

Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht
Herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang -

Band 65

Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

UNIVERSITÄT
LIECHTENSTEIN

Bibliothek

von

Dr. Patrick Plansky

LTnde

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	7
Abkürzungsverzeichnis	15
1. Einführung	19
1.1. Problemstellung, Eingrenzung des Themas und Gang der Untersuchung.....	19
1.2. Bedeutung der Materialien der OECD bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.....	25
1.2.1. Relevante Materialien der OECD.....	25
1.2.2. Bedeutung der bereits bei Vertragsabschluss bestehenden Materialien der OECD bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.....	29
1.2.3. Bedeutung der nach Vertragsabschluss geänderten Materialien der OECD bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.....	33
2. Historische Entwicklung der internationalen Betriebsstätten- besteuerung	39
2.1. Abkommensmuster des Völkerbundes.....	39
2.1.1. Musterabkommen aus 1927 und 1928.....	39
2.1.2. Musterabkommen aus 1933.....	41
2.1.3. Musterabkommen aus 1943 und 1946.....	43
2.2. Abkommensmuster der OECD.....	44
2.2.1. Musterabkommen aus 1963 und 1977.....	44
2.2.2. Änderung des OECD-MK 1994.....	47
2.2.3. Änderung des OECD-MK 2008.....	48
2.2.4. Geplante Neufassung des Art. 7 OECD-MA samt neuem OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA 2010.....	51
3. Vorgaben des Art. 7 OECD-MA (i.d.F. bis zum Update 2008) für Zwecke der Gewinnermittlung und Gewinnzurechnung	53
3.1. Betriebsstättenprinzip des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA.....	53
3.1.1. Einleitung.....	53
3.1.2. Begriffsbestimmungen.....	55
3.1.2.1. Auslegung des Begriffes „Unternehmen“.....	55
3.1.2.1.1. Zwischen abkommensautonomer Auslegung und Rückgriff auf innerstaatliches Recht.....	55
3.1.2.1.2. Rechtsprechung nationaler Ge- richte zum Unternehmensbegriff.....	59
3.1.2.1.3. Eigene Auffassung.....	61

3.1.2.2.	Auslegung des Begriffes „Unternehmen eines Vertragsstaates“.....	65
3.1.2.3.	Auslegung des Begriffes „Gewinne eines Unternehmens“.....	67
3.1.3.	Abgrenzung des Art. 7 OECD-MA zu anderen Verteilungsnormen.....	69
3.1.3.1.	-Abgrenzung für Stammhausstaat und Betriebsstättenstaat.....	69
3.1.3.2.	Verhältnis von Art. 7 zu Art. 6 OECD-MA	70
3.1.3.3.	Verhältnis von Art. 7 zu den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA.....	73
3.1.3.4.	Verhältnis von Art. 7 zu Art. 13 OECD-MA	80
3.1.3.5.	Verhältnis von Art. 7 zu den Art. 8 und 17 OECD-MA.....	81
3.1.3.6.	Verhältnis von Art. 7 zu Art. 16 OECD-MA	83
3.1.3.7.	Tabellarische Zusammenfassung der Ergebnisse.....	85
3.2.	Grundlagen der Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten im Abkommensrecht.....	88
3.2.1.	Gewinnzurechnung dem Grunde nach.....	88
3.2.1.1.	Voraussetzungen für das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates.....	88
3.2.1.2.	Vorgaben des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA ...	89
3.2.2.	Gewinnzurechnung der Höhe nach.....	91
3.2.2.1.	Vorgaben des Art. 7 Abs. 2 und Abs. 3 OECD-MA für die Gewinnzurechnung.....	91
3.2.2.2.	Theorienstreit über die Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion.....	93
3.2.2.2.1.	Einleitung.....	93
3.2.2.2.2.	Uneingeschränkte Selbständigkeit der Betriebsstätte.....	95
3.2.2.2.3.	Eingeschränkte Selbständigkeit der Betriebsstätte.....	96
3.2.2.2.4.	Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion im Schrifttum.....	98
3.2.2.2.5.	Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.....	108
3.2.2.2.6.	Auffassung des OECD-Steuer-ausschusses zur Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion.....	111

