

# Internationales Steuerrecht

[www.nuernberger-steuergespraech.de](http://www.nuernberger-steuergespraech.de)

# **Entwicklungen bei der zwischenstaatlichen Erfolgszuordnung:**

## **Diskussion der Vor- und Nachteile der indirekten und der direkten Erfolgszuordnung**

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Wolfram Scheffler, FAU Erlangen-Nürnberg

### *Hintergrund: steuerpolitische Entwicklungen auf Ebene der OECD und EU*

OECD	EU
<i>zwei bedeutsame Entwicklungen bei der Besteuerung von Betriebsstätten</i>	<i>GKKB-Richtlinienentwurf</i>
<b>Erfolgsabgrenzung nach dem AOA</b> Aufwertung der direkten Methode	<b>einheitliche Gewinnermittlung, Konsolidierung und formelhafte Aufteilung</b> Übergang zur indirekten Methode
<b>Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Ausweitung der Quellenbesteuerung</li><li>• vermehrt zwischenstaatliche Erfolgszuordnung notwendig</li></ul>	<b>Betriebsstättenbegriff entspricht dem aktuellen OECD-MA</b> zwar Betonung des Territorialprinzips, aber (dem Grunde nach) keine Ausweitung der Quellenbesteuerung

### ***Unterschiede zwischen OECD und EU***

- **ob** es zu einer zwischenstaatlichen Erfolgsaufteilung kommt  
→ Quellenbesteuerung dem Grunde nach
- **wie** die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung vorgenommen wird  
→ Quellenbesteuerung der Höhe nach

### ***steuerpolitischer Hintergrund***

- Quellenstaaten, insbesondere BRICS-Staaten fordern „gerechteren“ Anteil am weltweiten Steueraufkommen
- Globalisierung erschwert Umsetzung der direkten Methode

### ***Eingrenzungen im Block „Zwischenstaatliche Erfolgszuordnung“***

- grundsätzliche Beschränkung auf Betriebsstätten
- Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch Freistellungsmethode

***weiterer Aufbau des Blocks „Zwischenstaatliche Erfolgszuordnung“***

Diskussionsbeiträge

„pro Verrechnungspreise“

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

„pro Formelaufteilung“

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

# pro Verrechnungspreise

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

## **Überblick**

### **A. Grundlagen**

### **B. Konkretisierung der Selbständigkeitsfiktion: Praktische Herausforderungen und ihre Bewältigung**

- I. Vom AOA zu Art. 7 OECD-MA 2010
- II. Lineare Prüfung oder Zirkelprüfung?
- III. Dokumentationspflichten

### **C. Konzeptionelle Berechtigung der Selbständigkeitsfiktion**

- I. Rechtsformneutralität
- II. Funktionsgrenzen des FSEA
- III. Abgleich: Funktionsgrenzen der  
Fremdvergleichsmaßstäbe i.R.d. Art. 9 OECD-MA

### **D. Fazit**

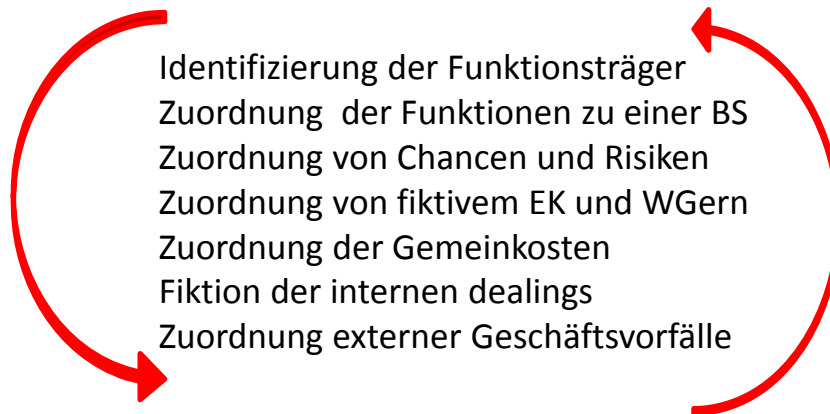
## *A. Grundlagen*

- I. Praktische Bedeutung der Einheitsunternehmen
- II. Immer niedriger: Die Betriebsstätte als Besteuerungsschwelle
- III. Entwicklung des OECD-MA bis 2008
- IV. Praktische Handhabung der alten Aufteilungsregeln



