

Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung im Vergleich

Sebastian Blatt

Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung im Vergleich

Inauguraldissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors

der

Wirtschaftswissenschaften

der

Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Universität der Greifswald

vorgelegt von

Sebastian Blatt

Dekan: Prof. Dr. Claus Dieter Classen
Gutachter: Prof. Dr. Torsten Mindermann
Prof. Dr. Martin Kloyer
Tag der mündlichen Prüfung: 6. Dezember 2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	x
Symbolverzeichnis	xix
Abbildungsverzeichnis	xx
Tabellenverzeichnis	xxi
1. Einleitung	1
1.1. Darstellung der Ausgangslage	1
1.2. Eingrenzung des Themas	3
1.3. Gang der Untersuchung	5
2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung	7
2.1. Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung	7
2.1.1. Begriffsbestimmung und Ursachenanalyse	7
2.1.2. Notwendigkeit der Vermeidung	11
2.2. Multinationale Unternehmungen als Ziel der Besteuerung	13
2.2.1. Entwicklung und Struktur	14
2.2.2. Nahestehendenproblematik, Privatautonomie und Entscheidungsaneutralität	16
2.3. Modell der OECD zur internationalen Gewinnverlagerung	18
2.3.1. Vermeidung oder Minimierung der Steuerbelastung operativer Gruppenelemente	19
2.3.1.1. Dem Grunde nach	20
2.3.1.1.1. Vermeidung der Ansässigkeit	20
2.3.1.1.2. Vermeidung der Steuersubjekteigenschaft	23
2.3.1.1.3. Vermeidung der Steuerobjektentstehung	23
2.3.1.2. Der Höhe nach	24
2.3.1.2.1. Minimierung der zuordnungsfähigen Erträge	24
2.3.1.2.2. Maximierung der zuordnungsfähigen Aufwendungen	25
2.3.1.2.3. Steuerung des Steuersatzes	26
2.3.2. Vermeidung oder Minimierung der Quellensteuern	26

2.3.3. Vermeidung oder Minimierung der Ertragsteuern bei Zwischengesellschaften	28
2.3.4. Vermeidung oder Minimierung der Ertragsteuern bei der Spitzeneinheit	29
2.4. Zwischenergebnis	31
3. Anforderungen an Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung	33
3.1. Universelle Besteuerungsprinzipien	33
3.1.1. Äquivalenzprinzip	34
3.1.2. Leistungsfähigkeitsprinzip	35
3.2. Internationale Steuerrechtsprinzipien	39
3.2.1. Völker- und Abkommensrecht	39
3.2.2. Europarecht	41
3.3. Ökonomische Prinzipien	45
3.3.1. Allokationseffizienz	46
3.3.2. Entscheidungsneutralität	50
3.3.3. Rechts- und Planungssicherheit	56
3.3.4. Aufwandsbelastung und Praktikabilität	59
3.4. Steuerpolitischer Rahmen	61
3.4.1. Steuerwettbewerb	62
3.4.2. Steuerrechtsharmonisierung	66
3.4.3. Steuergerechtigkeit	71
3.4.4. Besonderheiten multinationaler Unternehmungen	76
3.5. Finaler Beurteilungsmaßstab	78
4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung	81
4.1. Das Transferpreissystem der OECD/G20	81
4.1.1. Ideengeschichte	81
4.1.2. Umsetzung	83
4.1.2.1. Besteuerung dem Grunde nach	84
4.1.2.1.1. Betriebstättendefinition	84
4.1.2.1.2. Vertreterdefinition	87
4.1.2.2. Besteuerung der Höhe nach	91
4.1.2.2.1. Vergleichbarkeitsanalyse	91
4.1.2.2.2. Verrechnungspreisbestimmung	96
4.1.2.3. Begleitmaßnahmen	98
4.1.2.3.1. Hinzurechnungsbesteuerung	98
4.1.2.3.2. Beschränkung des Zinsabzugs	100
4.1.2.3.3. Modifizierter Nexus-Ansatz	101

Inhaltsverzeichnis

4.1.2.3.4.	Preisnachverhandlungs- und Preisanpassungsklauseln sowie ex post-Informationen	103
4.1.3.	Beurteilung	105
4.1.3.1.	Systemimmanente Kritik	105
4.1.3.1.1.	Marktpreis als Maßstab	105
4.1.3.1.1.1.	Fehlende Beweiskraft für steuerliche Ge- staltung	106
4.1.3.1.1.2.	Ideal des Marktpreises	107
4.1.3.1.2.	Modellierung des Marktgeschehens	108
4.1.3.1.2.1.	Identifizierbarkeit und Vergleichbarkeit von Transaktionen . . .	108
4.1.3.1.2.2.	Simulation des Marktprozesses	110
4.1.3.1.3.	Verrechnungspreismethoden	114
4.1.3.1.3.1.	Preisvergleichsmethode	114
4.1.3.1.3.2.	Profit Split Method	116
4.1.3.1.3.3.	Bewertungstechniken	117
4.1.3.2.	Vergleichende Kritik	118
4.1.3.2.1.	Steuerpolitischer Rahmen	119
4.1.3.2.1.1.	Steuergerechtigkeit	119
4.1.3.2.1.2.	Steuerwettbewerb	121
4.1.3.2.1.3.	Steuerrechtsharmonisierung	123
4.1.3.2.1.4.	Besonderheiten multinationaler Unternehmungen	124
4.1.3.2.2.	Internationale Steuerrechtsprinzipien	127
4.1.3.2.3.	Ökonomische Prinzipien	129
4.1.3.2.3.1.	Leistungsfähigkeitsprinzip	129
4.1.3.2.3.2.	Allokationseffizienz	132
4.1.3.2.3.3.	Entscheidungsneutralität	134
4.1.3.2.3.4.	Rechts- und Planungssicherheit	137
4.1.3.2.3.5.	Aufwandsbelastung und Praktikabilität	141
4.1.4.	Zwischenergebnis	144
4.2.	Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage der Kommission	147
4.2.1.	Ideengeschichte	147
4.2.2.	Umsetzung	149
4.2.2.1.	Besteuerung dem Grunde nach	149
4.2.2.2.	Besteuerung der Höhe nach	152
4.2.2.2.1.	Ermittlung der Bemessungsgrundlage	152

