

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen

Band 41

Steuerliche Einflüsse auf die grenzüberschreitende Betriebsstättenbesteuerung

Eine konzeptionelle Analyse und Fortentwicklungsansätze

Von
Dr. Christian Delarber

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

**Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978 3 503 16347 2](http://ESV.info/9783503163472)

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2014 u. d. T.

Grenzüberschreitende Betriebsstättenbesteuerung im Spannungsfeld
zwischen Rechtsprechung, Gesetzgebung und Maßnahmen der OECD –
Eine konzeptionelle Analyse sowie Fortentwicklungsansätze mit Blick
auf den Betriebsstättentatbestand, die Gewinnabgrenzung und die
Behandlung von Verlusten bei Betriebsstättenstrukturen vor dem
Hintergrund aktueller Entwicklungen

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 16347 2

eBook: ISBN 978 3 503 16348 9

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2015

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das
Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort

Zur Durchführung einer Auslandsinvestition hat der Steuerpflichtige verschiedene Möglichkeiten, wobei die Heranziehung einer rechtlich unselbstständigen Betriebsstätte eine der wichtigsten Optionen darstellt, gilt doch die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht als einer der wichtigsten Anknüpfungspunkte zur Zuordnung der Einkünfte gewerblicher Unternehmen. Einen der Bezugspunkte der Ausführungen von Herrn Dr. Christian Delarber stellen die ganz besonderen aktuellen Entwicklungen in der internationalen und nationalen Arbeit verschiedener Akteure dar. So hat auf der einen Seite die OECD neue Ansätze im Kontext des Verselbstständigungsansatzes der Betriebsstätte entwickelt, die in der jüngsten Vergangenheit vom deutschen Gesetzgeber in nationales Recht transferiert wurden. Auf der anderen Seite liefern die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und darauf aufbauend sowie damit in Verbindung stehend auch des Bundesfinanzhofs und der deutschen Finanzgerichte ganz aktuelle Bezüge im Kontext der Besteuerung international positionierter Betriebsstätten. Insofern ist es besonders positiv hervorzuheben, dass sich der Verfasser dieser insgesamt komplexen und gleichermaßen höchst aktuellen Problemstellung widmet und im Ergebnis auch eigene Konzeptionsvorschläge im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung erarbeitet.

Die Frage der nationalen Umsetzung des von der OECD forcierten Verselbstständigungsansatzes der Betriebsstätte (*functionally separate entity approach*) setzt zunächst das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Betriebsstätte voraus. Erst hierauf aufbauend können die beiden zentralen Forschungsfragen – ein Fortentwicklungskonzept hinsichtlich der Betriebsstättengewinnermittlung im Zusammenspiel zwischen bereits bestehenden Entstrickungsregelungen im innerstaatlichen Recht und dem Verselbstständigungsansatz der OECD und dessen innerstaatliche Umsetzung sowie ein Konzept zur nationalen steuerlichen Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste – behandelt werden. Das verbindende Element stellt somit der Betriebsstättentatbestand dar, wobei die Anforderungen daran jedoch keineswegs klar sind, sondern sowohl in der Literatur als auch in der Rechtsprechung – dies belegen die hierzu in großer Zahl ergangenen Urteile – der Diskussion ausgesetzt sind. Erkennbar ist sowohl durch die Rechtsprechung als auch durch die OECD eine Tendenz, diese Anforderungen immer weiter abzusenken, sodass die Betriebsstätten-schwelle reduziert wird.

Insgesamt ist die Dissertation von Herrn Dr. Christian Delarber als eine in sich geschlossene und somit „runde“ Auseinandersetzung mit der grenzüberschreitenden Betriebsstättenbesteuerung insbesondere unter Berücksichtigung der ganz aktuellen Entwicklungen zu sehen. Die Arbeit befindet sich im Zentrum der Betriebswirtschaftlichen und dort insbesondere der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, wobei sie ausgehend von einer Darstellung des steuerrechtlichen Rahmens eine betriebswirtschaftliche Wirkungs- und Gestaltungsanalyse sowie eine Untersuchung im Sinne der Steuerrechtsgestaltung in einer sehr innovativen Weise beinhaltet. Dem Verfasser ist zu bescheinigen, dass er ausgehend von einer grundlegenden Auseinandersetzung mit den nationalen und abkommensrechtlichen Anforderungen an

