimmung der Betriebsstättengewinne die konsequente Anwendung des FSEA fordert. Explizit werden dabei die unternehmensinternen dealings in den Abkommenstext aufgenommen, die zukünftig bei der Gewinnermittlung der Betriebsstätte berücksichtigt

---

<sup>561</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Vorwort, Rn. 8.

<sup>562</sup> Vgl. *Bennett/Russo*, International Transfer Pricing Journal 2009, 73, 74.

<sup>563</sup> Vgl. Einl. Rn. 35 OECD-MK (2008).

<sup>564</sup> Vgl. *Förster*, IStR 2007, 398, 398 f.

<sup>565</sup> OECD, Discussion Draft on new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention, 7. Juli 2008 (abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/37/8/40974117.pdf>, letzter Abruf am 22.12.2009).

<sup>566</sup> OECD, Revised Discussion Draft on a new Article 7 of the OECD Model Tax Convention, 24. November 2009 (abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/30/52/44104593.pdf>, letzter Abruf am 22.12.2009).

<sup>567</sup> [http://www.oecd.org/document/27/0,3343,en\\_2649\\_33747\\_44117467\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/27/0,3343,en_2649_33747_44117467_1_1_1_1,00.html), letzter Abruf am 22.12.2009.

<sup>568</sup> Vgl. *Bennett/Russo*, International Transfer Pricing Journal 2009, 73, 74.

<sup>569</sup> Vgl. *van Wanrooij*, Intertax 2009, 298, 299 f.

---

werden sollen. Darüber hinaus wird klargestellt, dass die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien auch im Verhältnis zwischen Betriebsstätte und Stammhaus angewendet werden sollen.<sup>570</sup>

Die bisherigen Absätze 3, 4, 5 und 6 werden gelöscht. Absatz 7 wird in seinem Wortlaut nicht geändert; wird aber in der Neufassung des Art. 7 OECD-MA den vierten Absatz bilden.<sup>571</sup>

Die weitreichendsten Änderungen hat Art. 7 Abs. 3 OECD-MA erfahren. Aufgrund der Fiktion des unabhängigen und selbständigen Unternehmens in dem neuen Absatz 2, muss die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nicht mehr in einem separaten Absatz behandelt werden. Neuer Inhalt des Art. 7 Abs. 3 OECD-MA nach dem Entwurf im Juli 2008 waren Regelungen zum Dotationskapital der Betriebsstätte.<sup>572</sup> Der überarbeitete Entwurf aus dem November 2009 hat den Text des Absatzes 3 erneut geändert und sieht nun einen ähnlichen Anpassungsmechanismus<sup>573</sup> vor, wie bei der Gewinnberichtigung von verbundenen Unternehmen nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA.

## **VI. Stellungnahme**

Durch die Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem FSEA wird die internationale Einkünfteabgrenzung im Einheitsunternehmen an das Vorgehen bei konzernverbundenen Unternehmen angeglichen.<sup>574</sup> Die OECD verfolgt jedoch nicht das Ziel, Betriebsstätten und Tochtergesellschaften vom Betrag her das gleiche Ergebnis zuzurechnen. Vielmehr wird beabsichtigt in beiden Fällen bei der Ergebnisermittlung dieselben Prinzipien anzuwenden.<sup>575</sup>

Im Folgenden wird der FSEA einer Bewertung unterzogen und Anwendungsschwierigkeiten aufgezeigt, die sich in Deutschland ergeben können. Im Anschluss daran wird der FSEA aus Sicht der Baubranche bewertet.

### **1. Allgemeine Bewertung**

#### *Keine Beschränkung des Gewinns*

Mit dem FSEA wird die uneingeschränkte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten ermöglicht.<sup>576</sup> In diesem Zusammenhang hebt die Neufassung des OECD-Musterkommentars<sup>577</sup> hervor, dass die einer Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne i.S.d. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA nicht durch den Gesamtgewinn des Einheitsunternehmens beschränkt werden. Diese konsequente Auslegung ermöglicht es, einer Betriebsstätte Gewinne zuzurechnen, obwohl das

---

<sup>570</sup> Vgl. *Bennett/Russo*, International Transfer Pricing Journal 2009, 73, 75 ff.; *van Wanrooij*, Intertax 2009, 298, 300 ff.

<sup>571</sup> Vgl. *Bennett/Russo*, International Transfer Pricing Journal 2009, 73, 74.

<sup>572</sup> Vgl. *van Wanrooij*, Intertax 2009, 298, 304 f.

<sup>573</sup> [http://www.oecd.org/document/27/0,3343,en\\_2649\\_33747\\_44117467\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/27/0,3343,en_2649_33747_44117467_1_1_1_1,00.html), letzter Abruf am 22.12.2009.

<sup>574</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuerrecht, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 172.

<sup>575</sup> Vgl. *Niehaves*, in: *Haase*, Außensteuerrecht, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 161.

<sup>576</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 74.

<sup>577</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 11 OECD-MK (2008).

---

Gesamtunternehmen als Ganzes Verluste erwirtschaftet hat. Umgekehrt kann es vorkommen, dass trotz erzielter Gewinne im Gesamtunternehmen, keine Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet werden.

### Gewinnrealisierung ohne Außenumsatz

Ein wesentliches Merkmal des FSEA ist die Gewinnrealisierung ohne Außenumsatz.<sup>578</sup> Demnach können der Betriebsstätte Gewinne durch ihre als dealings anerkannten Leistungsbeziehungen zum Stammhaus zugerechnet werden, obwohl diese Gewinne noch nicht im Außenverhältnis realisiert sind.<sup>579</sup> Produziert zum Beispiel die Betriebsstätte bestimmte Güter und überführt diese zum Zwecke des Vertriebs in einen anderen Unternehmensteil, wird der Betriebsstätte aufgrund des Transfers bereits ein Gewinn zugewiesen.<sup>580</sup> Die fremdvergleichskonforme Vergütung dieser dealings innerhalb des Einheitsunternehmens führt dazu, dass im Rahmen des FSEA eine Gewinnrealisierung ohne Marktberührung möglich ist.<sup>581</sup>