Inhaltsverzeichnis

4.2.2.2.2.	Konsolidierung und Aufteilung der Ergebnisse sowie Ermittlung des Steueranspruchs	156
4.2.2.3.	Begleitmaßnahmen	158
4.2.3.	Beurteilung	160
4.2.3.1.	Systemimmanente Kritik	160
4.2.3.1.1.	Formelverfahren als Maßstab	161
4.2.3.1.2.	Abgrenzung des Steuersubjekts	162
4.2.3.1.2.1.	Definition der Steuergruppe	162
4.2.3.1.2.2.	Festlegung des territorialen Geltungsbereichs	165
4.2.3.1.3.	Gestaltung der Aufteilungsformel	167
4.2.3.1.3.1.	Auswahl der Aufteilungsfaktoren	167
4.2.3.1.3.2.	Gewichtung der Aufteilungsfaktoren	170
4.2.3.2.	Vergleichende Kritik	172
4.2.3.2.1.	Steuerpolitischer Rahmen	173
4.2.3.2.1.1.	Steuergerechtigkeit	173
4.2.3.2.1.2.	Steuerwettbewerb	175
4.2.3.2.1.3.	Steuerrechtsharmonisierung	176
4.2.3.2.1.4.	Besonderheiten multinationaler Unternehmungen	178
4.2.3.2.2.	Internationale Steuerrechtsprinzipien	179
4.2.3.2.3.	Ökonomische Prinzipien	181
4.2.3.2.3.1.	Leistungsfähigkeitsprinzip	181
4.2.3.2.3.2.	Allokationseffizienz	183
4.2.3.2.3.3.	Entscheidungsneutralität	185
4.2.3.2.3.4.	Rechts- und Planungssicherheit	187
4.2.3.2.3.5.	Aufwandsbelastung und Praktikabilität	188
4.2.4.	Zwischenergebnis	190
4.3.	Die Bemessungsgrundlagenteilung nach dem Modell von Georg Schanz	193
4.3.1.	Ideengeschichte	193
4.3.2.	Umsetzung	194
4.3.2.1.	Besteuerung dem Grunde nach	194
4.3.2.1.1.	Wirtschaftliche Zugehörigkeit	194
4.3.2.1.2.	Wertschöpfungsort	195
4.3.2.1.3.	Zuordnung der Steuerquellen	197
4.3.2.2.	Besteuerung der Höhe nach	199
4.3.2.2.1.	Die Stufen der Bindungsintensität	199

4.3.2.2.2.	Intensitätsmäßige Bemessungsgrundlagen- abgrenzung	201
4.3.2.3.	Grundmodell nach Georg Schanz	204
4.3.2.4.	Abwandlung	208
4.3.2.5.	Begleitmaßnahmen	214
4.3.2.5.1.	Neutralisierung von Durchleitungs- gesellschaften	214
4.3.2.5.2.	Übergang zum Transferpreissystem	217
4.3.3.	Beurteilung	218
4.3.3.1.	Systemimmanente Kritik	218
4.3.3.1.1.	Fundierung und Eignung der Bemessungsgrundlagenabgrenzung	218
4.3.3.1.2.	Zuweisung des Besteuerungsrechts	220
4.3.3.1.2.1.	Bestimmung des Wertschöpfungsortes	220
4.3.3.1.2.2.	Sicherheit des Steueranspruchs	222
4.3.3.1.3.	Neutralisierung von Durchleitungs- gesellschaften	223
4.3.3.1.3.1.	Externe Transaktionen als Maßstab	223
4.3.3.1.3.2.	Anwendung des „unitary approach“	225
4.3.3.2.	Vergleichende Kritik	227
4.3.3.2.1.	Steuerpolitischer Rahmen	227
4.3.3.2.1.1.	Steuergerechtigkeit	227
4.3.3.2.1.2.	Steuerwettbewerb	230
4.3.3.2.1.3.	Steuerrechtsharmonisierung	231
4.3.3.2.1.4.	Besonderheiten multinationaler Unternehmungen	233
4.3.3.2.2.	Internationale Steuerrechtsprinzipien	235
4.3.3.2.3.	Ökonomische Prinzipien	236
4.3.3.2.3.1.	Leistungsfähigkeitsprinzip	237
4.3.3.2.3.2.	Allokationseffizienz	239
4.3.3.2.3.3.	Entscheidungsneutralität	241
4.3.3.2.3.4.	Rechts- und Planungssicherheit	242
4.3.3.2.3.5.	Aufwandsbelastung und Praktikabilität	244
4.3.4.	Zwischenergebnis	246
5.	Fazit	250
5.1.	Zusammenfassung	250
5.2.	Forschungsbedarf und Ausblick	254