den Betriebsstättenbestand zunächst eine grundlegende Abhandlung der steuerlichen Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten vornimmt, wobei er dort in sehr kritischer Weise mit den Entwicklungen, ausgehend von der OECD und sich fortsetzend in den nationalen Regelungen im Außensteuergesetz, auseinandersetzt. Konsequenterweise entwickelt er in der Folge einen Konzeptionsvorschlag zur Fortentwicklung der Betriebsstättenbesteuerung, der auf der einen Seite eine in sich geschlossene Darlegung der steuerlichen Behandlung von Innentransaktionen und auf der anderen Seite eine steuerliche Behandlung von (finalen) Betriebsstättenverlusten beinhaltet.

Die von einem kritischen Geist geprägten Ausführungen sind von einer sehr großen Innovationskraft und von überzeugender wissenschaftlicher Originalität geprägt. Die Arbeit von Herrn Dr. Christian Delarber, die der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation vorgelegt und mit hervorragendem Ergebnis angenommen wurde, hat eine sehr große Verbreitung in Theorie und Praxis verdient.

Saarbrücken, im März 2015

Univ.-Professor Dr. Heinz Kußmaul

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand, an der Universität des Saarlandes. Sie wurde im Wintersemester 2014/2015 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes unter dem Titel „Grenzüberschreitende Betriebsstättenbesteuerung im Spannungsfeld zwischen Rechtsprechung, Gesetzgebung und Maßnahmen der OECD – Eine konzeptionelle Analyse sowie Fortentwicklungsansätze mit Blick auf den Betriebsstättentatbestand, die Gewinnabgrenzung und die Behandlung von Verlusten bei Betriebsstättenstrukturen vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen –“ als Dissertation angenommen.

Meinem verehrten akademischen Lehrer und Erstgutachter, Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, gilt mein ganz besonderer und herzlicher Dank für die Betreuung und Umsetzung meines Promotionsvorhabens sowie für die mir gewährte großzügige Unterstützung und das entgegengebrachte Vertrauen während meiner Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter. Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael Olbrich danke ich für die Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Alexander Baumeister bedanke ich mich für die Bereitschaft zur Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses und bei Frau Dr. Jessica Knoll für die Übernahme des Beisitzes.

Für die Aufnahme in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bedanke ich mich sehr bei den Herren Prof. Dr. Claus-Peter Weber und Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul.

An die Zeit am Lehrstuhl werde ich mich gerne zurückerinnern, was nicht zuletzt auf die angenehme und freundschaftliche Arbeitsatmosphäre und Zusammenarbeit zurückzuführen ist. Daher danke ich allen Lehrstuhlkolleginnen und -kollegen sowie unserer Sekretärin Frau Heike Mang für die gewährte Unterstützung im Rahmen meines Dissertationsvorhabens. Mein besonderer Dank gilt Herrn Dr. Christoph Ruiner, Herrn Florian Müller, M.Sc., Herrn Florian Kloster, M.Sc., Frau Dipl.-Kffr. Nicole Türk sowie Frau Dipl.-Kffr. Anna Elisa Nikolis, die mich über die Durchsicht der Arbeit und der Vorbereitung des Disputationsvortrages hinaus in vielfältiger Weise während der gesamten Promotionsphase unterstützt haben. Meiner „Leidensgenossin“ und Lehrstuhlkollegin Frau Dr. Carina Ollinger, die zur gleichen Zeit ihr eigenes Promotionsprojekt angefertigt hat, bin ich aufgrund der vorbehaltlosen Unterstützung zu ganz großem Dank verpflichtet. Sie hatte stets ein offenes Ohr für meine Fragen und hat mit wertvollen Anregungen zum Abschluss meines Promotionsvorhabens beigetragen.

Meinen Eltern, Karlheinz und Ursula Delarber, und meinem Bruder, Matthias Delarber, die mich jederzeit vorbehaltlos, selbstlos und tatkräftig unterstützt haben, ist diese Arbeit gewidmet. Ihr habt immer an mich geglaubt, dafür danke ich Euch.

