

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen
Band 35

Internationale Gewinnabgrenzung bei der Geschäftstätigkeit über Betriebsstättenstrukturen

Eine betriebswirtschaftliche Analyse
im Kontext europäischer und
internationaler Harmonisierungsbestrebungen

Von
Dr. Steffen Heyd

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 15779 2](http://ESV.info/9783503157792)**

Zugl.: Universität Trier, Diss., 2014 u. d. T.

**Gewinnabgrenzung des unternehmensinternen Liefer- und Leistungs-
austauschs bei der unternehmerischen Geschäftstätigkeit über Betrieb-
stättenstrukturen im deutschen internationalen Steuerrecht**

Eine betriebswirtschaftliche Analyse ausgewählter steuerrechtlicher
Problembereiche im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung
bei Einheitsunternehmen im Kontext europäischer und internationaler
Harmonisierungsbestrebungen

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15779 2

eBook: ISBN 978 3 503 15780 8

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014

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

Aufgrund der fortschreitenden Internationalisierung geschäftlicher Aktivitäten deutscher Unternehmen im Ausland sowie ausländischer Unternehmen in Deutschland erlangt die international fokussierte Steuerlehre einen mittlerweile überragenden Stellenwert im Bereich der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung. Jener Entwicklungsprozess wird zudem durch den seit mehreren Jahren bestehenden Einfluss von Vorgaben diverser supranationaler Organisationen auf die jeweiligen Mitgliedstaaten enorm forciert. Jene Vorgaben gipfeln derzeit in die Modifikation von Art. 7 OECD-MA mittels Integration des sog. Authorized OECD-Approach (AOA) sowie die daraufhin erforderliche Änderung von § 1 AStG (geändert durch das AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013). Beide Vorschriften haben die fiktive rechtliche Verselbstständigung ausländischer Betriebstätten deutscher Wirtschaftseinheiten und mithin die steuerliche Gleichstellung mit ausländischen Tochterkapitalgesellschaften zum Gegenstand und besitzen weitreichende steuerliche Konsequenzen für international agierende Einheitsunternehmen. Jenes sehr ambitionierte und auf den ersten Blick als konsequent zu erachtende Ziel wirft jedoch zahlreiche hochkomplexe Zweifelsfragen seiner Umsetzung – insb. in Bezug auf den im Zuge des Liefer- und Leistungsaustauschs zwischen Stammhaus und Betriebstätte nun zwingend anzuwendenden Fremdvergleichsgrundsatz – auf. Im Fokus der Untersuchungen der Dissertation von Herrn Dr. *Steffen Heyd* steht folglich die überaus bedeutsame Frage der Abgrenzung der Ergebnisse von Stammhaus und Betriebstätte in einem internationalen Einheitsunternehmen sowie deren Aufteilung auf die betroffenen Staaten. Zudem müssen die Bestrebungen der OECD den Problemfeldern der Verlagerung von Einkünften mittels Gestaltungsmaßnahmen, der (drohenden) internationalen Doppelbesteuerung sowie der Nichtbesteuerung von Einkünften Rechnung tragen. Neben diesen Vorgaben der OECD haben sich insb. ausländische Betriebstättenkonstruktionen simultan an europäischen Harmonisierungsbestrebungen zu messen, wonach Liefer- und Leistungsverhältnisse zwischen deutschem Stammhaus und ausländischer Betriebstätte steuerlich nicht gegenüber Beziehungen innerhalb eines rein national bestehenden Einheitsunternehmens benachteiligt werden dürfen. Letztlich bestehen auf europäischer Ebene die Bestrebungen, eine sog. Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) als alternatives Gewinnabgrenzungskonzept zu implementieren, dessen Funktionsweise diametral zu der von der OECD ausgearbeiteten Methodik erfolgt.

