

Alexander Hemmelrath  
**Die Ermittlung  
des Betriebstättengewinns  
im internationalen  
Steuerrecht**

Eine Untersuchung zur  
„Selbständigkeit“ der Betriebstätte  
gemäß Art. 7 Abs. 2  
OECD-Musterabkommen

Juristische Gesamtbibliothek  
der Technischen Hochschule  
Darmstadt

B 40454

## I n h a l t s v e r z e i c h n i s

	<u>Seite</u>
Erstes Kapitel: Der Begriff der Betriebsstätte in seiner steuerrechtlichen und privatrechtlichen Bedeutung	1
I. Das Vorliegen einer Betriebsstätte als Anknüpfungsmerkmal für die Besteuerung internationaler Unternehmen im Quellenstaat	1
1. Grundsätzliche Bemerkungen zum Begriff des Internationalen Steuerrechts	1
a) Begriff und Problemstellung des Internationalen Steuerrechts	1
b) Verhältnis zwischen Steuervertragsrecht und innerstaatlichem Steuerrecht	4
2. Das Betriebsstättenprinzip als Begrenzung nationalen Besteuerungsrechts	8
II. Die Betriebsstätte als organisatorische Grundeinheit internationaler Unternehmen	14
1. Betriebsstätte und Tochtergesellschaft als alternative Grundeinheiten	14
2. Exkurs: Die steuerliche Behandlung der Tochtergesellschaft - in Grundzügen	21

## VI

Zweites Kapitel: Die Ermittlung des Betriebstättengewinns auf der Grundlage unterschiedlicher nationaler Rechtsordnungen	27
--	----

X

I. Vorbemerkungen	27
-------------------	----

1. Alternative Konzepte zur praktischen Ermittlung des Betriebstättengewinns	27
--	----

a) Die direkte Gewinnermittlungsmethode	29
---	----

b) Die indirekte Gewinnermittlungsmethode	34
---	----

2. Die Ermittlung des Betriebstättengewinns als Regelungsgegenstand innerstaatlichen Rechts	39
---	----

II. Grundsätze zur Ermittlung des Betriebstättengewinns nach deutschem Recht	40
--	----

1. Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht	40
--	----

a) Gesetzlich normierte Regeln für die Ermittlung des Betriebstättengewinns	40
---	----

b) Von Finanzverwaltung und Rechtsprechung entwickelte Regeln für die Ermittlung des Betriebstättengewinns	45
--	----

aa) Ermittlung des Betriebstättengewinns mittels der direkten Methode	45
---	----

(1) Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	48
---	----

(2) Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	51
---	----

(3) Abrechnung unternehmensinterner Dienstleistungen	52
--	----

## VII

(4) Problem des unternehmensinternen Verlustausgleichs	53
bb) Ermittlung des Betriebstättengewinns nach der indirekten Methode	55
cc) Ermittlung des Betriebstättenvermögens	56
dd) Besonderheit für die Erfolgsermittlung ausländischer Bau- und Montagebetriebsstätten	57
2. Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht	58
(a) Gesetzlich normierte Regeln für die Ermittlung des Betriebstättengewinns	58
(b) Von Finanzverwaltung und Rechtsprechung entwickelte Regeln für die Ermittlung des Betriebstättengewinns	60
(1) Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlage- und des Umlaufvermögens	62
(2) Problem des unternehmensinternen Verlustausgleichs	63