Saarbrücken, im März 2015

Christian Delarber

Inhaltsübersicht

Geleitwort.....	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Symbolverzeichnis	XXVII
Abbildungsverzeichnis	XXIX
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2 Gang der Untersuchung	3
2 Nationale und abkommensrechtliche Anforderungen an den Betriebsstättenatbestand	7
2.1 Der Begriff der Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO	7
2.2 Abgrenzung zum Begriff des ständigen Vertreters gemäß § 13 AO	61
2.3 Der Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-MA	80
2.4 Zwischenfazit	153
3 Steuerliche Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten	159
3.1 Vorbemerkung	159
3.2 Grundlagen der Gewinnabgrenzung und der Gewinnermittlung	160
3.3 Abkommensrechtliche Rahmenbedingungen zur Durchführung der Gewinnabgrenzung	175
3.4 Ertragsteuerliche Grundsätze zur Betriebsstättengewinnermittlung und die Umsetzung des <i>functionally separate entity approach</i> ins nationale Steuerrecht	250
4 Konzeptionsvorschlag zur Fortentwicklung der Betriebsstättenbesteuerung	297
4.1 Konzeption zur steuerlichen Behandlung von Innentransaktionen	297
4.2 Konzeption zur steuerlichen Behandlung von (finalen) Betriebsstättenverlusten	332
5 Schlussbetrachtung und Zusammenfassung der Ergebnisse	377
Literaturverzeichnis	381
Stichwortverzeichnis	485

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Symbolverzeichnis	XXVII
Abbildungsverzeichnis	XXIX
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2 Gang der Untersuchung.....	3
2 Nationale und abkommensrechtliche Anforderungen an den Betriebsstättentatbestand	7
2.1 Der Begriff der Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO	7
2.1.1 Die Entwicklung des Begriffs der Betriebsstätte.....	7
2.1.2 Anwendungsbereich des Betriebsstättenbegriffs im Sinne des § 12 AO.....	11
2.1.2.1 Grundlagen	11
2.1.2.2 Anwendungsbereich	12
2.1.3 Untersuchung der Tatbestandsmerkmale des Betriebsstättenbegriffs nach § 12 AO	13
2.1.3.1 Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage	13
2.1.3.1.1 Das Kriterium der Ortsbezogenheit	14
2.1.3.1.2 Das Kriterium der Zeitbezogenheit.....	14
2.1.3.1.3 Das Kriterium der Verfügungsmacht.....	15
2.1.3.2 Dienende Funktion der Tätigkeit des Unternehmens	19
2.1.3.2.1 Unternehmensbegriff	19
2.1.3.2.1.1 Enges Verständnis des Unternehmensbegriffs.....	19
2.1.3.2.1.2 Weites Verständnis des Unternehmensbegriffs.....	21
2.1.3.2.1.3 Stellungnahme.....	22
2.1.3.2.2 Dienende Funktion.....	23

2.1.3.3	Ausgewählte Einzelbeispiele im Sinne des § 12 S. 2 AO.....	26
2.1.3.3.1	Verhältnis zwischen § 12 S. 1 und S. 2 AO	26
2.1.3.3.2	Stätte der Geschäftsleitung.....	28
2.1.3.3.3	Zweigniederlassungen.....	30
2.1.3.3.4	Geschäftsstellen.....	32
2.1.3.3.5	Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager sowie Ein- oder Verkaufsstellen.....	33
2.1.3.3.6	Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen, insbesondere Bergwerke oder Steinbrüche	34
2.1.3.3.7	Bauausführungen und Montagen	35
2.1.3.3.7.1	Vorbemerkung.....	35
2.1.3.3.7.2	Sachliche Voraussetzungen.....	37
2.1.3.3.7.2.1	Bauausführungen.....	37
2.1.3.3.7.2.2	Montage.....	37
2.1.3.3.7.2.3	Mittelbar dienende Bau- und Montagetätigkeiten	39
2.1.3.3.7.3	Zeitliche Voraussetzung.....	42
2.1.3.3.7.3.1	Überblick.....	42
2.1.3.3.7.3.2	Einheitliche Bauausführung und Montage	42
2.1.3.3.7.3.3	Zusammenfassung mehrerer selbstständiger Bauausführungen oder Montagen.....	42
2.1.3.3.7.3.4	Zeitlicher Zusammenhang.....	45
2.1.3.3.7.3.5	Beginn und Ende der Montagetätigkeit.....	47
2.1.3.3.7.4	Formen gemeinsamer Bauausführungen und Montagen und die Frage der Betriebsstättenzurechnung.....	51
2.1.3.3.7.4.1	Konsortien	51
2.1.3.3.7.4.2	Arbeitsgemeinschaften	53
2.1.3.3.7.4.3	Zurechnung der Betriebsstätte.....	55
2.1.3.3.8	Zwischenergebnis.....	58
2.2	Abgrenzung zum Begriff des ständigen Vertreters gemäß § 13 AO	61
2.2.1	Das Zusammenspiel zwischen nationalem Betriebsstättenbegriff und dem Vertreterbegriff.....	61