An diesen Stellen greifen die Forschungsfragen der Dissertation von Herrn Dr. *Steffen Heyd*. Erstens wird dezidiert wissenschaftlich untersucht, ob das von der OECD angestrebene Konzept geeignet ist, die bislang zwischen Stammhaus und Betriebstätte bestehenden Inkonsistenzen im Hinblick auf Einkunftsverlagerungen sowie (teilweise) Doppel- oder Nichtbesteuerungen bei (international angelegten) Liefer- und Leistungsbeziehungen zu beseitigen oder ob durch jene Initiative weitere Zweifelsfragen hervorgerufen werden. Zweitens analysiert die Dissertation ausführlich, ob die ein internationales Einheitsunternehmen betreffenden bestehenden gesetzlichen Regelungen Deutschlands europäischen

Vorgaben genügen oder ob auch hier Verbesserungspotenziale bestehen. Drittens wird das europäisch gewachsene Konzept der GKKB dem OECD-Konzept anhand eines eigens entwickelten Anforderungskatalogs kritisch gegenübergestellt und daraus resultierend bewertet, inwieweit die auf der indirekten Methode beruhende GKKB zu einer sachgerechteren Gewinnzuordnung bei internationalen Einheitsunternehmen als der auf der direkten Methode via transaktionsbezogener Verrechnungspreise resp. unternehmensinterner fiktiver Entgelte basierende AOA führt.

Die aus der Arbeit von Herrn *Dr. Steffen Heyd* gewonnenen Forschungsergebnisse leisten in innovativer Manier einen sehr wertvollen Beitrag für das Gebiet der normativen (internationalen) Steuerforschung. Die vorliegende Arbeit, welche erstmals die Bereiche „AOA“, „Steuerentstrickung in einem internationalen Einheitsunternehmen“ und „GKKB“ kombinatorisch und wissenschaftlich fundiert untersucht, dabei logisch stringent vorgeht, eine große Praxisrelevanz aufweist und zudem im Bereich der Steuerrechtsgestaltungslehre nicht nur bestehende steuerliche Inkonsistenzen aufzeigt, sondern auch zahlreiche Handlungsempfehlungen für jenes hochkomplexe Themengebiet für den Steuergesetzgeber entwickelt, verringert in diesem Bereich eine bislang bestehende Forschungslücke. Es wäre zu wünschen, dass die akribisch erarbeiteten Ergebnisse von Herrn *Dr. Steffen Heyd* auch durch das Bundesministerium der Finanzen eine angemessene Beachtung finden.

Trier, im Juni 2014

Univ.-Prof. Dr. *Lutz Richter*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Unternehmensrechnung, an der Universität Trier. Sie wurde im Oktober 2013 dem Fachbereich IV der Universität Trier als Dissertationsschrift vorgelegt. Das Promotionsverfahren fand im Februar 2014 seinen erfolgreichen Abschluss.

Mein ganz herzlicher Dank gebührt meinem verehrten akademischen Lehrer und Doktorvater, Herrn Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter, der mich im Rahmen meines Dissertationsvorhabens stets unterstützte und mich in meiner gesamten Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter in vielfältiger Weise gefördert sowie in persönlicher Hinsicht geprägt hat. Ihm danke ich für das mir entgegengebrachte Vertrauen sowie für die wertvollen Anregungen und die zahlreichen Diskussionen, welche zum erfolgreichen Abschluss dieser Arbeit maßgeblich beigetragen haben. Zudem gilt mein aufrichtiger Dank Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael Olbrich für die Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Walter Schertler bedanke ich mich für die Bereitschaft zur Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses. Für die Aufnahme der vorliegenden Arbeit in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bin ich Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul und Prof. Dr. Claus-Peter Weber zu besonderem Dank verpflichtet.

Weiterhin möchte ich mich bei meinen Kolleginnen und Kollegen an der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Unternehmensrechnung für die überaus kollegiale und freundschaftliche Zusammenarbeit herzlichst bedanken. Auf ihre Unterstützung konnte ich mich während unserer gesamten Zusammenarbeit, aber insbesondere auch gegen Ende meiner Promotionsphase, stets verlassen. Dabei gilt mein besonderer Dank Frau Dr. Magdalena Kruczynski, Frau Dipl.-Kffr. Stefanie Hontheim und Herrn Dipl.-Kfm. Stephan Braun. In besonders schöner Erinnerung werden mir dabei die motivierenden Gespräche sowie die gemeinsamen Erlebnisse bleiben.

Mein ganz besonderer Dank gilt meiner Familie sowie insbesondere meinen Eltern, die mich auf meinem persönlichen und beruflichen Werdegang vorbehaltlos unterstützt und begleitet haben. Meinen Freunden danke ich für die wohltuenden und motivationsfördernden Ablenkungen. Von ganzem Herzen danken möchte ich meiner Partnerin, Christine. Durch ihre unermüdliche Unterstützung, ihre aufmunternde und liebevolle Art war sie mir eine unschätzbar wertvolle Hilfe. Ohne Dich und Deinen Rückhalt wäre das Gelingen dieser Arbeit nicht möglich gewesen.