### ***B. Konkretisierung der Selbständigkeitsfiktion***

- I. Vom AOA zu Art. 7 OECD-MA 2010
- II. Von der lineare Prüfung zur Zirkelprüfung:



- III. Dokumentationspflichten
- IV. Berichtigung und Gegenberichtigung, APAs und Streitbeilegung

## ***C. Konzeptionelle Berechtigung der Selbständigkeitsfiktion***

- I. Rechtsformneutralität**
- II. Funktionsgrenzen der Selbständigkeitsfiktion**
  - 1. Einheitlichkeit des Konzern-/Unternehmensrisikos
  - 2. Suspendierung des Kartellrechts  
**Beispiel: Gebietsschutzabkommen**
  - 3. Zwischenergebnis
- III. Abgleich: Funktionsgrenzen der Fremdvergleichsmaßstäbe im Rahmen des Art. 9 OECD-MA**
- IV. Verfahrensrechtliche Defizite bei APAs und Streitbeilegung**

### ***D. Fazit***

- Die Annäherung der abkommensrechtlichen Behandlung von Einheitsunternehmen (Art. 7 OECD-MA) an verbundene Unternehmen (Art. 9 OECD-MA) ist konzeptionell sinnvoll.
- Im bilateralen Verhältnis ist sie auch praktikabel.
  - Die nach dem AOA gebotene Zuordnung von (Außen-)Transaktionen wirkt im Rahmen von Art. 7 OECD-MA keine größeren Schwierigkeiten auf als im Rahmen von Art. 9 OECD-MA.
  - Auch die nach dem AOA gebotene Fiktion von (Innen-)Dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte entspricht zumindest dem Grunde nach den Herausforderungen, die sich auch bei Art. 9 OECD-MA stellen.
- Praktische Schwierigkeiten ergeben sich in Drei- und Mehrecksverhältnissen. Weder die traditionellen APA-Verfahren noch die Streitbeilegungsmechanismen sind auf diese Schwierigkeiten hinreichend vorbereitet.

# pro Formelaufteilung

Prof. Dr. Wolfram Scheffler, FAU Erlangen-Nürnberg

## **Überblick**

### **1. Formelaufteilung**

- 1.1. Ausgangsfrage
- 1.2. Grundsätzliche Vorgehensweise
- 1.3. Vor- und Nachteile
- 1.4. GKKB als Lösung?

### **2. Schlüsselung**

- 2.1. Wirkung der Schlüsselung
- 2.2. Problematik bei der GKKB: Nebeneinander dreier Formeln der Erfolgszuordnung
- 2.3. Auswirkungen auf die Gestaltungsmöglichkeiten der Unternehmen

# ***1. Formelaufteilung***

## ***1.1. Ausgangsfrage***

Formelaufteilung – die „bessere“ Näherungslösung?

### **„traditionelle“ Leitidee: direkte Methode ist bessere Näherungslösung**

→ Problematik: Globalisierung der Unternehmen erschwert verrechnungspreisorientierte Erfolgszuordnung

- **unternehmensinterne Leistungsbeziehungen**, die in gleicher oder vergleichbarer Weise zwischen Außenstehenden getätigt werden (könnten)

*Beispiele: Lieferung von unfertigen Erzeugnissen, verwaltungsbezogene Dienstleistungen und immaterielle Vermögenswerte*

- **integrative Leistungserbringung** gegenüber außenstehenden Vertragspartnern mit dem Hauptziel der Erlössteigerung

*Beispiele: Anlagenbau, Global Banking, weltweit tätige Versicherungsunternehmen*