2.2.2	Der Begriff des ständigen Vertreters gemäß § 13 S. 1 AO	65
2.2.2.1	Die Person.....	65
2.2.2.2	Die Geschäftsbesorgung.....	69
2.2.2.3	Die Nachhaltigkeit.....	72
2.2.2.4	Die Weisungsgebundenheit	76
2.2.3	Beispielkatalog § 13 S. 2 AO	78
2.2.4	Beurteilung	79
2.3	Der Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-MA.....	80
2.3.1	Anwendungsbereich	80
2.3.1.1	Wirkungsweise des Abkommensrechts	80
2.3.1.1.1	Die Funktion des Abkommensrechts	80
2.3.1.1.2	Vorrang gegenüber Gesetzen.....	82
2.3.1.1.2.1	Abkommensrecht als ranghöhere Norm.....	82
2.3.1.1.2.2	Gleichrangigkeit der Regelungsbereiche und die Stellung des § 2 AO.....	83
2.3.1.2	Abgrenzung zwischen abgabenrechtlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff.....	85
2.3.2	Vergleich der inhaltlichen Ausgestaltung mit der nationalen Regelung	88
2.3.2.1	Überblick	88
2.3.2.2	Aufbau der abkommensrechtlichen Vorschrift.....	89
2.3.2.3	Analyse der abkommensrechtlichen Tatbestände.....	89
2.3.2.3.1	Ausübung der Geschäftstätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung.....	89
2.3.2.3.1.1	Geschäftseinrichtung.....	90
2.3.2.3.1.2	Der Begriff „ausüben“	90
2.3.2.3.1.3	Das Kriterium „Personal“	91
2.3.2.3.1.4	Verfügbarmacht	93
2.3.2.3.1.5	Unternehmensbegriff	98
2.3.2.3.2	Der Positivkatalog nach Art. 5 Abs. 2 OECD-MA.....	99
2.3.2.3.3	Bauausführungen und Montagen gemäß Art. 5 Abs. 3 OECD-MA ...	102
2.3.2.3.3.1	Ausgestaltung der Regelung	102
2.3.2.3.3.2	Bestimmung der Frist.....	104
2.3.2.3.3.3	Bestimmung der Einheitlichkeit der Ausführung.....	107
2.3.2.3.3.3.1	Zeitlicher Zusammenhang als gemeinsame Voraussetzung.....	108

2.3.2.3.3.2	Wirtschaftlicher Zusammenhang.....	109
2.3.2.3.3.3	Geographischer Zusammenhang	111
2.3.2.3.3.4	Systematisierung der Zusammenhänge	113
2.3.2.3.4	Der Negativkatalog gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	114
2.3.2.3.4.1	Vorbemerkungen	114
2.3.2.3.4.2	Oberbegriff der Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten	115
2.3.2.3.4.3	Geschäftsverdichtung	118
2.3.2.3.4.4	Abgrenzung zu § 12 AO.....	118
2.3.2.3.5	Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte mittels abhängiger Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	119
2.3.2.3.5.1	Vorbemerkung.....	119
2.3.2.3.5.2	Abschlussvollmacht.....	121
2.3.2.3.5.2.1	Faktische bzw. wirtschaftliche Auslegung der Vollmacht	121
2.3.2.3.5.2.2	Zivilrechtliche Auslegung der Vollmacht	122
2.3.2.3.5.2.3	Rechtliche Verpflichtung als Anknüpfungspunkt zur Auslegung des Vollmachtbegriffs	126
2.3.2.3.5.3	Gewöhnliche Ausübung der Vollmacht	127
2.3.2.3.5.4	Ausschluss von Hilfs- oder vorbereitenden Tätigkeiten.....	128
2.3.2.3.6	Der unabhängige Vertreter nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	129
2.3.2.3.6.1	Das Merkmal der Unabhängigkeit	130
2.3.2.3.6.2	Handeln im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit	136
2.3.2.3.6.3	Personenkreis	137
2.3.2.3.7	Beherrschte Gesellschaften gemäß Art. 5 Abs. 7 OECD-MA	140
2.3.3	Aktuelle Entwicklungen	143
2.3.3.1	Vorbemerkung	143
2.3.3.2	Dienstleistungsbetriebsstätte.....	144
2.3.3.3	Ausblick zur weiteren Entwicklung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs	149
2.4	Zwischenfazit.....	153
3	Steuerliche Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten.....	159
3.1	Vorbemerkung	159
3.2	Grundlagen der Gewinnabgrenzung und der Gewinnermittlung.....	160
3.2.1	Ebene der Gewinnabgrenzung.....	160