München, im Juni 2014

Steffen Heyd

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
1 Einleitende Bemerkungen	1
1.1 Motivation und Zielsetzung der Untersuchung	1
1.2 Eingrenzung und methodologische Einordnung des Untersuchungsgegenstands	3
1.3 Gang der Untersuchung	4
2 Grundlagen der internationalen Gewinnabgrenzung	8
2.1 Gewinnabgrenzung bei grenzüberschreitenden Betriebsstättenstrukturen	8
2.2 Die Betriebsstätte im deutschen internationalen Steuerrecht.....	12
2.3 Der Fremdvergleichsgrundsatz als genereller Maßstab der internationalen Gewinnabgrenzung.....	23
2.4 Konfligierende Konzeptionsalternativen zur Verselbstständigung der Betriebsstätte	25
3 Konkretisierung der Gewinnabgrenzungsgrundsätze hinsichtlich des unternehmensinternen Güter- und Leistungsaustauschs	34
3.1 Diskussion und Beurteilung des AOA als abkommensrechtliches Abrechnungskonzept einer sachgerechten zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungssubstrat	34
3.2 Im nationalen Steuerrecht verwirklichte Grundsätze der fremdvergleichskonformen Gewinnabgrenzung.....	69
3.3 Untersuchung der direkten Gewinnabgrenzung anhand normativer Anforderungen.....	135
4 Implikationen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die Abgrenzung des internen Liefer- und Leistungsaustauschs sowie Untersuchung eines alternativen Abrechnungskonzepts	163
4.1 Gemeinschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für den Bereich der direkten Steuern.....	163

4.2	Untersuchung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf die steuerliche Gestaltung des internen Liefer- und Leistungsaustauschs	169
4.3	Untersuchung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf das <i>Dealing-at-arms-length-principle</i> als Instrument der internationalen Gewinnabgrenzung.....	227
4.4	Diskussion und Beurteilung eines alternativen Lösungskonzepts zur sachgerechten Gewinnabgrenzung bei internationalen Einheitsunternehmen auf Basis der indirekten Methode.....	235
5	Thesenförmige Zusammenfassung	263
	Literaturverzeichnis	267
	Stichwortverzeichnis.....	345

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
1 Einleitende Bemerkungen	1
1.1 Motivation und Zielsetzung der Untersuchung	1
1.2 Eingrenzung und methodologische Einordnung des Untersuchungsgegenstands	3
1.3 Gang der Untersuchung	4
2 Grundlagen der internationalen Gewinnabgrenzung	8
2.1 Gewinnabgrenzung bei grenzüberschreitenden Betriebsstättenstrukturen	8
2.1.1 Notwendigkeit und Tragweite	8
2.1.2 Begriffliche Einordnung und Abgrenzung zur Gewinnermittlung	9
2.1.3 Methoden der Gewinnabgrenzung.....	10
2.1.3.1 Indirekte Methode	10
2.1.3.2 Direkte Methode.....	11
2.2 Die Betriebsstätte im deutschen internationalen Steuerrecht.....	12
2.2.1 Relevanz des Betriebsstättenbegriffs bei globaler Unternehmenstätigkeit	12
2.2.2 Begriffsbestimmung der Betriebsstätte	14
2.2.2.1 Vorbemerkungen	14
2.2.2.2 Betriebsstättenbegriff nach nationalem Recht	15
2.2.2.3 Betriebsstättenbegriff nach Abkommensrecht.....	19
2.3 Der Fremdvergleichsgrundsatz als genereller Maßstab der internationalen Gewinnabgrenzung.....	23
2.3.1 Konzeption des Fremdvergleichsgrundsatzes	23
2.3.2 Bedeutung für die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung.....	24
2.4 Konfligierende Konzeptionsalternativen zur Verselbstständigung der Betriebsstätte	25
2.4.1 Reichweite der Verselbstständigung der Betriebsstätte	25
2.4.2 Leitbild der absoluten Selbstständigkeitsfiktion.....	26
2.4.2.1 Vollständige Verselbstständigung der Betriebsstätte	26