Anhang	256
A. Anrechnungsüberhang bei der GKKB	257
A.1. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen	257
A.2. Bestimmung des Anrechnungspotentials	257
A.3. Entstehung eines Anrechnungsüberhangs	258
A.4. Vermeidung eines Anrechnungsüberhangs	259
A.5. Zusammenfassung	260
B. Bemessungsgrundlagenteilung und Transferpreise	261
B.1. Ausgangssituation und Szenarien	261
B.2. Transferpreisanpassung	262
B.2.1. Auswirkung im Transferpreissystem	262
B.2.2. Auswirkung in der Bemessungsgrundlagenteilung	262
B.2.2.1. Bei Anwendung des SEA	263
B.2.2.2. Bei Anwendung der Konsolidierung	264
B.3. Funktionsverlagerung	264
B.3.1. Auswirkung im Transferpreissystem	264
B.3.2. Auswirkung in der Bemessungsgrundlagenteilung	264
B.3.2.1. Bei Anwendung des SEA	265
B.3.2.2. Bei Anwendung der Konsolidierung	266
B.4. Zusammenfassung	266
C. Anwendung der Bemessungsgrundlagenteilung auf Grund und Boden	267
C.1. Beispielssachverhalt	267
C.2. Zuordnung des Besteuerungsrechts	268
C.2.1. Mögliche Gründe für die Zuordnung	268
C.2.2. Erläuterung der Zuordnung des Vermieters	268
C.2.3. Erläuterung der Zuordnung des Mieters	270
C.3. Zusammenfassung	270
Literatur	271
Rechtsprechungsverzeichnis	308
Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes	308
Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes	309
Entscheidungen des Bundesfinanzhofes	309
Entscheidungen anderer Gerichte	310
Rechtsquellen	311

Abkürzungsverzeichnis

a. A. anderer Ansicht

a. E. am Ende

Abb. Abbildung

ABl. Amtsblatt der Europäischen Union

Abs. Absatz

ACE Allowance for Corporate Equity

AEAO Anwendungserlass zur Abgabenordnung

AEUV Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

AG Aktiengesellschaft

AmtshilfeRL Amtshilferichtlinie

AmtshilfeRLUmsG Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

Anm. Anmerkung

AO Abgabenordnung

AOA authorized OECD approach

Art. Artikel

AStG Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, Kurzform: Außensteuergesetz

ATAD Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, Kurzform: Anti Tax Avoidance Directive

BB Betriebs-Berater

BeckOK Beck'scher Online Kommentar

BEPS Base Erosion and Profit Shifting

BFH Bundesfinanzhof

BFuP Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis

BGB Bürgerliches Gesetzbuch

BGBl. Bundesgesetzblatt

BGPE Bavarian Graduate Program in Economics

BMF Bundesministerium der Finanzen

bspw. beispielsweise

BStBl. Bundessteuerblatt

Buchs. Buchstabe

Bundestag Deutscher Bundestag

BVerfG Bundesverfassungsgericht

BVerfGE Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

bzgl. bezüglich

bzw. beziehungsweise

c. p. ceteris paribus

ca. circa

CBIT Comprehensive Business Income Tax

CFC Controlled Foreign Company

CMR Controlling & Management Review

d. h. das heißt

DB Der Betrieb

DBA Doppelbesteuerungsabkommen

DCF Discounted Cash Flow

DEMPE Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation of
Intangibles

DP Discussion Paper

Drs. Drucksache

- DStJG** Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
- DStR** Deutsches Steuerrecht
- DStRE** Deutsches Steuerrecht Entscheidungen
- DStZ** Deutsche Steuer-Zeitung
- e. K.** eingetragener Kaufmann
- e. V.** eingetragener Verein
- EBITDA** Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization
- EG** Europäische Gemeinschaft
- EGV** Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
- Einf.** Einführung
- endg.** endgültig
- EStDV** Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
- EStG** Einkommensteuergesetz
- EU** Europäische Union
- EuGH** Europäischer Gerichtshof
- EUV** Vertrag über die Europäische Union
- EWR** Europäischer Wirtschaftsraum
- EWS** Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
- FA** Finanzarchiv
- FATCA** Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)
- FAZ** Frankfurter Allgemeine Zeitung
- FCPE** Finance Company Partial Exemption
- Fn.** Fußnote
- FR** Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht
- FuE** Forschung und Entwicklung
- FuR** Funktion und Risiko