3.2.1.1	Notwendigkeit der Gewinnabgrenzung	160
3.2.1.2	Methoden der Gewinnabgrenzung	162
3.2.1.2.1	Indirekte Methode	162
3.2.1.2.2	Direkte Methode	166
3.2.1.2.3	Gemischte Methode	169
3.2.2	Ebene der Gewinnermittlung	170
3.2.3	Rangfolge von Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung	174
3.3	Abkommensrechtliche Rahmenbedingungen zur Durchführung der Gewinnabgrenzung	175
3.3.1	Betriebsstättenprinzip als Fundamentalprinzip für die Gewinnabgrenzung	175
3.3.1.1	Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates dem Grunde nach	175
3.3.1.2	Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates der Höhe nach	177
3.3.2	Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab für die Gewinnabgrenzung	179
3.3.2.1	Überblick zur Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008	179
3.3.2.1.1	Diskussion über den Stand der Reichweite der Selbstständigkeit der Betriebsstätte	181
3.3.2.1.1.1	Eingeschränkte Selbstständigkeit	181
3.3.2.1.1.2	Uneingeschränkte Selbstständigkeit	183
3.3.2.1.2	Konkretisierung der Reichweite der Selbstständigkeit der Betriebsstätte durch Abrechnungskonzepte	184
3.3.2.1.2.1	Erwirtschaftungstheorie	185
3.3.2.1.2.2	Funktionsnutzentheorie	186
3.3.2.2	Beurteilung	189
3.3.2.3	Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010	189
3.3.2.3.1	Vorbemerkung	189
3.3.2.3.2	Analyse der Vorgehensweise des <i>functionally separate entity approach</i>	193
3.3.2.3.2.1	Gewinnabgrenzung dem Grunde nach (erste Stufe)	193
3.3.2.3.2.1.1	Funktionsanalyse	193
3.3.2.3.2.1.2	Zuordnung von Risiken	196
3.3.2.3.2.1.3	Zuordnung von Wirtschaftsgütern	198
3.3.2.3.2.1.4	Kapitalausstattung	200
3.3.2.3.2.1.5	Anerkennung von Innentransaktionen (<i>dealings</i>)	209
3.3.2.3.2.2	Gewinnabgrenzung der Höhe nach (zweite Stufe)	211

3.3.2.3.2.2.1	Überblick	211
3.3.2.3.2.2.2	Vergleichbarkeitsanalyse.....	212
3.3.2.3.2.2.3	Bestimmung des fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises.....	214
3.3.2.3.2.2.4	Untersuchung des Charakters der unternehmensinternen Transaktion für Zwecke der Bewertung	219
3.3.2.3.2.2.4.1	Der Grundsatz des Fremdvergleichspreises im Rahmen des Übergangs von „wirtschaftlichem Eigentum“ sowie der Erbringung von unternehmensinternen Dienstleistungen.....	219
3.3.2.3.2.2.4.2	Kostenumlagevereinbarungen.....	220
3.3.2.3.2.2.4.3	Zusammenfassung der Erkenntnisse zur Bewertung.....	225
3.3.3	Korrespondierende Gewinnberichtigung.....	228
3.3.4	Kritische Würdigung und Beurteilung des <i>functionally separate entity approach</i> ...	234
3.3.4.1	Eignung des Fremdvergleichsmaßstabs als Abgrenzungsfaktor im Einheitsunternehmen.....	234
3.3.4.2	Die Heranziehung des Kriteriums der wesentlichen Personalfunktionen....	236
3.3.4.3	Problembereiche in der Zuordnung von Wirtschaftsgütern	238
3.3.4.4	Problembereiche im Rahmen der Kapitalausstattung	241
3.3.4.5	Problembereiche bei Sondertatbeständen	243
3.3.4.5.1	Bauausführungen und Montagen	243
3.3.4.5.2	Vertreterbetriebsstätten	245
3.3.4.6	Dokumentation der unternehmensinternen Transaktionen	247
3.3.4.7	Zwischenergebnis	249
3.4	Ertragsteuerliche Grundsätze zur Betriebsstättengewinnermittlung und die Umsetzung des <i>functionally separate entity approach</i> ins nationale Steuerrecht ..	250
3.4.1	Vorbemerkung	250
3.4.2	Ausgestaltung der Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 1 AStG auf Betriebsstätten im Zuge des AmtshilfeRLUmsG	251
3.4.2.1	Fiktion der Geschäftsbeziehung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte..	251
3.4.2.2	Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Einheitsunternehmen.....	254
3.4.2.2.1	Fiktion der rechtlichen Selbstständigkeit der Betriebsstätte	254
3.4.2.2.2	Implementierung einer zweistufigen Erfolgsermittlung.....	254