- **integrative Zusammenarbeit** im Rahmen von einzelnen betrieblichen Funktionen mit dem Hauptziel der Aufwands- und/oder Risikoreduktion  
*Beispiele: gemeinsame Forschung und Entwicklung (Global Development), zentraler Einkauf, zentrale Finanzierung*
  
- **zusätzliche Aspekte**
  - **bei standortelastischen Funktionen**  
Zuordnung zu einem bestimmten Staat  
*Beispiele: Finanzierung, immaterielle Wirtschaftsgüter*
  
  - **bei hybriden Gestaltungen**  
Entstehung von Qualifikationskonflikten  
*Beispiele: Finanzierungsinstrumente, Rechtsformen, Ansässigkeit, Zurechnung (immaterieller) Wirtschaftsgüter*



### ***Überlegung: Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Unternehmen – ist indirekte Methode die bessere Näherungslösung?***

- (transaktionsbezogene) verrechnungspreisorientierte Aufteilung des Gesamtgewinns leichter durchführbar und genauer?
- auf OECD-Ebene wird Einführung von betriebswirtschaftlichen Methoden als weitere „Standardmethode“ diskutiert

*Diskussion: entspricht die indirekte Methode den betriebswirtschaftlichen Überlegungen?*

- lassen sich hybride Gestaltungen ohne Qualifikationskonflikte bei Formelaufteilung einordnen?

## 1.2. Grundsätzliche Vorgehensweise

- **Leitidee:** wirtschaftliche Einheit aller Unternehmensteile
- **dreistufige Vorgehensweise**
  - **1. Schritt:** Ermittlung der einzelnen Ergebnisse der Unternehmensteile
  - **2. Schritt:** Ermittlung des konsolidierten Gesamterfolgs
  - **3. Schritt:** Aufteilung des Gesamterfolgs mittels Schlüsselung auf die ausländische Grundeinheit und die inländische Spitzeneinheit
- **Schlüsselung der GKKB**

$$\text{Anteil Land A} = \left\{ \frac{1}{3} \frac{\text{Umsatz}_{\text{Land A}}}{\text{Umsatz}_{\text{Gruppe}}} + \frac{1}{3} \left( \frac{1}{2} \frac{\text{Lohnsumme}_{\text{Land A}}}{\text{Lohnsumme}_{\text{Gruppe}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Beschäftigte}_{\text{Land A}}}{\text{Beschäftigte}_{\text{Gruppe}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Vermögenswerte}_{\text{Land A}}}{\text{Vermögenswerte}_{\text{Gruppe}}} \right\}$$

\* konsolidierte Bemessungsgrundlage

## 1.3. Vor- und Nachteile

Vorteile	Nachteile
<b>grenzüberschreitende Verlustverrechnung</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• ausländische Verluste</li><li>• inländische Verluste</li></ul>	<b>sehr arbeitsintensiv</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Weltbuchführung in jedem Staat</li><li>• Offenlegung in jedem Staat</li></ul>
<b>kein Zwischenerfolgsausweis</b> bei unternehmensinternen Leistungsbeziehungen	<b>Qualifikationskonflikte</b> aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlung und/oder Aufteilung der Gesamtbemessungsgrundlage
<b>keine Auflösung stiller Reserven</b> bei unternehmensinternen Umstrukturierungen	
<b>keine Quellensteuern</b> auf unternehmensinterne Leistungsbeziehungen	

### **1.4. GKKB als Lösung?**

#### **Lösung bei der GKKB**

- **einheitliche Regeln** für die
  - Gewinnermittlung
  - Konsolidierung
  - Gewinnaufteilung
  
- **gemeinsame Veranlagung** bei Finanzbehörde des Hauptsteuerpflichtigen

### ***Voraussetzungen für die GKKB***

- **Harmonisierung** der
  - Gewinnermittlung
  - Konsolidierung
  - Schlüsselgröße
- **grenzüberschreitende Zusammenarbeit** zwischen den Finanzbehörden