## VIII

III. Grundsätze zur Ermittlung des Betriebstättengewinns nach schweizerischem Recht	64
1. Einführung in das schweizerische Ertragsteuersystem	64
2. Die Ermittlung des Gewinns von Betriebstätten interkantonalen Unternehmen	65
a) Die Betriebstätte als Anknüpfungsmerkmal für die Besteuerung interkantonalen Unternehmen	65
b) Gewinnallokation nach der quotenmäßigen Ausscheidungsmethode	66
aa) Quotenmäßige Ausscheidung nach der "direkten Methode"	70
bb) Quotenmäßige Ausscheidung nach der "indirekten Methode"	71
3. Die Ermittlung des Gewinns von Betriebstätten internationaler Unternehmen	73
a) Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht	73
aa) Die Betriebstätte als Anknüpfungsmerkmal für die Besteuerung internationaler Unternehmen	73
bb) Gewinnallokation nach der quotenmäßigen Ausscheidungsmethode	74
b) Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht	77
aa) Die Betriebstätte als Anknüpfungsmerkmal für die Besteuerung internationaler Unternehmen	77
bb) Gewinnallokation nach der quotenmäßigen Ausscheidungsmethode	78
cc) Gewinnallokation nach der objektmäßigen Ausscheidungsmethode	79

IV. Grundsätze zur Ermittlung des Betriebstättergewinns nach dem Recht der USA	82
1. Einführung in das Ertragsteuersystem der USA	82
2. Grundsätze für die Allokation des Gewinns internationaler Unternehmen	83
a) Gewinnallokation im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht	83
aa) Anrechnung ausländischer Steuern	83
bb) Zuordnung der Einkünfte auf in- und ausländische Einkunftsquellen	87
(1) Einkünfte aus in- oder ausländischen Quellen	87
(2) Einkünfte aus in- und ausländischen Quellen	88
cc) Zuordnung der Abzugspositionen auf in- und ausländische Einkünfte	90
(1) Grundprinzip der Abzugszuordnung	90
(2) Aufteilungsmaßstäbe für bestimmte Abzugspositionen	91
dd) Bedeutung der Sec. 482 IRC für die Allokation des Gewinns internationaler Einheitsunternehmen	95
b) Gewinnallokation im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht	98
aa) Konzept des "engaged in a U.S. trade or business"	98
bb) Konzept des "income effectively connected with a U.S. trade or business"	100

cc)	Sonderproblem: Zuordnung der Zinsaufwendungen im Fall von US-Filialen ausländischer Banken	103
dd)	Modifizierung der auf inner- staatlichem Steuerrecht der USA basierenden Gewinnallo- kationsgrundsätze durch zwischenstaatliche Doppel- besteuerungsabkommen	104
3.	Das "Unitary Business Concept" Kaliforniens	109
V.	Zwischenergebnis	114

<p style="font-size: 2em; margin-left: -100px;">b</p>	<p>Drittes Kapitel: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns gemäß Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen</p>	<p>118</p>
---	---	------------

<p>I.</p>	<p>Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen als grundlegende Norm für die Erfolgsallo- kation innerhalb internationaler Ein- heitsunternehmen</p>	<p>118</p>
	<p>1. Art. 7 Abs. 2 - Kernsatz für die praktische Anwendung der in Gestalt von Art. 7 im Musterabkommen der OECD manifestierten Kollisionsnorm für die Unternehmensbesteuerung</p>	<p>118</p>
	<p>2. Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen im Licht unterschiedlicher Inter- pretationen</p>	<p>121</p>
	<p>a) Interpretation des dealing at arm's length-Grundsatzes im Kommentar des OECD</p>	<p>121</p>
	<p>b) Literaturmeinungen zum Grundsatz des dealing at arm's length</p>	<p>126</p>
<p>II.</p>	<p>Die Grenzen der Selbständigkeitsfiktion - Versuch einer Auslegung von Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen</p>	<p>133</p>
	<p>1. Die Auslegung von zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen</p>	<p>133</p>
	<p>2. Der Sinngehalt von Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen, unter Berück- sichtigung der übrigen Absätze von Art. 7, sowie von Sinn und Zweck des Gesamtabkommens</p>	<p>140</p>
	<p>a) Bedeutung von Art. 7 Abs. 2 im Rahmen von Sinn und Zweck des Gesamtabkommens</p>	<p>140</p>
	<p>b) Folgerungen für die Interpreta- tion der arm's length-Klausel aus Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterab- kommen</p>	<p>141</p>