2.4.2.2	Theorie vom Funktionsnutzen.....	26
2.4.3	Leitbild der eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion.....	28
2.4.3.1	Eingeschränkte Verselbstständigung der Betriebstätte	28
2.4.3.2	Erwirtschaftungstheorie	29
2.4.4	Entwicklungsprozess auf Ebene der OECD zur fiktiv absolut selbstständigen Betriebstätte	30
3	Konkretisierung der Gewinnabgrenzungsgrundsätze hinsichtlich des unternehmensinternen Güter- und Leistungsaustauschs.....	34
3.1	Diskussion und Beurteilung des AOA als abkommensrechtliches Abrechnungskonzept einer sachgerechten zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungssubstrat	34
3.1.1	Maßnahmen der OECD zur schrittweisen Umsetzung des AOA.....	34
3.1.2	Neufassung des Art. 7 OECD-MA	35
3.1.2.1	Überblick.....	35
3.1.2.2	Erforderlich gewordene Anpassungsmaßnahmen.....	36
3.1.2.3	Präzisierung des Regelungsgehalts von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA.....	38
3.1.2.4	Integration des AOA in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA.....	39
3.1.2.5	Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Betriebstätten gem. Art. 7 Abs. 3 OECD-MA	41
3.1.2.5.1	Regelungsgehalt	41
3.1.2.5.2	Voraussetzungen und Durchführung einer Gegenberichtigung.....	42
3.1.2.5.3	Einigungsmöglichkeiten zwischen den Vertragsstaaten	43
3.1.2.5.4	Alternativformulierung	44
3.1.3	Untersuchung der Abgrenzungsgrundsätze für Unternehmensgewinne gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA nach Maßgabe des AOA	45
3.1.3.1	Erforderlichkeit eines zweistufigen Verfahrens.....	45
3.1.3.2	Erste Stufe: Bestimmung der Tätigkeiten und Rahmenbedingungen der fiktiv verselbstständigten Betriebstätte	46
3.1.3.2.1	Zuordnung von Funktionen.....	46
3.1.3.2.1.1	Funktionsanalyse als Ausgangspunkt.....	46
3.1.3.2.1.2	Bedeutung und Umfang der Funktionsanalyse.....	47
3.1.3.2.2	Zuordnung von Risiken.....	49
3.1.3.2.3	Zuordnung von Wirtschaftsgütern	51
3.1.3.2.3.1	Grundsätzliche Vorgehensweise.....	51

3.1.3.2.3.2	Behandlung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern.....	52
3.1.3.2.4	Zuordnung des Dotationskapitals.....	54
3.1.3.2.4.1	Prämisse der einheitlichen Kreditwürdigkeit.....	54
3.1.3.2.4.2	Zweistufige Bestimmung der erforderlichen Kapitalausstattung.....	55
3.1.3.2.5	Anerkennung von unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen als erfolgsbestimmende Ursache	58
3.1.3.3	Zweite Stufe: Bestimmung des Erfolgsbeitrags der Betriebstätte.....	60
3.1.4	Kritische Auseinandersetzung mit der Systematik der Gewinnabgrenzung nach dem AOA.....	61
3.1.4.1	Gewinnzuweisung nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA	61
3.1.4.1.1	Risikozuordnung auf Basis wesentlicher Personalfunktionen	61
3.1.4.1.1.1	Probleme des Personenbezugs	61
3.1.4.1.1.2	Übereinstimmung mit dem Veranlassungsprinzip?.....	62
3.1.4.1.2	Zuordnung von Wirtschaftsgütern auf Basis wesentlicher Personalfunktionen.....	63
3.1.4.2	Gegenberichtigung nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA	65
3.1.4.3	Folgen für die gegenwärtige Abkommenspraxis	67
3.2	Im nationalen Steuerrecht verwirklichte Grundsätze der fremdvergleichskonformen Gewinnabgrenzung.....	69
3.2.1	Entstrickungs- und Verstrickungskonzeption des innerstaatlichen Rechts	69
3.2.1.1	Regelungsbedürfnis	69
3.2.1.2	Historischer Hintergrund.....	71
3.2.1.2.1	Finaler Entnahme- bzw. Betriebsaufgabebegriff der früheren BFH- Rechtsprechung	71
3.2.1.2.2	Kritik an der früheren BFH-Rechtsprechung.....	73
3.2.1.3	Weiterer gesetzlicher Regelungsbedarf?.....	74
3.2.2	Detaillierte Untersuchung einzelner erfolgsauslösender unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen	75
3.2.2.1	Überführung von Wirtschaftsgütern	75
3.2.2.1.1	Relevante Konstellationen der aktiven Entstrickung	75
3.2.2.1.2	Relevante Konstellationen der passiven Entstrickung	79