3.4.2.3	Konkretisierung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch den Entwurf einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung der Finanzverwaltung	256
3.4.2.3.1	Vorbemerkung	256
3.4.2.3.2	Konkretisierung des Begriffs der Personalfunktionen	256
3.4.2.3.3	Konkretisierung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Vermögenswerten	258
3.4.2.3.3.1	Materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter.....	258
3.4.2.3.3.2	Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnliche Vermögenswerte	260
3.4.2.3.3.3	Andere Vermögenswerte.....	261
3.4.2.3.4	Konkretisierung der Zuordnung von Chancen und Risiken.....	262
3.4.2.3.5	Konkretisierung der Zuordnung von Geschäftsvorfällen und anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen.....	262
3.4.2.3.5.1	Geschäftsvorfälle	262
3.4.2.3.5.2	Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen.....	263
3.4.2.3.6	Konkretisierung der Kapitalausstattung.....	264
3.4.2.3.7	Hilfs- und Nebenrechnung.....	270
3.4.2.3.8	Zwischenergebnis	272
3.4.2.4	Betriebsstätten als Gegenstand von Funktionsverlagerungen infolge der Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 1 AStG	274
3.4.2.4.1	Überblick	274
3.4.2.4.2	Anwendungsbereich.....	274
3.4.2.4.3	Bewertung.....	275
3.4.2.4.4	Besondere Problembereiche der Funktionsverlagerung bei Betriebsstättenstrukturen.....	278
3.4.2.5	Das Verhältnis des § 1 Abs. 5 AStG zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen.....	284
3.4.2.5.1	Überblick	284
3.4.2.5.2	Vermeidung von Doppelbesteuerungskonflikten.....	284
3.4.2.6	Erfassung des ständigen Vertreters.....	289
3.4.3	Dokumentationserfordernisse.....	290
4	Konzeptionsvorschlag zur Fortentwicklung der Betriebsstättenbesteuerung.....	297
4.1	Konzeption zur steuerlichen Behandlung von Innentransaktionen.....	297
4.1.1	Das Verhältnis des geänderten § 1 AStG zu den Vorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung.....	297