In Deutschland fehlt es jedoch an einer Rechtsgrundlage für die Gewinnrealisierung aufgrund interner dealings. Nach dem innerstaatlichen Handels- und Steuerrecht ist ein Gewinnausweis erst dann erlaubt, wenn die Gewinne durch Umsätze am Markt realisiert sind.<sup>582</sup> Somit führt der FSEA in Deutschland zu erheblichen Anwendungsschwierigkeiten<sup>583</sup>, denn die Vorschriften der deutschen DBA besitzen lediglich bei der Gewinnabgrenzung und nicht auf Ebene der Gewinnermittlung selfexecuting Wirkung. Gewinne sind immer nach nationalem Recht zu ermitteln. Ein fehlender Tatbestand für die Besteuerung interner dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte kann nicht durch die Regelungen des DBA ersetzt werden.<sup>584</sup>

### Aufteilung von Risiken

Dem FSEA liegt die Annahme zugrunde, dass Risiken einzelnen Unternehmensteilen zugeordnet werden können und nicht das Unternehmen als Ganzes betreffen. Die Gewinnzuordnung soll sich in diesem Fall nach den von der Betriebsstätte übernommenen geschäftlichen Risiken richten.<sup>585</sup>

Hingegen vertritt Wassermeyer<sup>586</sup> die Auffassung, dass Risiken stets dem Einheitsunternehmen zuzuordnen seien. Während zwischen verbundenen Unternehmen eine Verlagerung der Risiken auf einzelne Gesellschaften durch Verträge möglich ist, muss im Falle der Betriebsstätte ihre rechtliche Unselbständigkeit beachtet werden. Daraus folgt, dass einzelne Risiken nicht vom Stammhaus oder der Betriebsstätte übernommen werden können.

---

<sup>578</sup> Vgl. OECD, Betriebsstättenbericht (2008), Teil I, Rn. 70.

<sup>579</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 174.

<sup>580</sup> Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 625.

<sup>581</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 169.

<sup>582</sup> § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

<sup>583</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 175.

<sup>584</sup> Vgl. Förster/Naumann/Rosenberg, IStR 2005, 617, 619.

<sup>585</sup> Vgl. Niehaves, in: Haase, Außensteuergesetz, DBA (2009), Art. 7 OECD-MA Rn. 176 f.

<sup>586</sup> Vgl. Wassermeyer, IStR 2004, 733, 734.

---

## 2. Bewertung aus Sicht der Baubranche

Die Anwendung des FSEA mit seiner uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und seiner fremdvergleichskonformen Vergütung der dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte stößt bei Bau- und Montagebetriebsstätten auf Probleme.<sup>587</sup> Diese unterscheiden sich von klassischen Betriebsstätten, die in Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-MA geregelt sind. So wird zum Beispiel die Begründung einer Bau- und Montagebetriebsstätte von dem Erreichen einer Mindestfrist und nicht dem Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung abhängig gemacht. Daher müssen die Besonderheiten, die in der Natur der Bau- und Montagebetriebsstätte liegen, auch im Rahmen der Gewinnabgrenzung von Art. 7 OECD-MA berücksichtigt werden.<sup>588</sup>

Die OECD hat sich bei der Ausarbeitung des FSEA auf Dauerbetriebsstätten mit festen Geschäftseinrichtungen aus der Banken- und Versicherungsbranche konzentriert. Die Besonderheiten des internationalen Anlagenbaus mit seinen nur vorübergehenden Betriebsstätten wurden nur unzureichend berücksichtigt.<sup>589</sup> Bau- und Montagebetriebsstätten sind im Unterschied zu Betriebsstätten von Banken und Versicherungen lediglich eine Fiktion. Das ausführende Unternehmen ist unter Umständen nicht an einer dauerhaften Präsenz im Projektstaat interessiert und unterhält dort lediglich aufgrund der Fristüberschreitung eine Betriebsstätte. Diese wird künstlich erzeugt, um der Baubetriebsstätte zur Wahrung des Besteuerungsrechts des Projektstaats einen Unternehmensgewinn zuzuordnen.<sup>590</sup>

Großprojekte im internationalen Bau- und Anlagegeschäft zeichnen sich durch einen kontinuierlichen Herstellungsprozess aus. Die einzelnen Aktivitäten von Stammhaus und Betriebsstätte sind zeitlich und sachlich eng miteinander verzahnt. Eine Zuordnung einzelner Funktionen, Wirtschaftsgüter oder Risiken zum Stammhaus oder der Betriebsstätte kann nicht vorgenommen werden. Im Mittelpunkt steht das Interesse des Kunden an einer funktionsfertigen Gesamtanlage.<sup>591</sup> Somit ist die Zuordnung eines Betriebsstättengewinns basierend auf Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken, wie es der FSEA fordert, unmöglich.<sup>592</sup>

Weitere Anwendungsschwierigkeiten des FSEA ergeben sich aus der Tatsache, dass keine dealings zwischen Stammhaus und der Montagebetriebsstätte vorliegen. Sie können auch nicht steuerlich fingiert werden, da die Anwendung einer Standardmethode zur Bestimmung eines Verrechnungspreises daran scheitert, dass der Vergleichsmaßstab eines unabhängigen Dritten fehlt.<sup>593</sup>

Aufgrund der Besonderheiten von Bau- und Montagegroßprojekten liegen die für die Gewinnzuordnung maßgeblichen „significant people functions“ in der Regel beim Stammhaus.<sup>594</sup> Somit können der Betriebsstätte

---

<sup>587</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 114.

<sup>588</sup> Vgl. *Bendlinger/Görl/Schon*, Intertax 2006, 180, 180.

<sup>589</sup> Vgl. *Remberg*, IStR 2006, 545, 547.

<sup>590</sup> Vgl. *Bendlinger/Görl/Schon*, Intertax 2006, 180, 181.

<sup>591</sup> Vgl. *Remberg*, IStR 2006, 545, 545; *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 114.

<sup>592</sup> Vgl. *Bendlinger/Görl/Schon*, Intertax 2006, 180, 181.

<sup>593</sup> Vgl. *Remberg*, IStR 2006, 545, 547; *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 115.

<sup>594</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009); S. 114.

---

auch keine Gewinne zugerechnet werden. Auch Gewährleistungspflichten und Garantieleistungen werden immer vom Stammhaus getragen.<sup>595</sup> Werden nach der Beendigung eines Bauprojekts Gewährleistungspflichten aufgrund eines Mangels fällig, so können diese zusätzlichen Kosten weder der Betriebsstätte zugerechnet werden, da diese nicht mehr existiert, noch die Steuerlast im Betriebsstättenstaat nachträglich reduzieren.