3.2.2.2.7.	Eigene Auffassung - Ablehnung der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion.....	112
3.2.2.3.	Art. 7 Abs. 2 ff. OECD-MA - Regelungen zur Gewinnermittlung oder zur Gewinnzurechnung?.....	120
3.2.2.3.1.	Gewinnermittlung oder Gewinnzurechnung.....	120
3.2.2.3.2.	Innerstaatliche Realisations- und Ersatzrealisationstatbestände ...	125
3.2.2.4.	Anwendungsbereich des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Besteuerung von Betriebsstätten.....	130
3.2.2.5.	Vorgaben des Art. 7 Abs. 3 OECD-MA für die Gewinnzurechnung - Gebot zur bloßen Aufwandsverrechnung?.....	137
3.2.3.	Methoden der Gewinnzurechnung.....	141
3.2.3.1.	Direkte Methode der Gewinnzurechnung	141
3.2.3.1.1.	Handhabung der direkten Methode - Gesonderte Betriebsstättenbuchführung.....	141
3.2.3.1.2.	Beispiele zur Überführung von Wirtschaftsgütern.....	143
3.2.3.1.3.	Beispiele zu internen Dienstleistungen.....	149
3.2.3.2.	Indirekte Methode der Gewinnzurechnung	152
3.3.	Zwischenergebnis.....	157
4.	Behandlung von internen Leistungsbeziehungen in einem Einheitsunternehmen.....	161
4.1.	Einleitung.....	161
4.2.	Behandlung interner Leistungsbeziehungen nach dem OECD-MK i.d.F. vor dem Update 2008.....	163
4.2.1.	Zwischen Marktpreiskonzept und Kostenverrechnung....;	163
4.2.2.	Explizit behandelte Arten von internen Leistungsbeziehungen.....	165
4.2.2.1.	Überführung von Wirtschaftsgütern (Rz. 17.3)..	165
4.2.2.2.	Immaterielle Wirtschaftsgüter (Rz. 17.4).....	166
4.2.2.3.	Interne Dienstleistungen (Rz. 17.5-17.7)	170
4.2.2.4.	Aufwendungen für die Geschäftsführung (Rz. 21 - 22).....	172
4.2.2.5.	Nutzung von Kapital (Rz. 18-20).....	174

~
5
c
g

4.2.2.5.1.	Zurechnung von Außenzinsen und Ermittlung des Dotationskapitals.....	174
4.2.2.5.2.	Zurechnung von Zinsen aus internen Kapitalüberlassungen	178
4.2.2.5.3.	Zwischenergebnis.....	180
4.2.3.	Nicht explizit behandelte Einzelfragen bei internen Leistungsbeziehungen.....	181
4.2.3.1.	Gesamtkonzept des OECD-MK zur Behandlung interner Leistungsbeziehungen. . . .	181
4.2.3.2.	Gründungskosten und Erstausrüstung.....	182
4.2.3.3.	Laufende Betriebsstätentätigkeit.....	189
4.2.3.3.1.	Überführung von Wirtschaftsgütern.....	189
4.2.3.3.2.	Interne Dienstleistungen.....	192
4.2.3.3.3.	Nutzung von Kapital.....	193
4.2.3.4.	Einstellung der Tätigkeit in der Betriebsstätte und nachträgliche Einkünfte.....	194
4.2.4.	Zwischenergebnis.....	196
4.3.	Behandlung interner Leistungsbeziehungen nach dem OECD Betriebsstättenbericht 2008.....	198
4.3.1.	„Authorised OECD Approach" - Zweistufiges Verfahren zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten.....	198
4.3.2.	Stufe 1 - Fiktion der Betriebsstätte als eigen- und selbstständiges Unternehmen.....	200
4.3.2.1.	Funktionsanalyse.....	200
4.3.2.2.	Zurechnung von Wirtschaftsgütern.....	201
4.3.2.3.	Zurechnung von Risiken.....	202
4.3.2.4.	Zurechnung von Dotationskapital und Finanzierungsaufwand.....	201
4.3.2.4.1.	Zurechnung von Dotationskapital („freies" Kapital).....	201
4.3.2.4.2.	Zurechnung von Finanzierungsaufwand.....	205
4.3.3.	Stufe 2 - Bestimmung des Gewinnes der Betriebsstätte auf Basis einer Vergleichsanalyse.....	211
4.3.4.	Bedeutung des OECD BS-Berichtes 2008 für die zukünftige Interpretation von Art. 7 OECD-MA	21
4.4.	Umsetzung des AOA im OECD-MK zum OECD-MA i.d.F. des Update 2008.....	21:

4.4.1.	Auswirkungen der Kommentarrevision zu Art. 7 OECD-MA durch das Update 2008 auf die Interpretation von Altabkommen.....	213
4.4.1.1.	Auslegungswandel oder bloße Klarstellung? ...	213
4.4.1.2.	Verhältnis von AOA zum OECD-MK i.d.F. des Update 2008 (Rz. 4 ff.).....	215
4.4.1.3.	Attraktivkraft der Betriebsstätte (Rz. 10).....	217
4.4.1.4.	Zusammenhang von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 OECD-MA.....	218
4.4.1.4.1.	Gewinnzurechnung trotz Gesamtunternehmensverlust (Rz. 11).	218
4.4.1.4.2.	Anwendbarkeit des Zurechnungsmaßstabes „in jedem Vertragsstaat“ (Rz. 12 und 15).....	721
4.4.1.5.	Dokumentationspflichten (Rz. 16, 19 und 20)....	223
4.4.1.6.	Anwendung der Funktionsanalyse und der Verrechnungspreismethoden der OECD TPGL im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung (Rz. 17 - 18)....."	225
4.4.1.7.	Besondere Betriebsstättenkonstellationen.	228
4.4.1.7.1.	Bau- und Montagebetriebsstätten i.S.d. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (Rz. 23-25).....	228
4.4.1.7.2.	Vertreterbetriebsstätten i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (Rz. 26)...	229
4.4.1.8.	Zurechnung von internen Zinsen, Ermittlung des Dotationskapitals und Zurechnung von Außenzinsen (Rz. 41 - 50).....	235
4.4.1.8.1.	Zurechnung von Zinsen aus internen Kapitalüberlassungen (Rz. 41 - 42).....	235
4.4.1.8.2.	Ermittlung des Dotationskapitals - „freies“ Kapital (Rz. 44 - 48).	237
4.4.1.8.3.	Zurechnung von Außenzinsen (Rz. 43-44).....	241
4.4.2.	Zusammenfassung der Umsetzung des AOA im OECD-MK i.d.F. des Update 2008.....	242
4.5.	Umsetzung des AOA in Art. 7 OECD-MA 2010 und dem OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA 2010.....	248
4.5.1.	Entwicklungen vor dem Jahr 2007.....	248
4.5.2.	Entwicklungen im Jahr 2007 - Interne Entwürfe.....	249

4.5.3.	Entwicklungen im Jahr 2008 — Erster öffentlicher Entwurf.....	250
4.5.4.	Entwicklungen im Jahr 2009 - Zweiter öffentlicher Entwurf.....	251
4.5.5.	Entwicklungen des Jahres 2010-Beschluss des OECD-MA 2010.....	252
4.5.5.1.	Entwurf des gesamten OECD-MA 2010.....	252
4.5.5.2.	Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010.....	252
4.5.5.3.	Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010.....	253
4.5.5.3.1.	Einbettung des AOA in Art. 7 Abs. 2 OECD 2010.....	253
4.5.5.3.2.	Ergänzende Ausführungen des Entwurfes des OECD-MK zu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010.	258
4.5.5.4.	Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2010.....	262
4.5.5.5.	Art. 7 Abs. 4 OECD-MA 2010.....	268
4.5.5.6.	Änderungen anderer Teile des OECD-MK.....	268
4.5.6.	Zusammenfassung der Umsetzung des AOA in Art. 7 OECD-MA 2010.....	270
S.	Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick.....	273
Annex	281
Literaturverzeichnis	285
Stichwortverzeichnis	303