4.1.1.1	Einkünfteermittlung- und Einkünftekorrekturvorschriften	297
4.1.1.2	Vergleich der Wirkungsweise der Entstrickungsbesteuerung und des § 1 Abs. 5 AStG	299
4.1.1.2.1	Entstrickungsbesteuerung	299
4.1.1.2.1.1	Überführung von Wirtschaftsgütern und Nutzungsüberlassungen	299
4.1.1.2.1.2	Ausgleichsposten nach § 4g EStG	303
4.1.1.2.1.3	Rechtsprechung des BFH und Reaktionen	305
4.1.1.2.1.4	Rechtsprechung des EuGH	308
4.1.1.2.1.4.1	Sachverhalt der Rechtssache <i>National Grid Indus</i> ..	308
4.1.1.2.1.4.2	Entscheidung des EuGH	309
4.1.1.2.1.4.3	Analyse und Beurteilung	310
4.1.1.2.2	Fehlende inhaltliche Abstimmung zwischen den Entstrickungsregelungen und § 1 Abs. 5 AStG	313
4.1.1.2.2.1	Differenzen im Hinblick auf die Bewertungsmaßstäbe	313
4.1.1.2.2.2	Differenzen im Hinblick auf den Anwendungsbereich	314
4.1.2	Lösungsansatz zur Kodifizierung eines Vorschlags zur Betriebsstättengewinnermittlung im Einkommensteuergesetz	316
4.1.2.1	Formulierung von Anforderungen an einen Lösungsvorschlag	316
4.1.2.2	Umsetzungsvorschlag	320
4.1.2.3	Beurteilung des Umsetzungsvorschlags	327
4.1.2.3.1	Vorteile	327
4.1.2.3.2	Nachteile	330
4.2	Konzeption zur steuerlichen Behandlung von (finalen) Betriebsstättenverlusten ..	332
4.2.1	Überblick	332
4.2.2	Ursachen der Entstehung von Betriebsstättenverlusten	333
4.2.3	Steuerliche Behandlung von Gründungsaufwendungen	333
4.2.3.1	Auffassungen im Schrifttum	333
4.2.3.2	Auffassung der Rechtsprechung	334
4.2.3.2.1	Urteil des FG Bremen vom 14.06.2012	334
4.2.3.2.2	Urteil des FG Köln vom 13.03.2013	335
4.2.3.2.3	Beurteilung	337
4.2.3.3	Konzeptionsvorschlag	338

4.2.4 Steuerliche Behandlung von Währungsverlusten.....	339
4.2.4.1 Überblick	339
4.2.4.2 Auffassungen in Literatur und Rechtsprechung	339
4.2.4.3 Rechtsprechung des EuGH.....	340
4.2.4.4 Konzeptionsvorschlag.....	341
4.2.5 Rahmenbedingung zur Besteuerung laufender ausländischer Betriebsstättenverluste im Inland	341
4.2.5.1 Nutzung von laufenden Verlusten ausländischer Betriebsstätten mit Staaten ohne Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens bzw. mit Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens und Vereinbarung der Anrechnungsmethode	341
4.2.5.1.1 Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Staat	341
4.2.5.1.2 Betriebsstätte in einem Drittstaat	342
4.2.5.2 Nutzung von laufenden ausländischen Betriebsstättenverlusten bei Vereinbarung der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode	343
4.2.5.2.1 Abkommensrechtliche Rahmenbedingungen	343
4.2.5.2.2 Inländisches Stammhaus unterliegt der Körperschaftsteuer	344
4.2.5.2.3 Inländisches Stammhaus unterliegt der Einkommensteuer.....	344
4.2.6 Besonderheit der Finalität ausländischer Betriebsstättenverluste.....	345
4.2.6.1 Anwendungsbereich	345
4.2.6.2 Rechtsprechung des EuGH	346
4.2.6.2.1 Das Urteil <i>Marks & Spencer</i>	346
4.2.6.2.2 Der Fall <i>Lidl Belgium</i>	347
4.2.6.2.3 Der Fall <i>Krankenheim Ruhesitz am Wannsee</i>	349
4.2.6.3 Konkretisierung des Finalitätskriteriums durch die Rechtsprechung des BFH	352
4.2.6.3.1 Urteile des BFH vom 09.06.2010	352
4.2.6.3.1.1 Revisionsverfahren – I R 100/09.....	352
4.2.6.3.1.2 Revisionsverfahren – I R 107/09.....	354
4.2.6.3.1.3 Problematik der Abgrenzung zwischen tatsächlichen und rechtlichen Gründen.....	358
4.2.6.3.2 Urteil des BFH vom 05.02.2014.....	363
4.2.6.3.2.1 Sachverhalt.....	363
4.2.6.3.2.2 Entscheidung.....	364

4.2.6.3.2.3	Konkretisierung des Finalitätskriteriums	365
4.2.6.3.2.4	Beurteilung des Verlusttransfers im grenzüberschreitenden (Betriebsstätten-)konzern bei bestehender mittelbarer Beteiligung	367
4.2.6.4	Erkenntnisse aus der Rechtsprechung zur Konkretisierung des Finalitätskriteriums	369
4.2.6.5	Konzeption eines Ansatzes zur Behandlung von Betriebsstättenverlusten aus Freistellungsbetriebsstätten in der EU	371
5	Schlussbetrachtung und Zusammenfassung der Ergebnisse	377
	Literaturverzeichnis.....	381
	Stichwortverzeichnis.....	485