Die Ausführungen haben gezeigt, dass eine eindeutige und sachgerechte Zuordnung von einzelnen Leistungen bei Bau- und Montagebetriebsstätten nahezu unmöglich erscheint. Entscheidend sind letztlich die Gesamtleistung und das Projektergebnis. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist es unerheblich, wie sich der Gewinn auf Betriebsstätte und Stammhaus verteilt. Aus steuerlicher Sicht ist jedoch eine solche Aufteilung notwendig.<sup>596</sup>

Bei Bau- und Montagebetriebsstätten hat sich in der Praxis die Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode bewährt. Der Betriebsstätte wird ein gerechter Teil des Gesamtergebnisses zugewiesen, der ihrem Beitrag zum Erfolg des Gesamtprojekts entspricht. Als Aufteilungsfaktor werden in der Regel Kosten genommen, die entweder im Stammhaus oder der Betriebsstätte angefallen sind.<sup>597</sup> In Deutschland hat die Finanzverwaltung eine solche Methode in die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze<sup>598</sup> aufgenommen und so eine rechtliche Basis für ihre Anwendung geschaffen.<sup>599</sup>

Die OECD ist sich der besonderen Problematik der Ergebnisabgrenzung bei Bauausführungen und Montagen bewusst. Daher hat sie in den OECD-MK den Hinweis eingefügt, dass derartige Betriebsstätten besondere Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Einkünften nach Art. 7 OECD-MA bereiten.<sup>600</sup> Jedoch finden sich im OECD-Betriebsstättenbericht keine besonderen Regelungen für diese Betriebsstätten.

---

## **F. Praxisfall: Bauprojekt M6**

---

Zu Beginn wird in Kapitel I ein Überblick über die Besonderheiten inter-nationaler Bauprojekte gegeben und typische Tätigkeiten identifiziert, die entweder im Betriebsstättenstaat oder im Ansässigkeitsstaat erbracht werden. Anschließend wird das Bauprojekt vorgestellt und in Kapitel III anhand der Baustellenorganisation die von der Betriebsstätte tatsächlich erfüllten Funktionen analysiert. Zum Abschluss werden sich daraus ergebende Konsequenzen für die Gewinnabgrenzung bei Baubetriebsstätten nach dem FSEA aufgezeigt.

### **I. Charakteristika internationaler Bauprojekte**

Internationale Bau- und Anlagenbauprojekte zeichnen sich durch die enge Verzahnung der Leistungen von Stammhaus und Betriebsstätte aus.<sup>601</sup> Bei solchen Turnkey Projekten<sup>602</sup> schuldet das Unternehmen dem

---

<sup>595</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 114; *Bendlinger/Görl/Schon*, Intertax 2006, 180, 182 f.

<sup>596</sup> Vgl. *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 115.

<sup>597</sup> Vgl. *Bendlinger/Görl/Schon*, Intertax 2006, 180, 183.

<sup>598</sup> BMF vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, 1097, Tz. 4.3.6.

<sup>599</sup> Vgl. *Remberg*, IStR 2006, 545, 546.

<sup>600</sup> Vgl. Art. 7 Rn. 23 OECD-MK (2008).

<sup>601</sup> Vgl. *Schröder/Strunk*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005), C 153.

Auftraggeber die schlüsselfertige Übergabe der vereinbarten Anlage bzw. Bauwerks und erhält dafür einen vertraglich festgelegten Preis. Dabei erbringt das Unternehmen verschiedene Sach- und Dienstleistungen, die zum Teil weit über seine eigenen Kernkompetenzen hinausgehen. Das spezifizierete Leistungspaket umfasst häufig auch artfremde Zusatzleistungen, wie Finanzierung oder Logistik. Daher werden solche grenzüberschreitenden Bau- und Montagesachverhalte auch als Steuerfälle *sui generis*<sup>603</sup> bezeichnet – Steuerfälle einer ganz besonderen Art.

Trotzdem besteht auch bei solchen internationalen Großprojekten die steuerrechtliche Notwendigkeit, das Ergebnis aufzuteilen, da mehrere Steuerhoheiten einen Besteuerungsanspruch erheben.<sup>604</sup> Dabei muss die Ergebnisabgrenzung den Funktionen Rechnung tragen, die tatsächlich von der Betriebsstätte erbracht werden und die Risiken berücksichtigen, die der Betriebsstätte bei der angenommenen Selbständigkeit zuzuordnen sind.<sup>605</sup> In der Praxis wird eine ortsbezogene Funktionsverteilung vorgenommen. Es wird zwischen on-site-Aktivitäten, d.h. erbrachten Leistungen im Betriebsstättenstaat, und off-site-Aktivitäten, d.h. Leistungen, die nicht im Projektstaat erbracht werden, unterschieden.<sup>606</sup> Abbildung F-1 gibt einen Überblick über die Aktivitäten, die dem Stammhaus im Ansässigkeitsstaat (off-site) bzw. der Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat (on-site) zuzurechnen sind:

<b>Off-site-Aktivitäten</b>	<b>On-site-Aktivitäten</b>
Projektakquisition und Vertragsabschluss mit dem Kunden	Eigentliche Bauausführung bzw. Montage
Erstellung des kaufmännischen, rechtlichen und steuerlichen Konzepts	Inbetriebnahme der fertiggestellten Anlage
Engineering, Projektplanung, Know-How-Transfer	Überwachung der Arbeiten vor Ort und Koordination der lokalen Arbeiten
Auswahl der Projektpartner (Konsortium, ARGE, Subunternehmer)	Beratung bezüglich lokaler Angelegenheiten
Projektfinanzierung	Probetrieb vor der Abnahme
Beschaffung der zu liefernden Materialien	Nachbesserung festgestellter Mängel
Kaufmännische und technische Koordination	Training von Personal des Kunden
Gewährleistungsrisiko für das funktionsfähige Endprodukt	

Abbildung F-1: **Off-site- und On-site-Aktivitäten.**

<sup>602</sup> Vgl. Löwenstein, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1216 ff.

<sup>603</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 18.

<sup>604</sup> Vgl. Bendlinger, Betriebsstättenbesteuerung (2009), S. 19.

<sup>605</sup> Vgl. Hajß, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000), S. 258.

<sup>606</sup> Vgl. Löwenstein, in: Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung (2003), Rn. 1218.