Abkürzungsverzeichnis

FVG Fremdvergleichsgrundsatz

FWI Freibetrag für Wirtschaft und Investition

G20 Gruppe der Zwanzig alternativ Gruppe der 20

GE Geldeinheiten

gem. gemäß

GewStG Gewerbesteuergesetz

GG Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland

ggf. gegebenenfalls

ggü. gegenüber

GKB Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

GKKB Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

GloBE Global Anti-Base Erosion Proposal

GmbH Gesellschaft mit beschränkter Haftung

gmbhstb GmbH-Steuerberater

GoF Geschäfts- oder Firmenwert

grds. grundsätzlich

HGrG Haushaltsgrundsätzegesetz

HHR Hermann/Heuer/Raupach, EStG, KStG : Kommentar

HST Home State Taxation

HTVI Hard to Value Intangible

i. A. im Allgemeinen

i. B. im Besonderen

i. d. F. in der Fassung

i. d. R. in der Regel

i. E. im Ergebnis

i. G. im Grunde

i. H. v. in Höhe von

i. R. d. im Rahmen des

i. R. v. im Rahmen von

i. S. d. im Sinne des

i. S. e. im Sinne einer

i. V. m. in Verbindung mit

i. V. z. im Vergleich zu

i. w. S. im weiteren Sinne

i. Z. m. im Zusammenhang mit

i. Ü. im Übrigen

IFRS International Financial Reporting Standards

IFSt Institut Finanzen und Steuern

inkl. inklusive

insb. insbesondere

insg. insgesamt

IP Intellectual Property

ISR Internationale Steuer-Rundschau

IStR Internationales Steuerrecht

IStR LB Internationales Steuerrecht Länderbericht

ITPJ International Transfer Pricing Journal

IWB Internationale Wirtschaftsbriefe

iWG immaterielles Wirtschaftsgut

Jg. Jahrgang

Jhd. Jahrhundert

JZ JuristenZeitung

K/K/B/M/H Kanzler/Kraft/Bäumel/Marx/Hechtner, Einkommensteuergesetz : Kommentar

- K/K/K** Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht. National - International
- K/K/R** Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG
- Kap.** Kapitel
- KEN** Kapitalexporthneutralität
- KIN** Kapitalimportneutralität
- Kommission** Europäische Kommission
- KSt** Körperschaftsteuer
- KStG** Körperschaftsteuergesetz
- L/B/P** Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht. Praxisorientierter Kommentar zur Ausarbeitung von Gestaltungen
- m. w. N.** mit weiterer Nennung
- m. W. v.** mit Wirkung vom
- MA** Musterabkommen
- mglw.** möglicherweise
- MNU** multinationale Unternehmung
- MT-RL** Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Kurzform: Mutter-Tochter-Richtlinie
- MüKo** Münchener Kommentar
- N. Y. L. Sch. L. Rev.** New York Law School Law Review
- NJW** Neue Juristische Wochenschrift
- Nr.** Nummer
- NTA** National Tax Association
- NV** nicht veröffentlicht
- NVwZ** Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
- NWB** Neue Wirtschaftsbriefe
- o.** oder

o. g. oben genannte

OECD Organisation for Economic Co-operation and Development

OECD-MA OECD Musterabkommen

OECD-MA 2014 OECD Musterabkommen 2014 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen

OECD-MA 2017 OECD Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

PublG Publizitätsgesetz

Rat Rat der Europäischen Union

regelm. regelmäßig

resp. respektive

RL Richtlinie

RLV Richtlinienvorschlag

Rn. Randnummer

Rspr. Rechtsprechung

Rz. Randziffer

S. Seite

s. siehe

S/K/K Strunk/Kaminski/Köhler, AStG - DBA : Kommentar

SEA Separate Entity Approach

SFA Steuer- und Finanzausschuss

Slg. Sammlung der Rechtsprechung

sog. sogenannte

Sp. Spalte

StB Der Steuerberater

StBp Die steuerliche Betriebsprüfung

SteuK Steuerrecht kurzgefaßt

StHBG Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz

StuW Steuer und Wirtschaft

SWI Steuer und Wirtschaft International - Tax and Business Review

Tab. Tabelle

tats. tatsächlich

teilw. teilweise

TPS Transferpreissystem

typ. typischerweise

Tz. Textziffer

u. und

u. a. unter anderem

u. U. unter Umständen

UASM University of Applied Sciences Mainz (UASM)

Ubg Die Unternehmensbesteuerung

UK United Kingdom

UN United Nations

UN-MA 2017 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries; Musterabkommen der Vereinten Nationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern, 2017

Urt. Urteil

US United States, Kurzform von United States of America; Vereinigte Staaten von Amerika

USA United States of America; Vereinigte Staaten von Amerika

usw. und so weiter

v. vom

v. a. vor allem

vgl. vergleiche

VUW Victoria University Wellington, New Zealand

VWG-BsGa Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung

WACC Weighted Average Cost of Capital

WP Working Paper

WPg Die Wirtschaftsprüfung

WRLAE Wroclaw Review of Law, Administration & Economics

WTJ World Tax Journal

WTO World Trade Organization

z. B. zum Beispiel

z. T. zum Teil

ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

Ziff. Ziffer

ZL-RL Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten; Kurzform: Zins- und Lizenzrichtlinie

Symbolverzeichnis

A Aufwand

D Dividende

E Steuergruppenelement

G Gewinn

K Konzern

T Steuerlast

U Umsatz

κ Aufteilungsfaktor für die konsumtive Zugehörigkeit

λ Aufteilungsfaktor für wirtschaftliche Zugehörigkeit natürlicher Personen

π Aufteilungsfaktor für die produktive Zugehörigkeit

a ausländische Zugehörigkeit

c konsumtive Zugehörigkeit

g Index für die Gesamtzahl der Länder

i inländische Zugehörigkeit

n Index für das betrachtete Land

p produktive Zugehörigkeit

r Bruttoertrag

t Steuersatz

Abbildungsverzeichnis

2.1. BEPS planning in the context of income tax	19
4.1. GKKB-Gruppe mit Muttergesellschaft in der Europäischen Union . . .	151
4.2. GKKB-Gruppe mit Muttergesellschaft im Drittstaat	152

Tabellenverzeichnis

3.1. Steuerbelastungsvergleich (stark vereinfacht)	53
3.2. Übersicht der Beurteilungskriterien	80
4.1. Synopse zu Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	85
4.2. Synopse zu Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA	86
4.3. Synopse zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	88
4.4. Synopse zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	89
4.5. Synopse zu Art. 5 Abs. 8 OECD-MA	90
4.6. Ergebnis TPS	146
4.7. Berechnung des Einkommens gem. GKKB	153
4.8. Ergebnis GKKB	192
4.9. Gegenüberstellung der Bemessungsgrundlagenverteilung gem. TPS und Bemessungsgrundlagenteilung	201
4.10. Vergleich der Steuerbelastung einer AG und eines e. K.	203
4.11. Verteilung der Besteuerungsrechte nach der Einkunftsquelle – Grundform	203
4.12. Verteilung der Besteuerungsansprüche nach dem Steuerpflichtigen und der Einkunftsquelle – Grundform	204
4.13. Erfolgsverteilung unverbundene Unternehmungen	205
4.14. Bemessungsgrundlagenverteilung unverbundene Unternehmungen	206
4.15. Erfolgsverteilung verbundene Unternehmungen	206
4.16. Bemessungsgrundlagenverteilung verbundene Unternehmungen	207
4.17. Bemessungsgrundlagenverteilung verbundene Unternehmungen – strenge Umsetzung	208
4.18. Übersicht der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der MNU-Elemente	209
4.19. Verteilung der Besteuerungsrechte nach der Einkunftsquelle – Abwandlung	212
4.20. Verteilung der Besteuerungsansprüche nach dem Steuerpflichtigen und der Einkunftsquelle – Abwandlung	213
4.21. Verteilung der Bemessungsgrundlagen – Abwandlung	214
4.22. Erfolgsverteilung verbundene Unternehmungen – Begleitmaßnahme	215
4.23. Verteilung der Bemessungsgrundlagen – Begleitmaßnahme	216
4.24. Ergebnis Bemessungsgrundlagenteilung	249