3.2.2.1.2.1	Erstmaliger Abschluss oder Änderung eines bestehenden DBA.....	79
3.2.2.1.2.2	Wegfall der Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung	82
3.2.2.1.3	Problematik der Unbestimmtheit des steuerbegründenden Tatbestands „Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts“..	85
3.2.2.1.3.1	Vorbemerkungen	85
3.2.2.1.3.2	Im Schrifttum vertretene Auffassungen.....	86
3.2.2.1.3.3	Erkenntnisse und Folgen aus der BFH-Rechtsprechung zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie	90
3.2.2.1.3.4	Konkretisierung des Tatbestands durch die Implementierung eines sog. Regelbeispiels im Rahmen des JStG 2010	91
3.2.2.1.3.5	Aussagegehalt des sog. Regelbeispiels und Identifizierung konzeptioneller Mängel	92
3.2.2.1.3.6	Auswirkungen des AOA.....	95
3.2.2.1.3.7	Eigene Auffassung.....	96
3.2.2.1.4	Eintritt in die deutsche Besteuerungsbefugnis als einlagenbegründender Tatbestand.....	98
3.2.2.1.4.1	Relevante Konstellationen	98
3.2.2.1.4.2	Steuersystematische Inkonsistenz.....	99
3.2.2.2	Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung	99
3.2.2.2.1	Relevante Konstellationen	99
3.2.2.2.2	Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts als steuerbegründender Tatbestand.....	100
3.2.2.2.3	Offene Fragen im Kontext der Nutzungsentstrickung	102
3.2.2.2.3.1	Abgrenzungsproblematik.....	102
3.2.2.2.3.2	Fraglicher Anwendungsbereich	104
3.2.2.2.4	Diskrepanzen zum AOA	105
3.2.2.2.4.1	Gefahr potenzieller Doppelbesteuerungen	105
3.2.2.2.4.2	Steuersystematische Inkonsistenzen.....	106
3.2.2.3	Erbringung von Dienstleistungen.....	107
3.2.2.3.1	Definitorische Einordnung	107
3.2.2.3.2	Dienstleistungserbringung als Haupttätigkeit der Betriebsstätte	108
3.2.3	Besteuerungswirkungen unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen	109

3.2.3.1	Regelzeitpunkt der steuerlichen Erfassung	109
3.2.3.2	Relevante Bewertungsmaßstäbe.....	110
3.2.3.2.1	Gemeiner Wert als maßgeblicher Bewertungsmaßstab	110
3.2.3.2.2	Bewertungskonzeption des gemeinen Werts und Abgrenzung zum Teilwert	111
3.2.3.2.3	Eignung des gemeinen Werts bei Nutzungsüberlassungen?.....	114
3.2.3.2.4	Verhältnis zur Bewertungskonzeption des AOA	114
3.2.3.2.4.1	Abgrenzung des Fremdvergleichspreises zum gemeinen Wert	114
3.2.3.2.4.2	Implikationen der Funktions- und Risikoverteilung auf die Bewertung von unternehmensinternen Transaktionen	116
3.2.3.3	Zeitlicher Aufschub von Besteuerungswirkungen in bestimmten Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern	118
3.2.3.3.1	Bildung eines Ausgleichspostens bei Wirtschaftsgutentstrickung.....	118
3.2.3.3.2	Regel: Gewinnerhöhende rätierliche Auflösung des Ausgleichspostens	120
3.2.3.3.3	Ausnahme: Gewinnerhöhende sofortige Auflösung des Ausgleichspostens in bestimmten Fällen	121
3.2.3.3.4	Besonderheiten bei Neuverstrickung anlässlich der Rückführung von Wirtschaftsgütern	123
3.2.3.3.4.1	Regelungsgehalt.....	123
3.2.3.3.4.2	Ermittlung des besonderen Verstrickungswerts	124
3.2.3.3.4.3	Identifizierung von Regelungsmängeln	125
3.2.3.3.4.4	Identifizierung potenzieller Diskrepanzen zum AOA	126
3.2.3.3.5	Bilanzielle Aspekte der Ausgleichspostenmethode	128
3.2.3.3.5.1	Charakter des Ausgleichspostens und steuerbilanzielle Folgewirkungen	128
3.2.3.3.5.2	Konsequenzen für die Handelsbilanz	129
3.2.4	Die Umsetzung des AOA durch das AmtshilfeRLUmsG	130
3.2.4.1	Erweiterung des § 1 AStG auf Betriebstättenkonstellationen.....	130
3.2.4.1.1	Fiktion von Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.....	130
3.2.4.1.2	Implementierung der zweistufigen Erfolgsermittlung	131
3.2.4.1.3	Vermeidung internationaler Besteuerungskonflikte	133