Abbildung F-2 ordnet die unterschiedlichen Aktivitäten von Stammhaus und Betriebsstätte zeitlich in den Ablauf eines Bau- bzw. Anlagenbauprojekts ein.

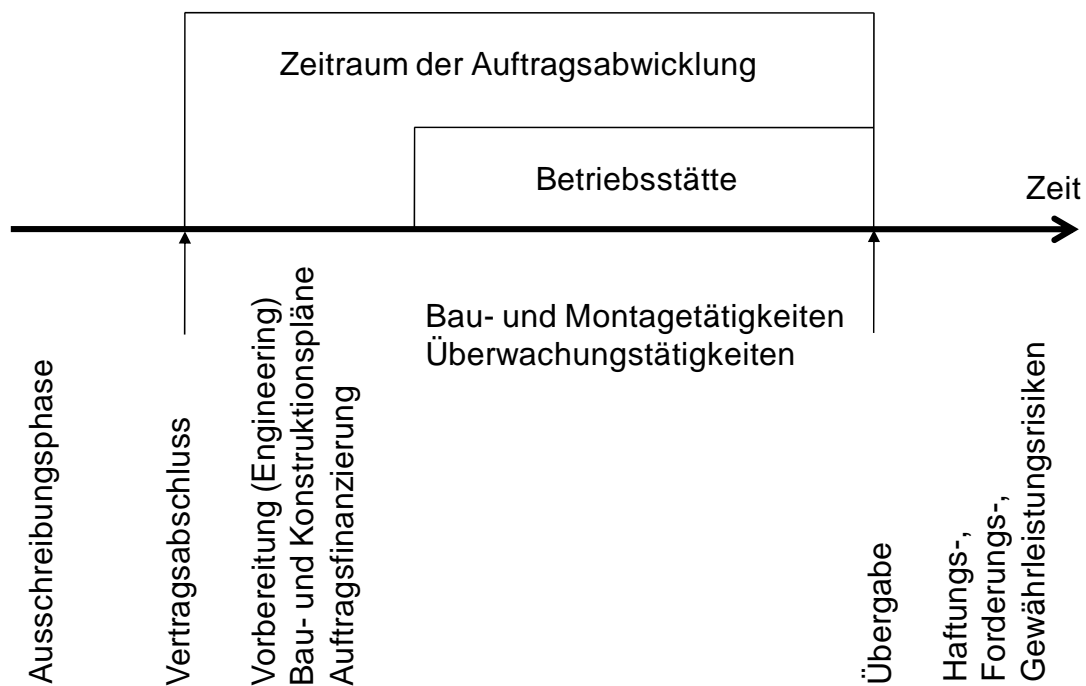


Abbildung F-2: **Zeitliche Einordnung von Bauaktivitäten im Projektlauf.**<sup>607</sup>

Die Auftragsakquisition, die Ausarbeitung der Bau- und Konstruktionspläne sowie die Finanzierung finden off-site im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens statt, da die Betriebsstätte in der Regel zu dieser Zeit noch gar nicht existiert. Die Betriebsstätte wird erst mit dem Tätigwerden auf der Baustelle begründet. Nur die eigentlichen Bau- und Montageaktivitäten sowie Überwachungsarbeiten werden von der Betriebsstätte durchgeführt und sind demnach dem Betriebsstättenstaat zuzurechnen. Nach der erfolgreichen Übergabe trägt das Stammhaus die Haftungs-, Forderungs- und Gewährleistungsrisiken, da die Betriebsstätte zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existiert.<sup>608</sup>

## II. Beschreibung des Bauprojekts M6

Das Projekt M6 ist ein privatwirtschaftliches Verkehrsprojekt in Ungarn mit einem Investitionsvolumen von rund 500 Millionen Euro. An dem ausführenden Konsortium hält die Bilfinger Berger AG (BB AG) einen Anteil von 45%. Die österreichische Porr AG ist ebenfalls mit 45% vertreten, die französische Egis mit 10%. Dieses Public Private Partnership Projekt umfasst Planung, Finanzierung, Bau und Betrieb eines 65 km langen Autobahnteilstücks zwischen den Städten Dunaújváros und Szekszárd. Nach der Fertigstellung im

<sup>607</sup> Vgl. Haif, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000), S. 253.

<sup>608</sup> Vgl. Haif, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000), S. 253 ff.

---

Jahr 2010 wird die Verfügbarkeit der Autobahn während der Betriebsphase über einen Zeitraum von 30 Jahren durch die Projektgesellschaft M6 Tolna sichergestellt, die dafür vom ungarischen Staat ein vertraglich festgelegtes Entgelt erhält.

Baubeginn für den 65 km langen Autobahnabschnitt, der insgesamt 60 Brücken, 8 Auf- und Abfahrten, je 4 Tankstellen und Rastplätze sowie einen Betriebshof umfasst, war im August 2008. Die BB AG und die Porr AG haben den Gesamtauftrag geteilt: jeder Partner ist verantwortlich für die Fertigstellung eines ca. 30 km langen Teilabschnitts.

Zu diesem Zweck hat die BB AG in Ungarn die M6 DEL Epitesi Kkt.<sup>609</sup> (im Folgenden: M6 Kkt.) gegründet, deren Gesellschafter die Bilfinger Berger Hungaria Kft.<sup>610</sup> und die Bilfinger Berger Verkehrswegebau GmbH zu jeweils 50% sind. Beide sind 100%ige Tochtergesellschaften der BB AG.

Nach ungarischen Gesellschaftsrecht besitzt die Kkt. keine eigene Rechtspersönlichkeit, kann aber unter ihrem Namen Verträge abschließen.<sup>611</sup> Die Gesellschafter haften für Verbindlichkeiten der Gesellschaft unmittelbar, unbeschränkt und solidarisch mit ihrem Gesamtvermögen. Im Gegensatz zur deutschen OHG ist die Kkt. in Ungarn Steuersubjekt der Körperschaftsteuer.<sup>612</sup>

### **III. Betriebsstättengewinnabgrenzung nach FSEA**

Für die nachfolgenden Ausführungen wird die M6 Kkt. – ungeachtet ihrer tatsächlichen Rechtsform – als Betriebsstätte angenommen, die von dem in Deutschland ansässigen Stammhaus, der BB AG, in Ungarn begründet wird. Sowohl die sachlichen Voraussetzungen (Tatbestand einer Bauausführung) als auch die Überschreitung der Mindestfrist von 12 Monaten<sup>613</sup> für das Vorliegen einer Betriebsstätte wären in dem vorliegenden Sachverhalt erfüllt.