Tabellenverzeichnis

5.1. Ergebniszusammenfassung	255
A.1. Steueranrechnung gem. TPS	258
A.2. Steueranrechnung bei geänderter Substratverteilung durch GKKB	259
B.1. Auswirkung einer Transferpreisanpassung	262
B.2. Substratverteilung vor Transferpreisänderung	263
B.3. Substratverteilung nach Transferpreisänderung	263
B.4. Substratverteilung vor Funktionsverlagerung	265
B.5. Substratverteilung nach Funktionsverlagerung	265
C.1. Übersicht der Anknüpfungspunkte	269

1. Einleitung

Diese Arbeit widmet sich dem Vergleich des Transferpreissystems (TPS), der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) und der Bemessungsgrundlagenteilung nach dem Modell von *Georg Schanz*. Ziel ist es unter diesen drei Systemen zur internationalen Steuersubstrataufteilung dasjenige zu bestimmen, welches unter Berücksichtigung ausgewählter Kriterien eine Doppel- beziehungsweise (bzw.) Doppelnichtbesteuerung multinationaler Unternehmungen (MNU) am besten verhindert. Zunächst wird die Ausgangslage dargestellt, das Thema eingegrenzt und anschließend der Gang der Untersuchung erläutert. **1.1**

1.1. Darstellung der Ausgangslage

Multinationale Unternehmungen dominieren die Weltwirtschaft und orientieren sich bei der Gestaltung ihrer Struktur und ihrer Aktivitäten an einem globalen Rahmen.¹ Im Gegensatz dazu obliegt ihre Besteuerung den einzelnen Staaten, die ihr Handeln an den innerstaatlichen Bedürfnissen und an den staatlichen Hoheitsgrenzen ausrichten.² Da die nationalen Steuersysteme nicht ausreichend aufeinander abgestimmt sind, können sich die nationalen Besteuerungsansprüche sowohl über- als auch unterschneiden.³ Eine daraus entstehende Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung des aus grenzüberschreitender Tätigkeit entstandenen Steuersubstrats ist unerwünscht.⁴ Daher bedarf es eines internationalen Systems, welches das Steuersubstrat zwischen den Staaten aufteilt und eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung verhindert. **1.2**

International hat sich das TPS durchgesetzt.⁵ Bei diesem legen die Staaten mittels Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) fest, welcher Staat unter welchen Umständen auf die Ausübung seines Besteuerungsrechts verzichtet.⁶ Namensgebend ist die Aufteilung des Steuersubstrats zwischen verbundenen Unternehmungen. Sie müssen **1.3**

¹Vergleiche (vgl.) de Wilde, *Intertax 2010*, S. 281-282, OECD, *Adressing*, S. 49, Pinkernell, *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (FR) 2013*, S. 737 und (u.) Europäische Kommission (Kommission), *COM(2016)683 final*, S. 2.

²Vgl. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 281, OECD, *Adressing*, S. 49, Pinkernell, *FR 2013*, S. 737 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 2.

³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 2, OECD, *Adressing*, Seite (S.) 5-6 u. 7 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 737-738.

⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 2, OECD, *Adressing*, S. 5-6 u. 7 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 737-738.

⁵Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 3 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 111.

⁶Siehe (s.) OECD Musterabkommen (OECD-MA) 2017.

1. Einleitung

untereinander ausgetauschte Leistungen für steuerliche Zwecke mit Hilfe von Transferpreisen abrechnen.⁷ Das System steht in der Kritik, da es trotz kontinuierlicher Weiterentwicklung und Anpassung weder eine Doppel- noch eine Doppelnichtbesteuerung ausschließt.⁸ Zuletzt wurde besonders kritisiert, dass MNU durch eine formale Anpassung ihrer Struktur und Aktivität eine weitgehende Doppelnichtbesteuerung erreichen können, ohne ihre wirtschaftliche Tätigkeit tatsächlich zu ändern.⁹ Daher wurde das System durch Experten der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) und der Gruppe der Zwanzig (G20) im Zuge des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekt umfassend überarbeitet.¹⁰ Von den 15 Aktionspunkten des BEPS-Projekts stehen bei dieser Arbeit die Ergebnisse der Aktionspunkte 3, 4, 7 und 8-10 im Fokus. Die ausgewählten Aktionspunkte sollen Lösungen und Instrumente hervorbringen, die vor allem (v. a.) Steuervermeidungsstrategien neutralisieren, welche mittels Betriebstätten und Vertretern sowie immateriellen Wirtschaftsgütern (iWG) und Finanzinstrumenten eine Doppelnichtbesteuerung herbeiführen. Diese Maßnahmen betreffen unmittelbar den Steuersubstrataufteilungsmechanismus des TPS und sind daher von besonderer Bedeutung für die Arbeit.

Einen anderen Ansatz verfolgt die Kommission mit der GKKB.¹¹ Sie setzt auf eine formelhafte Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den Mitgliedstaaten, um eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung zu verhindern.¹² Dafür werden die Ergebnisse der einbeziehungspflichtigen MNU-Elemente konsolidiert und dann auf die Staaten nach den gleichgewichteten Faktoren Arbeit, Kapital und Umsatz aufgeteilt.¹³ Ein Richtlinienvorschlag wurde von der Kommission 2011 vorgelegt und vom Rat der Europäischen Union (Rat) angenommen.¹⁴ 2016 hat die Kommission eine überarbeitete Fassung der GKKB präsentiert, welche den Vorschlag von 2011 ersetzen soll.¹⁵ Die Annahme des 2016er Vorschlags durch den Rat steht aus. **1.4**

Das dritte System, die Bemessungsgrundlagenaufteilung nach dem Modell von *Georg Schanz*¹⁶, fand bisher weder in der Praxis noch in der Forschung Beachtung, obwohl es auf einem viel versprechenden Ansatz beruht.¹⁷ Vereinzelt werden ähnliche Systeme diskutiert, doch sie stellen in der Regel (i. d. R.) keine Verbindung zu der Idee von *Georg* **1.5**

⁷Vgl. OECD-MA 2017, Artikel (Art.) 7 u. 9 in Verbindung mit (i. V. m.) OECD, *Guidelines 2017*.