3.2.4.2 Kritische Würdigung.....	134
3.3 Untersuchung der direkten Gewinnabgrenzung anhand normativer Anforderungen.....	135
3.3.1 Fundierung normativer Anforderungen hinsichtlich der internationalen Gewinnabgrenzung.....	135
3.3.2 Normative Anforderungen hinsichtlich der Fiskalfunktion.....	138
3.3.2.1 Zwischenstaatliche Steuergerechtigkeit.....	138
3.3.2.1.1 Äquivalenzprinzip als maßgeblicher Anknüpfungspunkt.....	138
3.3.2.1.2 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung.....	140
3.3.2.1.2.1 Allgemeine äquivalenztheoretische Rechtfertigung.....	140
3.3.2.1.2.2 Vereinbarkeit der Risikozuordnung auf Basis der wesentlichen Personalfunktionen mit dem Äquivalenzprinzip?.....	141
3.3.2.1.2.3 Gewährleistung einer kongruenten Gewinnabgrenzung.....	142
3.3.2.1.2.4 Zwischenstaatliches Anliegen der Minimierung grenzüberschreitender Gewinnverlagerungen.....	143
3.3.2.2 Individuelle Steuergerechtigkeit.....	145
3.3.2.2.1 Konkretisierung durch das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	145
3.3.2.2.2 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung.....	146
3.3.2.2.2.1 Gütertausch.....	146
3.3.2.2.2.2 Leistungsaustausch.....	148
3.3.3 Normative Anforderungen hinsichtlich der Wirtschaftsordnungsfunktion.....	148
3.3.3.1 Steuerliches Legalitätsprinzip.....	148
3.3.3.1.1 Gesetzesmäßigkeit bzw. Rechtssicherheit der Besteuerung.....	148
3.3.3.1.2 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung.....	149
3.3.3.2 Administrierbarkeit.....	152
3.3.3.2.1 Bedeutung und Zielsetzung.....	152
3.3.3.2.2 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung.....	153
3.3.3.3 Entscheidungsneutralität der Besteuerung.....	155
3.3.3.3.1 Grundlegende Konzeption sowie wesentliche Erscheinungsformen..	155
3.3.3.3.2 Reichweite des Neutralitätspostulats.....	157
3.3.3.3.3 Implikationen für die direkte Gewinnabgrenzung.....	158
3.3.3.3.3.1 Wettbewerbsneutralität.....	158
3.3.3.3.3.2 Rechtsformneutralität.....	160

3.3.3.3.2.1	Umsetzungsgebot der Rechtsformneutralität sowie Rechtfertigung von Durchbrechungen	160
3.3.3.3.2.2	Entscheidungswirkungen rechtsformneutraler Gewinnabgrenzung.....	161
4	Implikationen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die Abgrenzung des internen Liefer- und Leistungsaustauschs sowie Untersuchung eines alternativen Abrechnungskonzepts	163
4.1	Gemeinschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für den Bereich der direkten Steuern.....	163
4.1.1	Binnenmarktkonzept der EU	163
4.1.1.1	Wirkungsweise der Grundfreiheiten	163
4.1.1.2	Ökonomische Zielsetzung	164
4.1.2	Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen	165
4.1.2.1	Harmonisierung des direkten Steuerrechts im Wege der Rechtsangleichung	165
4.1.2.2	EuGH als „Motor im steuerlichen Integrationsprozess“	167
4.2	Untersuchung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf die steuerliche Gestaltung des internen Liefer- und Leistungsaustauschs	169
4.2.1	Konfliktpotenziale der deutschen Entstrickungsbesteuerung mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht	169
4.2.2	Reichweite der sekundärrechtlichen Amtshilfe im Kontext mitgliedstaatlicher Administrationsnotwendigkeit.....	170
4.2.2.1	Bedürfnis nach einer effektiven steuerlichen Kontrolle.....	170
4.2.2.2	Zwischenstaatliche Amtshilfe im Ermittlungsverfahren.....	171
4.2.2.2.1	Entwicklungsprozess.....	171
4.2.2.2.2	Formen und Umfang der Verwaltungszusammenarbeit	172
4.2.2.2.3	Maßnahmen der administrativen Vereinfachung.....	174
4.2.2.3	Zwischenstaatliche Amtshilfe im Vollstreckungsverfahren	174
4.2.2.3.1	Entwicklungsprozess.....	174
4.2.2.3.2	Formen und Umfang der Amtshilfe zur Steuervollstreckung.....	175
4.2.2.3.3	Maßnahmen der administrativen Vereinfachung.....	176
4.2.3	Ableitung europarechtlicher Determinanten im Kontext des internen Transfers von Wirtschaftsgütern.....	177
4.2.3.1	Gewährleistungsgehalt der tangierten Grundfreiheiten.....	177