Die von der Baubetriebsstätte ausgeführten Tätigkeiten lassen sich anhand des Baustellenorganigramms der M6 Kkt. (siehe Anhang) wie folgt zusammenfassen.

#### Technische Projektleitung:

Hierzu gehören die Bereiche Erd- und Straßenbau, Brückenbau, Asphalteinbau sowie die Mischanlagen. Der Erd- und Straßenbau sowie der Brückenbau sind nochmals in kleinere Sektionen unterteilt, so dass eine Sektion etwa eine 10 km lange Strecke umfasst. Die eigentlichen Bautätigkeiten sind an ortsansässige Subunternehmer vergeben. Die jeweiligen Projektleiter und Poliere der einzelnen Sektionen kontrollieren die Tätigkeiten der ausführenden Subunternehmer und stellen die zeitlich und technisch korrekte Ausführung sicher.

---

<sup>609</sup> Die Kkt. ist vergleichbar mit der OHG in Deutschland.

<sup>610</sup> Die Kft. ist vergleichbar mit der GmbH in Deutschland.

<sup>611</sup> Vgl. Raiffeisen Zentralbank Österreich AG, Finanzplatz Ungarn (2009), S. 5.

<sup>612</sup> Vgl. Raiffeisen Zentralbank Österreich AG, Finanzplatz Ungarn (2009), S. 18.

<sup>613</sup> Art. 5 Abs. 2 lit. g DBA zwischen Deutschland und Ungarn vom 18. Juli 1977.

---

### Kaufmännische Projektleitung:

Dieser Bereich umfasst die kaufmännische Verwaltung, die Buchhaltung und Abrechnung der Baustelle, den Einkauf vor Ort sowie sonstige Serviceleistungen. Darunter fallen Dolmetscher, Sekretärinnen der einzelnen Projektleiter und die Empfangszentrale in den Bürocontainern.

### Leitung Technischer Innendienst

Der technische Innendienst ist verantwortlich für die Unterhaltung der Baustelleninfrastruktur. Dazu zählen insbesondere die Bürocontainer der Baustellenleitung. Des Weiteren werden von diesem Bereich Vermessungs- und Planungstätigkeiten ausgeführt. Weitere Aufgaben des technischen Innendienstes sind das Berichtswesen und das Vertragsmanagement für die in besonderem Maße lokales Know-How erforderlich ist. Nach der Funktionsanalyse lässt sich zusammenfassend festhalten, dass die Betriebsstätte vorrangig Kontroll- und Koordinationsfunktionen ausübt. Im kaufmännischen Bereich übernimmt sie noch Abrechnungs- und Buchhaltungsaufgaben. Insbesondere Tätigkeiten, für die besondere Kenntnisse über das ungarische Recht, die ungarischen Behörden oder einheimische Kooperationspartner notwendig sind, werden von der Betriebsstätte ausgeführt. Jedoch liegen die „significant people functions“ ausschließlich beim Stammhaus. Anhand der Funktionen müssen nun im nächsten Schritt des FSEA der Betriebsstätte Wirtschaftsgüter und Risiken zugeordnet werden. Die Betriebsstätte nutzt hauptsächlich Know-How sowie vereinzelt Maschinen und Anlagen, z.B. für die Mischanlagen.

Nicht die Betriebsstätte, sondern das Stammhaus ist Vertragspartner mit dem ungarischen Staat und somit zur Fertigstellung der Autobahn zu dem vertraglich vereinbarten Zeitpunkt verpflichtet. Somit trägt das Stammhaus die Risiken, die sich aus einer möglichen Verzögerung ergeben. Auch das Risiko von technischen Mängeln bei der Ausführung liegt beim Stammhaus. Der Betriebsstätte lassen sich schließlich keine nennenswerten Risiken zuordnen. Darüber hinaus trägt das Gesamtunternehmen auch das Finanzierungsrisiko des gesamten Bauprojekts.

Im zweiten Schritt des FSEA müssen die unternehmensinternen dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs vergütet werden. Für Maschinen und Anlagen, die der Betriebsstätte vom Stammhaus zur Nutzung überlassen werden, hat die Betriebsstätte ein Pachtentgelt zu entrichten. Für die Nutzung der Lizenzen und des Know-Hows hat die Betriebsstätte eine Lizenzgebühr zu bezahlen. Für Dienstleistungen des Stammhauses, die von der Betriebsstätte in Anspruch genommen werden, ist ein Dienstleistungsentgelt inklusive Gewinnaufschlag zu verrechnen.

Als Resultat der Ergebnisabgrenzung nach dem FSEA lässt sich zusammenfassen, dass nahezu das gesamte Ergebnis bei diesem Bauprojekt beim Stammhaus anfallen muss. Die Betriebsstätte besitzt weder wesentliche Personalfunktionen, noch trägt sie entscheidende Risiken.

Fällt ein Verlust an, so ist dieser nach FSEA auch dem Stammhaus in Deutschland zuzurechnen. Bei der Betriebsprüfung, die in der Regel einige Jahre nach Beendigung der Baustelle stattfindet, können dadurch Probleme entstehen, wenn der FSEA nicht anerkannt wird, da er zum Teil gegen innerstaatliches Recht verstößt. Zur Lösung kann ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden, das aber offen lässt, ob eine Lösung gefunden wird. Die Gefahr der Doppelbesteuerung erhöht sich.

---

## G. Fazit

---

Internationale Bau- und Montageprojekte werden in der Regel als Betriebsstätten durchgeführt. Durch die grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivität des Unternehmens erheben beide beteiligten Staaten einen Anspruch auf die Besteuerung des Ergebnisses. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, hat die OECD ein bilaterales Abkommensmuster, das OECD-Musterabkommen, entwickelt.

Die elementaren Vorschriften für die Besteuerung einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte sind in den Art. 5 und Art. 7 OECD-MA zu finden. Während Art. 5 OECD-MA festlegt, wann eine Betriebsstätte vorliegt, grenzt Art. 7 OECD-MA die Besteuerungsrechte von Ansässigkeitsstaat und Betriebsstättenstaat ab und regelt, welcher Teil des Unternehmensgewinns, der Betriebsstätte zugerechnet werden kann. Zu diesem Zweck wird die Betriebsstätte, die ein rechtlich unselbständiger Teil des Einheitsunternehmens ist, als selbständiges und unabhängiges Unternehmen fingiert. Jedoch legen die einzelnen Staaten den Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA und die daraus resultierende Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte unterschiedlich aus, so dass sich die Gefahr einer Doppelbesteuerung erhöht.