⁸Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 2, Piltz, *Internationales Steuerrecht (IStR) 2015*, S. 532, Pinkernell, *FR 2013*, S. 738, OECD, *Adressing*, S. 13-14, Zourek, *Der Betrieb (DB) 2013*, S. 17 u. Kommission, *COM(2001)260 final*, S. C 284/8.

⁹Vgl. Piltz, *IStR 2013*, S. 681.

¹⁰Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 2 u. OECD, *Adressing*, S. 13-14.

¹¹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 2, Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 2 u. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 4-5.

¹²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 u. 28.

¹³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 u. 28.

¹⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 3 u. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 3.

¹⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 3 u. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 3.

¹⁶Georg von Schanz, 13.3.1853 – 19.12.1931.

¹⁷Vgl. Lohbeck u. a., in: *Vogel/Lehner, Vor Artikel 10 bis 12*, Randnummer (Rn.) 4, Valta, *Steuerrecht*, S. 276, Waldhoff, *Schanz*, S. 559 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 220.

1. Einleitung

Schanz her.¹⁸ Das gelegentliche Wiederkehren von „Variationen seines Systems“, und die „Neuartigkeit“ des Aufteilungsmechanismus sind Anlässe die Bemessungsgrundlagenteilung in den Vergleich einzubeziehen. Der Kern des Systems besteht in der Aufteilung der Einkunftsquellen. Die einzelnen Einkunftsquellen werden nicht erst einem Staat zugeordnet und dann gegebenenfalls (ggf.) der Höhe nach abgegrenzt, sondern sobald sich ein Wirtschaftssubjekt in mehreren Staaten betätigt, teilen die Staaten die aus dieser Tätigkeit stammenden Einkünfte untereinander nach der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Beziehung zu den einzelnen Staaten auf.¹⁹ Dadurch erhält jeder Staat einen definierten Anteil an der Bemessungsgrundlage und kann diesen nach seinen Vorstellungen besteuern, ohne dass seine Belastungsentscheidung die anderen Staaten beeinflusst *et vice versa*.²⁰ *Schanz* entwickelte sein System bereits 1892. Aufgrund des seitdem erheblich veränderten wirtschaftlichen Umfelds wird das System an die heutigen Anforderungen angepasst und umfassend ergänzt, ohne den Kern des Konzepts aufzugeben. Das Ergebnis ist ein eigenes System, welches die oben beschriebenen, wesentlichen Züge des ursprünglichen Modells von *Georg Schanz* aufweist und daher als Bemessungsgrundlagenteilung nach dem Modell von *Georg Schanz* oder in Kurzform als Bemessungsgrundlagenteilung bezeichnet wird.

1.2. Eingrenzung des Themas

Ein funktionierendes System zur internationalen Steuersubstrataufteilung ist ein komplexes Gebilde. Neben dem reinen Aufteilungsmechanismus müssen unter anderem (u. a.) Verfahren zur Erhebung, Dokumentation und Verwertung von Informationen über den zu steuernden Sachverhalt sowie zur Streitbeilegung zwischen den Staaten einerseits und den Staaten und den MNU andererseits festgelegt werden. Um den sich daraus ergebenden Untersuchungsraum nicht ausufern zu lassen, konzentriert sich die vorliegende Arbeit auf den jeweiligen Aufteilungsmechanismus, also den Wesenskern der Aufteilungssysteme. Im Fokus der Analyse und der Beurteilung stehen daher die Regeln zur Substrataufteilung. Soweit ein System Begleitmaßnahmen mit Wirkung für die Substrataufteilung erfordert, werden diese berücksichtigt. Weitergehende Erläuterungen des jeweiligen Systems dienen dem Verständnis und der Vollständigkeit.

Die Einschränkung der Untersuchung auf die Aufteilungsmechanismen beruht auf der Annahme, dass ein defekter Mechanismus weder durch eine genaue Sachverhaltsermittlung noch eine ausgefeilte Streitbeilegung geheilt wird. Zudem birgt ein defekter Aufteilungsmechanismus die Gefahr, dass das Aufteilungsergebnis als unfair wahrgenommen und daher nicht akzeptiert wird. Das System kann dann seine Funktion, eine

¹⁸Vgl. van Hoorn Jr., *Steuer und Wirtschaft (StuW) 1960*, Spalte (Sp.) 203 u. 213, Kommission, *COM(79)737 final*, van Raad, *World Tax Journal (WTJ) 2010*, S. 159-160 u. de Wilde, *Pie*, S. 444-445. Eine Ausnahme bildet Valta, *Steuerrecht*, S. 276-281.

¹⁹Vgl. Valta, *Steuerrecht*, S. 276.

²⁰Vgl. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 213.

1. Einleitung

Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung zu verhindern, nicht erfüllen. Ein funktionierender Mechanismus ist damit eine *condicio sine qua non*. Zusätzlich wird angenommen, dass die Staaten bei der Einigung auf ein Aufteilungssystem dessen wesentliche Bestandteile und Defizite kennen, akzeptieren und ausreichend kooperieren, um diese zu bewältigen.²¹ Folglich fallen diese bei der Entscheidung, welchem Aufteilungssystem der Vorzug zu geben ist, nicht so sehr ins Gewicht wie der Aufteilungsmechanismus selbst.