4.2.3.1.1	Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit	177
4.2.3.1.2	Überschneidungsbereich und Verhältnis zur Kapitalverkehrsfreiheit.....	178
4.2.3.2	Diskriminierende Wirkung der steuerlichen Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte.....	181
4.2.3.3	Reichweite der Befugnis zur Bekämpfung von Steuerflucht.....	182
4.2.3.3.1	Vorbemerkungen.....	182
4.2.3.3.2	Missbrauchskonzept des EuGH	183
4.2.3.3.3	Dimensionierung des Begriffs der „rein künstlichen Gestaltungen“ im Kontext des Transfers von Wirtschaftsgütern.....	185
4.2.3.4	Vorzeitige Abrechnung stiller Reserven zwecks Wahrung der Kohärenz des Steuersystems.....	186
4.2.3.4.1	Bedeutungsgehalt	186
4.2.3.4.2	Konkretisierung im Kontext der grenzüberschreitenden Verbringung von Wirtschaftsgütern	187
4.2.3.5	Reichweite der Befugnis zur Wahrung mitgliedstaatlicher Besteuerungshoheiten	189
4.2.3.5.1	Legitimes Anliegen der Mitgliedstaaten	189
4.2.3.5.2	Zum gegenwärtigen Stand der Rechtfertigung von Liquiditätsnachteilen	191
4.2.3.5.3	Interessensabwägung in Bezug auf die Aufteilung mitgliedstaatlicher Besteuerungsbefugnisse	193
4.2.3.5.3.1	Anerkennungsverpflichtung der nach Verbringung eintretenden Wertänderungen?.....	193
4.2.3.5.3.2	Konkretisierung des Steuerstundungserfordernisses	195
4.2.3.5.3.2.1	Dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz geschuldete Differenzierung zwischen Steuerfestsetzung und Steuererhebung.....	195
4.2.3.5.3.2.2	Zumutbarkeitsgrenze behördlichen Verwaltungsaufwands	196
4.2.3.5.3.2.3	Besteuerungsaufschub in Abhängigkeit von Sicherheitsleistungen und Stundungszinsen?.....	197
4.2.3.5.3.2.4	Europarechtliche Legitimation von Typisierungen?.....	200

4.2.3.6	Abgeleitete Prüfsystematik und Zusammenfassung der Leitsätze aus der relevanten EuGH-Rechtsprechung.....	202
4.2.4	Untersuchung der Auswirkungen auf die deutsche Rechtslage und Handlungsempfehlungen	205
4.2.4.1	Problemstellung.....	205
4.2.4.2	Entstrickungsgrundsatz	205
4.2.4.2.1	Überführung von Wirtschaftsgütern	205
4.2.4.2.2	Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung	206
4.2.4.2.3	Auswirkungen auf die geänderte Rechtsprechung des BFH zur finalen Entnahmetheorie?.....	208
4.2.4.3	Verhältnismäßigkeit der Entstrickungsregelungen	209
4.2.4.3.1	Europarechtskonformität der Stundungsregelungen des § 4g EStG ...	209
4.2.4.3.1.1	Problematik.....	209
4.2.4.3.1.2	Grundlegende konzeptionelle Ausgestaltung des Stundungskonzepts	210
4.2.4.3.1.3	Zwingendes Erfordernis einer Stundungsregelung aufgrund hinreichender bestehender administrativer Maßnahmen?	211
4.2.4.3.1.4	Problematik hinreichender Verifikationsmöglichkeiten.....	214
4.2.4.3.1.5	Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bei verfahrensrechtlicher Vereinfachung.....	216
4.2.4.3.1.6	Implikationen für beschränkt Steuerpflichtige	221
4.2.4.3.1.7	Umfang der mit der Stundung verbundenen zulässigen Restriktionen.....	221
4.2.4.3.2	Europarechtskonformität der Sofortbesteuerung bei Gewinnrealisationstatbeständen ohne aktive Handlung des Steuerpflichtigen	223
4.2.4.4	Exkurs: Das österreichische Entstrickungskonzept als Leitmodell im europäischen Binnenmarkt?	224
4.3	Untersuchung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf das <i>Dealing-at-arms-length-principle</i> als Instrument der internationalen Gewinnabgrenzung.....	227
4.3.1	Problemstellung	227
4.3.2	EuGH-Urteil in der Rs. <i>Société de Gestion Industrielle SA (SGI)/État belge</i>	228
4.3.2.1	Sachverhalt	228