### ***Beurteilung***

- auch bei direkter Methode Einigung notwendig hinsichtlich Verrechenbarkeit dem Grunde nach und der Höhe des Verrechnungspreises
- GKKB bietet Anlass, über Harmonisierung nachzudenken

## ***2. Schlüsselung***

### ***2.1. Wirkung der Schlüsselung***

- **Zuweisung der Besteuerungsrechte für Unternehmensgewinne**
  - Nebeneinander der Orte der Leistungserstellung und -verwertung
  - Rechtfertigung für Besteuerungsrecht sowohl durch „Produktions-“ als auch „Nachfrageinfrastruktur“
  - Vergleichbarkeit mit der Ertragsberechtigungen von Verbrauchsteuern

- **Berücksichtigung der Interessen des Staats, in dem Abnehmer ansässig ist, über Schlüsselgröße „Umsatz“ und nicht über Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs**
  - Nebeneffekt: bei Arbeitnehmern keine Veränderung hinsichtlich der Zuweisung des Besteuerungsrechtes
  - aber: Arbeitnehmerentsendung wirkt über Schlüsselgröße auf Gewinnaufteilung
  
- **ökonomische Auswirkungen: grundlegende Veränderung des Charakters der Körperschaftsteuer**
  - Schlüsselgröße „Vermögen“ wirkt wie Vermögensteuer
  - Schlüsselgröße „Umsatz“ wirkt wie nicht abziehbare Umsatzsteuer
  - Schlüsselgröße „Arbeitslohn“ wirkt wie Lohnsummensteuer
  - Schlüsselgröße „Anzahl der Beschäftigten“ wirkt wie Beschäftigtensteuer

### **Effekt der Gleichgewichtung der drei Schlüsselfaktoren**

#### **Annahmen**

- gleiche ökonomische Bedeutung (Rendite) der 3 Schlüsselfaktoren
- zwar Betrachtung der Funktionen, nicht aber Chancen und Risiken
- keine Unterscheidung zwischen Entrepreneur und Routineunternehmen
- (tendenzielle) Gleichbehandlung von Eigenhändler und Kommissionär beziehungsweise Eigenhersteller und Lohnfertiger

#### **Beispiel**

Auslandsvertrieb mit 3 Funktionen („Erfolgsfaktoren“)

p	=	auf Produktionstätigkeit entfallender Gewinnanteil
v	=	auf Vertriebstätigkeit entfallender Gewinnanteil
a	=	auf Absatztätigkeit entfallender Gewinnanteil



# Block I: Zwischenstaatliche Erfolgszuordnung

Diskussionsbeitrag: „pro Formelaufteilung“

	<b>direkte Methode</b>	<b>indirekte Methode</b>
<b>a) Export (Direktgeschäft)</b>		
Inland	$p + v + a$	$p + v + a$
Ausland	-, -	-, -
<b>b) Kommissionärmodell</b>		
Inland	$p + a$	$\frac{2}{3} * (p + v + a)$
Ausland	$v$	$\frac{1}{3} * (p + v + a)$
➔ GKKB: höherer Auslandsanteil (Tendenz)		
<b>c) Eigenhändlermodell</b>		
Inland	$p$	$\frac{2}{3} * (p + v + a)$
Ausland	$v + a$	$\frac{1}{3} * (p + v + a)$
➔ GKKB: wie bei Kommissionärmodell (Grundsatz)		

### ***Besonderheit bei personenbezogenen Unternehmen***

*Annahme: Dividendenbesteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren*

V	=	an Gesellschafter gezahlte Vergütung
Gewinn	=	insgesamt im In- und Ausland erwirtschafteter Erfolg
s	=	Steuersatz