Eine weitere Einschränkung besteht hinsichtlich der Sachverhalte, für die über die Substrataufteilung zu entscheiden ist. Die Arbeit richtet ihre Aufmerksamkeit auf die Steuersubstrataufteilung im Rahmen der (i. R. d.) laufenden Besteuerung. Besondere Geschäftsleitungsentscheidungen, wie zum Beispiel (z. B.) die Umwandlung oder Liquidation von Unternehmungen, werden nicht betrachtet und bleiben späteren Analysen vorbehalten. Die Arbeit beschränkt sich zudem auf eine einperiodige Betrachtung. Das bedeutet, auf intertemporale Effekte wird bei der Analyse ggf. hingewiesen, sie finden aber bei der Beurteilung keine Berücksichtigung. **1.8**

Da die GKKB allein auf die Substrataufteilung bei Kapitalgesellschaften ausgerichtet ist, wird die Beurteilung auf die steuerliche Behandlung von Kapitalgesellschaften eingeeengt.²² Daraus folgt, dass es für eine positive Beurteilung genügt, wenn ein System die Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung von MNU, die als Kapitalgesellschaftskonzern organisiert sind, bewältigt. Soweit die Untersuchung des TPS und der Bemessungsgrundlagenteilung darüber hinaus geht, dient dies dem Verständnis und der Vollständigkeit. **1.9**

Außerdem wird das Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE), das sogenannte (sog.) BEPS-Projekt 2.0, ausgeblendet. Erstens mischt die OECD mit dem Formelverfahren für Amount A und dem Fremdvergleich für Amount B und C die zentralen Elemente, der hier untersuchten Verfahren, so dass die am TPS respektive (resp.) Fremdvergleichsgrundsatz (FVG) und der GKKB geäußerte Kritik entsprechend gelten dürfte.²³ Zweitens ist das Konzept noch nicht ausreichend konkretisiert, daher entzieht es sich einer abschließenden Analyse.²⁴ Drittens haben die USA angekündigt das Projekt ggf. nur im Sinne einer (i. S. e.) „save labour“-Regelung umzusetzen, was die wirksame Verwirklichung des Projektes ernstlich gefährdet.²⁵ **1.10**

²¹Der zunehmende Informationsaustausch scheint das zu bestätigen. Vgl. Thörmer, *Deutsches Steuerrecht (DStR) 2020*, S. 528.

²²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 19 u. Art. 2 Absatz (Abs.) 1 Buchstabe (Buch.) (b), OECD, *Action Plan*, S. 11 u. 13 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648 u. Kußmaul/Niehren, *Der Steuerberater (StB) 2011*, S. 345.

²³Vgl. OECD, *Inclusive Framework*, S. 8 Randziffer (Rz.) 10 u. S. 14 Rz. 47 u. Thörmer, *DStR 2020*, S. 529.

²⁴S. das verbleibende, umfassende Arbeitsprogramm OECD, *Inclusive Framework*, S. 22-24 u. S. 28 Rz. 6-7 u. Thörmer, *DStR 2020*, S. 530-531.

²⁵Vgl. Mnuchin, *Schreiben vom (v.) 3.12.2019* u. Gurría, *Schreiben v. 4.12.2019*, Cloer, *Internationale Wirtschaftsbrieft (IWB) 2020*, S. 1 u. mit Bick auf das BEPS-Projekt Piltz, *IStR 2015*, S. 553 u. Pinkernell, *IStR 2014*, S. 274.

1.3. Gang der Untersuchung

Die Analyse und Bewertung der unterschiedlichen Möglichkeiten zur Aufteilung der Bemessungsgrundlagen und zur Beseitigung der internationalen Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung setzt ein einheitliches Problemverständnis sowie einen nachvollziehbaren Bewertungsmaßstab voraus.²⁶ Daher werden im Teil zwei die wesentlichen Begriffe, die zentralen Ursachen der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung sowie das OECD-Modell zur internationalen Gewinnverlagerung erörtert. Dafür werden zuerst die Doppel- und die Doppelnichtbesteuerung definiert und die Notwendigkeit sie zu vermeiden diskutiert. Anschließend werden die Entwicklung der MNU und die Einflussfaktoren beschrieben, welche die Steuergestaltung durch MNU ermöglichen. Der Schritt dient dazu, die wesentlichen Ursachen der Steuergestaltung aufzudecken, so dass diese bei der Entwicklung des Aufteilungssystems berücksichtigt werden können. Danach werden die Strategien dargestellt, die MNU nutzen, um ihre Steuerbelastung bis zur Doppelnichtbesteuerung zu minimieren. Die Darstellung beruht auf einem von der OECD entwickelten Modell. Dieses Modell dient später dazu, die Wirksamkeit der Bemessungsgrundlagenteilung nach dem Modell von *Georg Schanz* zu prüfen und ggf. weiterzuentwickeln. Der Teil zwei schließt mit einem Zwischenergebnis. 1.11