Die OECD hat die internationale Uneinigkeit zum Anlass genommen und mit dem Functionally Separate Entity Approach einen Ansatz entwickelt, der zukünftig von allen Mitgliedsstaaten einheitlich bei der Betriebsstättengewinnabgrenzung angewendet werden soll. Die Ergebnisse wurden im Juli 2008 im OECD-Betriebsstättenbericht veröffentlicht und werden schrittweise in den Aktualisierungsprozess des Art. 7 OECD-MA eingeführt, an dessen Ende eine Neufassung des Art. 7 OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars stehen soll.

Der FSEA sieht ein zweistufiges Verfahren zur Betriebsstättengewinnabgrenzung vor, das auf einer konsequenten Interpretation der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte basiert. Ihr werden die Gewinne zugewiesen, die sie als selbständiges und unabhängiges Unternehmen erzielen würde. Im ersten Schritt werden anhand einer Funktionsanalyse die von der Betriebsstätte übernommen wirtschaftlichen Aktivitäten und Verpflichtungen ermittelt und ihr auf dieser Grundlage Risiken und Wirtschaftsgüter zugeordnet. In einem zweiten Schritt werden die als dealings qualifizierten Leistungen zwischen der Betriebsstätte und ihrem Stammhaus mit einem in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien dokumentierten Verrechnungspreis fremdvergleichskonform vergütet. Der Gewinn der Betriebsstätte umfasst die Gesamtheit ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten und berücksichtigt neben den Geschäftsbeziehungen zu fremden und verbundenen Unternehmen auch diejenigen zu anderen Teilen innerhalb des Einheitsunternehmens.

Durch den FSEA wird die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen der Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte an die Vorgehensweise bei international verbundenen Unternehmen angeglichen. In beiden Fällen soll nach den gleichen Grundsätzen vorgegangen werden, so dass die OECD-Verrechnungspreisrichtlinie auch auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Anwendung finden soll.

Der FSEA ist keine komplett neue Idee, sondern setzt lediglich die Fiktion der uneingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte konsequent um. Die Schaffung einer einheitlichen Vorgehensweise ist als positiver Schritt zu bewerten. Jedoch führen in Deutschland diese konsequente Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes und die Vernachlässigung des Einheitsgedankens des Unternehmens zu Problemen im nationalen Steuerrecht. Das Realisationsprinzip verbietet den Erfolgsausweis von

---

unternehmensinternen Geschäftsbeziehungen, wenn diese Gewinne noch nicht im Außenumsatz realisiert sind.

Aus Sicht der Baubranche ist anzumerken, dass der OECD-Betriebsstättenbericht die klassischen Dauerbetriebsstätten anspricht und die Besonderheiten der temporären Baubetriebsstätten nicht berücksichtigt. Dass es möglich ist, auf die Eigenschaften einzelner Branchen einzugehen, zeigen die Teile II-IV des Betriebsstättenberichts. Die konsequente Anwendung des FSEA im Praxisfall hat gezeigt, dass die Betriebsstätte keine entscheidenden Personalfunktionen ausübt und deshalb auch die Gewinne nicht der Betriebsstätte, sondern dem Stammhaus und damit dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen sind.

Die Ausführungen zeigen die Schwierigkeiten, denen die OECD gegenübersteht, im Zusammenspiel von nationalem Recht, EG-Recht und Abkommensrecht die richtige Antwort auf die Frage der Betriebsstättengewinnermittlung zu finden.

---

## Literaturverzeichnis

---

- [1] **Becker, Helmut**, Die Besteuerung von Betriebsstätten, DB 1919, S. 10 - 16
- [2] **Bendlinger, Stefan**, Betriebsstättenbesteuerung, Montagen und Anlagenerrichtung im Ausland, Frankfurt am Main 2009 (zitiert: *Bendlinger*, Betriebsstättenbesteuerung (2009))
- [3] **Bendlinger, Stefan**, Zum Seminar A: Die Betriebsstätte – ein alternativer Betriebsstättentatbestand, IStR 2009, S. 521 - 525
- [4] **Bendlinger, Stefan / Görl, Maximilian / Paaßen, Karl-Heinz / Remberg, Meinhard**, Neue Tendenzen der OECD zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs und deren Beurteilung aus Sicht des Maschinen- und Anlagenbaus, IStR 2004, S. 145 - 149
- [5] **Bendlinger, Stefan / Görl, Maximilian / Schon, Christian**, Taxation of Large-Scale Construction Projects and the OECD Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, Intertax 2006, S. 180 - 185
- [6] **Bennett, Mary / Russo, Raffaele**, Discussion Draft on a New Art. 7 of the OECD Model Convention, International Transfer Pricing Journal March/April 2009, S. 73 - 80
- [7] **Birk, Dieter**, Steuerrecht, 12. Auflage, Heidelberg 2009
- [8] **BMF**, Wettbewerb der Steuersysteme braucht Regeln – die koordinierende Rolle der OECD in der internationalen Steuerpolitik, Monatsbericht des BMF September 2004, S. 45 - 55, abrufbar unter: [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_17844/DE/BMF\\_\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_I/26688\\_\\_0,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_17844/DE/BMF__Startseite/Service/Downloads/Abt_I/26688__0,templateId=raw,property=publicationFile.pdf), letzter Abruf am 22.12.2009 (zitiert: BMF, Monatsbericht September 2004)
- [9] **Borstell, Thomas / Roux, Gilles**, Prix de transfert : les spécificités allemandes, Option Finance N° 429, 2 Décembre 1996, Fiche Pratique
- [10] **Debatin, Helmut**, Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Teil I), DB 1989, S. 1692 - 1697
- [11] **Debatin, Helmut**, Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Teil II), DB 1989, S. 1739 - 1744
- [12] **Debatin, Helmut / Wassermeyer, Franz**, Doppelbesteuerung (Loseblattsammlung), München, Stand: Juli 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (2009))
- [13] **Ditz, Xaver**, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationalen Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte der aktuellen Entwicklungen der OECD, IStR 2005, S. 37 - 43
- [14] **Ditz, Xaver**, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17. 7. 2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, S. 115 - 121
- [15] **Djanani, Christina / Brähler, Gernot**, Internationales Steuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 4. Auflage, Wiesbaden 2008 (zitiert: *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht (2008))
- [16] **Eckl, Petra**, Generalthema I: Die Definition der Betriebsstätte, IStR 2009, S. 510 - 514
- [17] **Eigelshoven, Axel / Nientimp, Axel**, Die Dokumentation angemessener Verrechnungspreise nach den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren: Eine kritische Analyse, DB 2005, S. 1184 -1189