## Auswirkung von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen

### a) geltendes Recht

-KSt/GewSt\*V - 0,6\*ESt\*V

+ ESt\*V

### b) GKKB: Darlehens-/ Mietvertrag (KEINE Veränderung der Schlüsselung)

-Anteil<sub>Inland</sub>\*KSt/GewSt\*V - 0,6\*ESt\*V

+ ESt\*V

-Anteil<sub>Ausland</sub>\*s<sub>Ausland</sub>\*V

➔ Unternehmensebene: Veränderung der Besteuerung im Aus- und Inland

## Auswirkung von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen

### c) GKKB: Geschäftsführungsvertrag (MIT Veränderung der Schlüsselung)

$$-(\text{Anteil}_{\text{Inland}}+x)*\text{KSt}/\text{GewSt}*V - 0,6*\text{ESt}*V \qquad + \text{ESt}*V$$

$$\begin{aligned} &-(\text{Anteil}_{\text{Ausland}}-x)*s_{\text{Ausland}}*V \\ &+ x*\text{Gewinn}*\text{KSt}/\text{GewSt} \\ &-x*\text{Gewinn}*s_{\text{Ausland}} \end{aligned}$$

➔ Unternehmensebene: Veränderung der Besteuerung im Aus- und Inland

### ***2.2. Problematik bei der GKKB: Nebeneinander dreier Formeln der Erfolgszuordnung***

- **gegenüber Drittstaaten** (wie bisher)
  - direkte Methode
  - ohne Finanzausgleich
  
- **gegenüber anderen EU-Staaten** (neu)
  - indirekte Methode über 3 Faktoren
  - ohne (direkten) Finanzausgleich
  
- **innerhalb Deutschlands** (wie bisher)
  - bei gewerbesteuerlicher Zerlegung: indirekte Methode mit 1 Faktor (Arbeit)
  - mit Finanzausgleich (bundesweit und kommunal)

### ▪ Vergleich: gewerbesteuerliche Zerlegung – GKKB

	gewerbesteuerliche Zerlegung	GKKB
Berechnung	Addition	Konsolidierung
Anzahl der Faktoren	1 (Arbeitslöhne)	3 (Arbeit, Vermögenswerte, Umsatz)
Begründung	Wohnort für Menschen	Gewinnentstehung

### *politische Überlegung*

GKKB mit Finanzausgleich zwischen den EU-Staaten?

## ***2.3. Auswirkungen auf die Gestaltungsmöglichkeiten der Unternehmen***

### **▪ Einschränkung der Steuerplanung**

- keine Spielräume bei Verrechnungspreisfestlegung
- weniger Qualifikationskonflikte bei hybriden Gestaltungen
- konzerninterne Finanzierung über „Niedrigsteuergebiet“
- konzerninterne Lizenzvergabe über „Niedrigsteuergebiet“

### ***Beurteilung***

- Doppelbesteuerungsgefahr bei hybriden Gestaltungen sinkt
- Gewinnverlagerung in „Niedrigsteuerländer“ setzt ökonomische Aktivitäten voraus
- ein Teil der „Abwehrinstrumente“ wird nicht mehr benötigt

### ▪ neue Ansatzpunkte für die Steuerplanung

#### *Gestaltung,...*

... **wie** die Schlüsselung durchgeführt wird

... **ob** es zur Schlüsselung kommt

#### *Beurteilung*

- Einfluss auf Verteilung der Besteuerungsrechte (Wirkung noch unklar)
- entsprechende Sachverhaltsgestaltung notwendig
- Steuerwettbewerb wird „fairer“



- **abschließende Überlegungen**
  - **verrechnungspreisorientierte Erfolgszuordnung**  
Ursache für BEPS?
  - **Formelaufteilung**  
angemessene Antwort auf BEPS?

**Vielen Dank  
für Ihre Aufmerksamkeit**

## Block I: Zwischenstaatliche Erfolgszuordnung

Diskussionsbeitrag: „pro Formelaufteilung“

Prof. Dr. Wolfram Scheffler  
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre  
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg  
Lange Gasse 20  
90403 Nürnberg

Telefon: 0911 / 5302 - 346

Telefax: 0911 / 5302 - 428

wolfram.scheffler@steuerlehre.com