## XII

c)	Hinweise für das Verständnis der arm's length-Klausel in Art. 7 Abs. 2 Musterabkommen	145
d)	Zwischenergebnis	148
e)	Bestätigung dieses Ergebnisses durch Art. 7 Abs. 3 Musterabkommen	149
3.	Anhaltspunkte für die Interpretation von Art. 7 Abs. 2 Musterabkommen aus der historischen Entwicklung des arm's length-Grundsatzes	151
a)	Die Musterabkommen des Völkerbunds aus dem Jahr 1928	151
b)	Der vom Steuerausschuß des Völkerbunds erarbeitete Abkommensentwurf für die Allokation von Unternehmensgewinnen aus dem Jahr 1933 bzw. 1935	152
c)	Die grundlegende Untersuchung Mitchell B. Carrolls über die Besteuerung internationaler Unternehmen aus den Jahren 1932/33	155
d)	Die Musterabkommen von Mexiko 1943 und London 1946	161
4.	Ergebnis	163
III.	Konsequenzen dieser Interpretation des arm's length-Grundsatzes für die Praxis der Betriebstättengewinnermittlung	165
1.	Zieladäquanz der beiden unterschiedlichen Gewinnermittlungskonzepte	165
a)	Verursachungsgerechte Gewinnallokation mittels der indirekten Methode ?	165

b)	Grundsatz: direkte Methode, begrenzt durch den Gewinn des Gesamtunternehmens	176
c)	Folgerungen für eine systemgerechte Ausgestaltung der direkten Methode	178
aa)	Kernthese für die unternehmensinterne Leistungsverrechnung	178
bb)	Problem der periodengerechten Gewinnermittlung	178
cc)	Problem des intraperiodischen unternehmensinternen Verlustausgleichs	183
2.	Praktische Konsequenzen für die Aufwands- und Ertragsallokation	192
a)	Vorbemerkung	192
b)	Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit der Finanzierung des Unternehmens	195
aa)	Allokation des Unternehmenskapitals	196
bb)	Verrechnung unternehmensinterner Kapitalbereitstellung	201
c)	Aufwendungen und Erträge aus der Nutzung bzw. unternehmensinternen Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	207
aa)	Allokation der materiellen Anlagegüter des Unternehmens	207
bb)	Unternehmensinterne Überführung materieller Anlagegüter	217
cc)	Zuordnung und Nutzung immaterieller Anlagegüter des Unternehmens	228
dd)	Allokation des unbeweglichen Unternehmensvermögens	233

XIV

d) Aufwendungen und Erträge aus der unternehmensinternen Lieferung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	235
aa) Grundkonzeption für die Abrechnung unternehmensinterner Lieferungen	235
(1) Grundsatz: Abrechnung auf der Grundlage des Entgeltsprinzips	235
(2) Problem der Periodengerechtigkeit des Gewinnausweises	238
(3) Problem des unternehmensinternen Verlustausgleichs	239
bb) Quantifizierung unternehmensinterner Verrechnungspreise	244
(1) Preisvergleichsmethode	245
(2) Wiederverkaufspreismethode	249
(3) Kostenaufschlagsmethode	251
(4) Theoretische und praktische Relevanz dieser Methoden	253
e) Aufwendungen und Erträge aus unternehmensinternen Dienstleistungen	257
aa) Grundkonzeption für die Abrechnung unternehmensinterner Leistungen	257
(1) Der Begriff der unternehmensinternen Dienstleistungen	257
(2) Das Kriterium des Nutzens als Abgrenzungsmerkmal für die Entgeltfähigkeit bzw. -pflicht	260

(3) Zurechenbarkeit des Nutzens	264
(a) Leistungen zum ausschließlichen Nutzen der die Leistung empfangenden Betriebsstätte	264
(b) Leistungen zum gemeinsamen Nutzen der leistenden und der die Leistung empfangenden Betriebsstätte	267
(c) Leistungen zum vorwiegenden Nutzen der leistenden Betriebsstätte	272
bb) Quantifizierung unternehmensinterner Verrechnungspreise	275
cc) Aufwandsallokation mittels Kostenumlage	278
IV. Ergebnis der Untersuchung	282