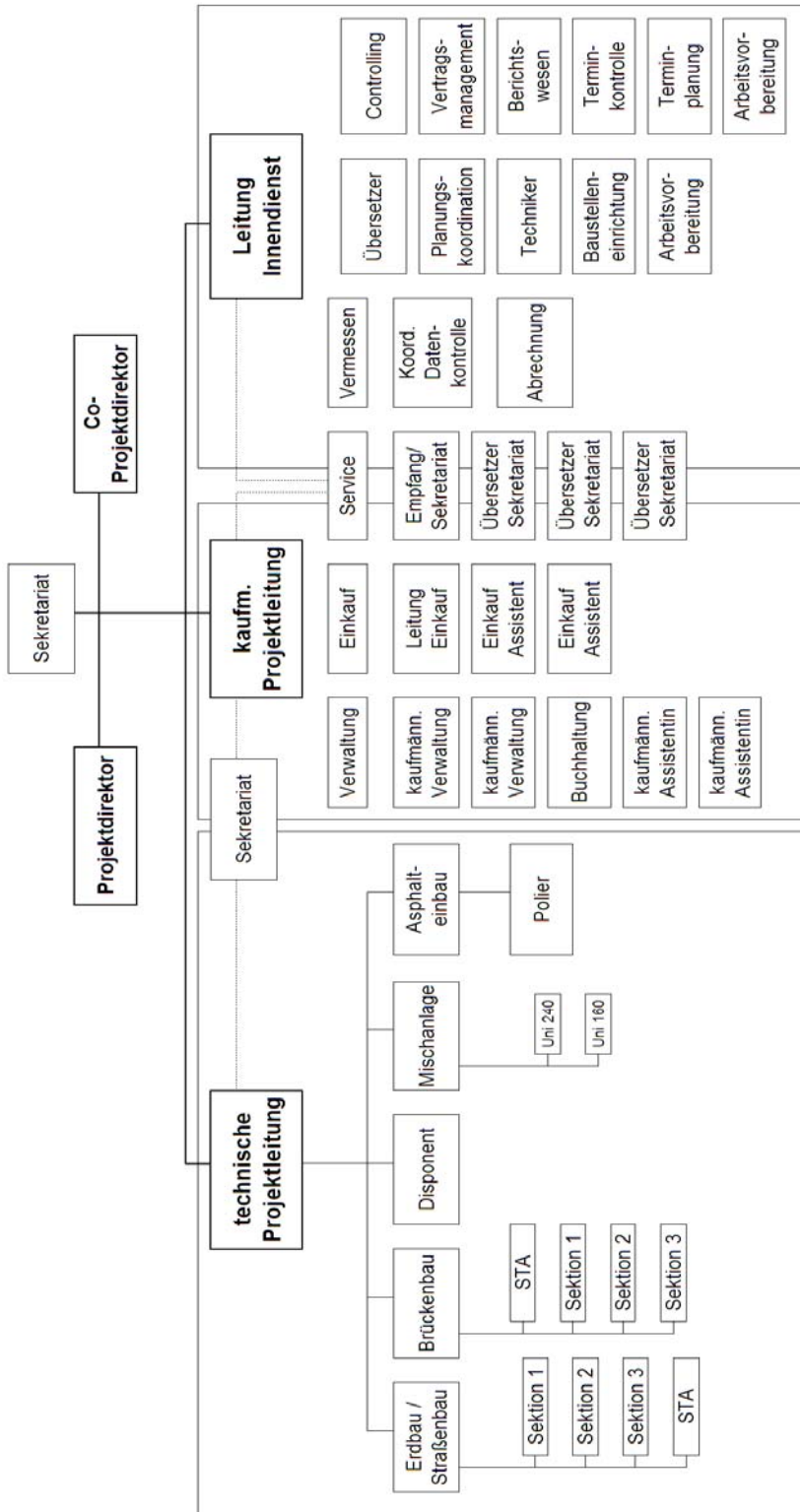
- 
- [18] **Endres, Dieter / Oestreicher, Andreas**, Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung: Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebsstättengewinnermittlung – Bestandsaufnahme und Neuentwicklungen, IStR Beihefter 15/2003, S. 1 - 16
- [19] **Ernst & Young**, Precision under pressure, Global transfer pricing survey 2007 – 2008, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Precision\\_under\\_pressure/\\$FILE/Precision\\_under\\_pressure.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Precision_under_pressure/$FILE/Precision_under_pressure.pdf), letzter Abruf am 22.12.2009 (zitiert: Ernst & Young, Global transfer pricing survey 2007 – 2008)
- [20] **Förster, Hartmut**, Der OECD-Bericht zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns (Teil I), IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, S. 1929 - 1938
- [21] **Förster, Hartmut**, Veröffentlichung der OECD zur Revision des Kommentars zu Artikel 7 OECD-Musterabkommen, IStR 2007, S. 398 - 401
- [22] **Förster, Hartmut / Naumann, Manfred / Rosenberg, Oliver**, Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam: Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, IStR 2005, S. 617 - 624
- [23] **Frotscher, Gerrit**, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, München 2009
- [24] **Grotherr, Siegfried (Hrsg.)**, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Auflage, Herne/Berlin 2003 (zitiert: *Bearbeiter*, Titel des Beitrags, in: *Grotherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung (2003))
- [25] **Haase, Florian**, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Heidelberg 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Haase*, Außensteuergesetz, DBA (2009))
- [26] **Haase, Florian**, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, Heidelberg 2009
- [27] **Haiß, Uta**, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Vermögens-, Aufwands- und Ertragszuordnung nach OECD-Musterabkommen und neuem Betriebsstättenerlass, KrifTel 2000 (zitiert: *Haiß*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (2000))
- [28] **Jacobs, Otto H.**, Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 6. Auflage, München 2007 (zitiert: *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007))
- [29] **Kahle, Holger / Franke Verona**, Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, IStR 2009, S. 406 - 411
- [30] **Kessler, Wolfgang / Eicke, Rolf**, Hinter dem Horizont – Das neue US-Musterabkommen und die Zukunft der US-Steuerpolitik, IStR 2007, S. 159 - 162
- [31] **Kluge, Volker**, Das Internationale Steuerrecht, Gemeinschaftsrecht, Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Auflage, München 2000 (zitiert: *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht (2000))
- [32] **Kolb, Andreas**, Überblick über das Update 2008 des OECD-Musterabkommens, IWB 2009, Fach 10, Gruppe 2, S. 2049 - 2066
- [33] **Konrad, Maren**, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Functionally Separate Entity-Ansatz, IStR 2003, S. 786 - 792
- [34] **Lehner, Moris / Reimer, Ekkehart**, Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, IStR 2005, S. 542 - 551
- [35] **Löwenstein, Ulrich / Looks, Christian**, Betriebsstättenbesteuerung, Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten, München 2003 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Löwenstein/Looks*, Betriebsstättenbesteuerung (2003))