4.3.2.2	Entscheidung und wesentliche Erkenntnisse	228
4.3.3	Beurteilung und Folgerungen für die Erweiterung des § 1 AStG durch das AmtshilfeRLUmsG.....	230
4.3.3.1	Verselbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte als Erfordernis einer europarechtlich gebotenen Rechtsformneutralität?.....	230
4.3.3.2	Generelle Anerkennung unternehmensinterner Transaktionen.....	231
4.3.3.2.1	Europarechtlich gebotene transaktionsbezogene Differenzierung.....	231
4.3.3.2.2	Spezialfall: Funktionsverlagerung	232
4.3.3.3	Eingeschränkte Reichweite des Fremdvergleichsgrundsatzes	233
4.4	Diskussion und Beurteilung eines alternativen Lösungskonzepts zur sachgerechten Gewinnabgrenzung bei internationalen Einheitsunternehmen auf Basis der indirekten Methode.....	235
4.4.1	Paradigmenwechsel der Gewinnabgrenzung in der EU	235
4.4.1.1	Notwendigkeit der Reformierung der europäischen Unternehmensbesteuerung	235
4.4.1.2	Internationale Gewinnabgrenzung auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes als ein zentrales Investitionshindernis.....	236
4.4.1.3	Konzeptionelle Ausgestaltung der GKKB	238
4.4.2	Bedeutsame Auswirkungen auf die Gewinnabgrenzung im internationalen Einheitsunternehmen	240
4.4.2.1	Problemstellung.....	240
4.4.2.2	Konkretisierung der Konsolidierungsmethodik	241
4.4.2.2.1	Zurechnungssystem mit Zwischenergebniseliminierung.....	241
4.4.2.2.2	Praktische Durchführung der Konsolidierung	243
4.4.2.3	Konkretisierung der formelhaften Gewinnaufteilung	246
4.4.2.3.1	Generelle Ausgestaltung der Aufteilungsformel.....	246
4.4.2.3.2	Lokalisierung und Analyse der Formelfaktoren	247
4.4.2.3.2.1	Vermögen	247
4.4.2.3.2.2	Arbeit	249
4.4.2.3.2.3	Umsatz	251
4.4.2.4	Weitere Problembereiche im Kontext der internationalen Gewinnabgrenzung	252
4.4.2.4.1	Steuerliche Behandlung stiller Reserven bei Ein- und Austritt in die Unternehmensgruppe	252

4.4.2.4.2 Administrative Belange.....	253
4.4.3 Untersuchung der formelhaften Gewinnabgrenzung anhand normativer Anforderungen.....	254
4.4.3.1 Normative Anforderungen hinsichtlich der Fiskalfunktion	254
4.4.3.1.1 Zwischenstaatliche Steuergerechtigkeit.....	254
4.4.3.1.1.1 Formelhafte Gewinnaufteilung unter dem Äquivalenzprinzip..	254
4.4.3.1.1.2 Gewährleistung einer kongruenten Gewinnabgrenzung.....	256
4.4.3.1.1.3 Zwischenstaatliches Anliegen der Minimierung grenzüberschreitender Gewinnverlagerungen	256
4.4.3.1.2 Individuelle Steuergerechtigkeit	258
4.4.3.2 Normative Anforderungen hinsichtlich der Wirtschaftsordnungsfunktion.....	259
4.4.3.2.1 Steuerliches Legalitätsprinzip	259
4.4.3.2.2 Administrierbarkeit	259
4.4.3.2.3 Rechtsformneutralität.....	260
4.4.3.3 Zwischenfazit	261
5 Thesenförmige Zusammenfassung	263
Literaturverzeichnis	267
Stichwortverzeichnis.....	345