- 
- [36] **Mayr, Gunter**, Moderne Konzernbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2008, S. 1312 - 1317
- [37] **Mayr, Gunter**, Endgültige Verluste im Sinne von Marks & Spencer, BB 2008, S. 1816 - 1819
- [38] **Mössner, Manfred (Hrsg.)**, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 3. Auflage, Köln 2005 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2005))
- [39] **OECD**, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>, letzter Abruf am 22.12.2009 (zitiert: OECD, Betriebsstättenbericht (2008))
- [40] **Raiffeisen Zentralbank Österreich AG**, Finanzplatz Ungarn, abrufbar unter: [http://www.rzb.at/eBusiness/services/resources/media/1006637000974-1006622365713\\_224953990831458908\\_261359225371785294-124347657719115219-1-1-NA.pdf](http://www.rzb.at/eBusiness/services/resources/media/1006637000974-1006622365713_224953990831458908_261359225371785294-124347657719115219-1-1-NA.pdf), letzter Abruf am 22.12.2009 (zitiert: Raiffeisen Zentralbank Österreich AG, Finanzplatz Ungarn (2009))
- [41] **Rautenstrauch, Garbiele / Binger, Marc**, Dienstleistungsbetriebsstätten – Zukunft oder bereits Realität?, Ubg 2009, S. 619 - 627
- [42] **Reimer, Ekkehart**, Die Zukunft der Dienstleistungsbetriebsstätte, IStR 2009, S. 378 - 382
- [43] **Reith, Thomas**, Internationales Steuerrecht, Handbuch zum Doppelbesteuerungs- und Außensteuerrecht und zu Gestaltungen grenzüberschreitender Investitionen, München 2004 (zitiert: *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004))
- [44] **Remberg, Meinhard**, Anmerkungen zu den OECD-Überlegungen zur Betriebsstättenbesteuerung aus Sicht des Anlagebaus, IStR 2006, S. 545 - 548
- [45] **Schaumburg, Harald**, Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Auflage, Köln 1998 (zitiert: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (1998))
- [46] **Schmidt, Ludwig**, Einkommensteuergesetz Kommentar, 28. Auflage, München 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Schmidt*, EStG Kommentar (2009))
- [47] **Sieker, Klaus**, Betriebsstättengewinn und Fremdvergleichsgrundsatz, DB 1996, S. 110 - 113
- [48] **Telkamp, Heinz-Jürgen**, Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft im Ausland? Steuerpolitische Entscheidungsgrundlagen für die Wahl der statutarischen Struktur ausländischer Grundeinheiten einer deutschen internationalen Unternehmung, Wiesbaden 1975 (zitiert: *Telkamp*, Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft (1975))
- [49] **Tiedtke, Klaus / Mohr, Martin**, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten, DStZ 2008, S. 430 - 442
- [50] **Tipke, Klaus / Lang, Joachim**, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (2008))
- [51] **Tipke, Klaus / Kruse, Wilhelm**, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar (Loseblattsammlung), Köln, Stand: Oktober 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Tipke/Kruse*, AO Kommentar (2009))
- [52] **van Waanrooij, Josine**, Comments on the Proposed Article 7 of the OECD Model Convention, Intertax 2009, S. 298 - 306

- 
- [53] **Vögele, Alexander (Hrsg.)**, Handbuch der Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, OECD- und US-Verrechnungspreisrichtlinien, München 1997 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Vögele*, Handbuch der Verrechnungspreise (1997))
- [54] **Vogel, Klaus / Lehner, Moris**, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Auflage, München 2008 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen (2008))
- [55] **Wassermeyer, Franz**, Diskriminierungsfreie Betriebsstätte, IStR 2007, S. 733 - 735
- [56] **Weber, Alfred / Werra, Matthias**, „Auf den Spuren eines unbekanntes Wesens“, Zum Stand der Diskussion über die Betriebsstättenbesteuerung, in: Kley, Max Dietrich (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag, Köln 1997, S. 285 - 303 (zitiert: *Weber/Werra*, in: FS Ritter (1997))

# Anhang

Baustellenorganigramm M6 Kkt.



---

# Bereits erschienene Titel

- No. 1 Reinhard Becker, Tobias König und Kristijan Marelja:**  
Die Bilanzierung und Eigenmittelunterlegung von Kreditrisiken bei Kredit-Arbitrage-Programmen unter Einschaltung von Zweckgesellschaften – Lehren aus der Finanzmarktkrise 2007 ff. für die Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung des HGB, der IFRS/IAS und des KWG  
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1218>
- No. 2 Gregor Merkel:**  
Funktionsverlagerung nach der Unternehmenssteuerreform 2008 – Unter besonderer Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung  
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1220>
- No. 3 Marc Braun:**  
Vergleichende Analyse der Unterkapitalisierungsregelungen in Frankreich, USA und Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Zinsschranke  
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1346>
- No. 4 Jan Niederdorf:**  
Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance – Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland  
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1432>
- No. 5 Tobias Kreckel, Robert Janke:**  
Immobilien- und Unternehmensbewertung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Erbschaftsteuerreform 2009  
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1867>
- No. 6 Sebastian Pohl:**  
Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen  
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1947>