Im Teil drei der Untersuchung wird anhand ausgewählter Kriterien der Maßstab 1.12 für die Beurteilung der Lösungsansätze herausgearbeitet. Zuerst werden die universellen Besteuerungsprinzipien betrachtet, da sie als Gerechtigkeitsprinzipien eine international anerkannte Lösung bieten können.²⁷ Anschließend werden die i. R. d. Völker- und Europarechts entwickelten internationalen Rechtsprinzipien diskutiert. Da eine Besteuerung nur aufgrund von Gesetzen zulässig ist und die Gesetze mit höherrangigem Recht vereinbar sein müssen, darf ein Ansatz nicht *a priori* gegen das internationale oder das europäische Recht verstoßen.²⁸ Darüber hinaus werden ökonomische Prinzipien herangezogen. Sie sollen sicherstellen, dass die Aufteilung nicht nur systematisch zutreffend erfolgt, sondern dass auch das wirtschaftliche Verhalten der Steuerpflichtigen erfasst wird, um neue Gestaltungsanreize zu verhindern. Der Fokus liegt auf der Vermeidung zusätzlicher Verzerrungen, so dass die Produktionsfaktoren international möglichst ohne steuerliche Anreize eingesetzt werden, sowie der Sicherung eines nachvollziehbaren und stabilen Systems, damit eine rechtssichere und kostengünstige Umsetzung erreicht werden kann. Zuletzt werden die steuerpolitischen Anforderungen vorgestellt, da ein Aufteilungssystem nur dann eine Chance auf eine Verwirklichung besitzt, wenn es von politischer Seite akzeptiert werden kann. Dafür werden die beiden widerstreitenden Paradigmen Steuerwettbewerb und Steuerrechtsharmonisierung diskutiert sowie die Steuergerechtigkeit und ferner die Besonderheiten von MNU als

²⁶Vgl. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 47-48.

²⁷Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214.

²⁸Vgl. Art. 2 Abs. 2, Art. 20 Abs. 3 u. Art. 25 Grundgesetz (GG), § 3 Abs. 1 u. § 38 Abgabenordnung (AO) u. Harald Schaumburg, *Normengruppen*, S. 22-23, Rn. 3.20-3.21 u. S. 31-32, Rn. 3.37-3.39, Tipke, *StRO 1*, S. 120 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 21.

1. Einleitung

Einflussfaktoren auf die Besteuerung erörtert. Die Steuergerechtigkeit betrifft die sachgerechte Aufteilung des Substrates zwischen den Staaten. Ein Schwerpunkt bildet die Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit, die als das Ideal für die Begründung eines Besteuerungsrechts gilt. Die Besonderheiten der MNU lenken das Augenmerk auf die Eigenheiten MNU, welche erheblichen Einfluss auf die Substratverteilung ausüben und daher von dem Aufteilungssystem berücksichtigt werden müssen, um die Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung zu bewältigen.

Den Schwerpunkt der Arbeit bildet der Teil vier. In seinen drei Kapiteln werden die oben genannten (o. g.) Lösungsansätze dargestellt, ihre theoretischen Grundlagen i. R. d. systemimmanenten Kritik gewürdigt und anschließend vergleichend darauf untersucht, ob sie den zuvor formulierten universalen, rechtlichen, wirtschaftlichen und politischen Ansprüchen genügen. Die Arbeit schließt mit einem Fazit. **1.13**

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

Als Fundament der Analyse und Auswahl möglicher Lösungsansätze dient die Erörterung der Doppel- und Doppelnichtbesteuerung sowie deren Kontext. Sie wird ergänzt um die Beschreibung der MNU als „Steuersubjekt“. Die Darstellung des Modells der OECD zur Gewinnverlagerung schließt die Grundlegung ab. **2.1**

2.1. Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung

Die beiden nächsten Unterkapitel erhellen den Begriff und die Ursachen der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung sowie die Notwendigkeit sie zu vermeiden. Die Aspekte werden grob umrissen, um die Begriffsbasis und das Problemverständnis als elementare Voraussetzung für die Entwicklung und Beurteilung von Lösungen zu vereinheitlichen.¹ **2.2**

2.1.1. Begriffsbestimmung und Ursachenanalyse

Die Diskussion der Doppelbesteuerung beginnt bereits im 19. Jahrhundert (Jhd.).² Mangels gesetzlicher Definition und wegen uneinheitlicher Verwendung gilt der Begriff teilweise (teilw.) als noch nicht endgültig geklärt.³ Die Doppelbesteuerung lässt sich nach vielfältigen Kriterien systematisieren.⁴ Bedeutung besitzen die Abgrenzung zwischen materieller und formeller, juristischer und ökonomischer, virtueller und realer Doppelbesteuerung.⁵ Betätigt sich ein Wirtschaftssubjekt auf dem Hoheitsgebiet zweier selbständiger Staaten und wird es von beiden als Steuersubjekt erkannt, muss es sowohl Deklarations- als auch Zahlungspflichten beider beachten.⁶ Obwohl die mehr- **2.3**

¹Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 25, die die Notwendigkeit einer einheitlichen Terminologie betonen.

²Vgl. G. Schanz, *Finanzarchiv (FA) 1892*, S. 1-74, Lippert, *Finanzrecht*, S. 592-599, der eine Vielzahl an Definitionen aus der Literatur, Gesetzgebung und Rechtsprechung zusammengetragen hat, Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 17 u. Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 366.

³Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 137 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 62.

⁴Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 16 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 62.

⁵Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 16 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 62.

⁶Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 7.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

fache Erfüllung von Deklarationspflichten, die formelle Doppelbesteuerung, einen bedeutenden Umfang einnehmen kann, steht sie nicht im Fokus dieser Untersuchung.⁷ Schließlich belastet sie regelmäßig (regelm.) weniger als die Zahlungspflicht aufgrund einer materiellen Doppelbesteuerung.⁸

Eine juristische Doppelbesteuerung liegt vor, sobald mindestens zwei (souveräne) **2.4** Steuerhoheiten innerhalb eines (identischen⁹) Besteuerungszeitraums bei demselben Steuersubjekt auf dasselbe Steuerobjekt eine gleichartige¹⁰ Steuer erheben.¹¹ Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung dagegen konzentriert sich auf die Belastung des Steuersubstrats und verzichtet auf das Merkmal der rechtlichen Identität des Steuersubjektes.¹² Die Unternehmung und ihre Träger werden als wirtschaftliche Einheit betrachtet und die Belastung über alle Ebenen hinweg untersucht.¹³ Die OECD/G20, die Kommission sowie die öffentliche Diskussion beschränken sich auf die Beseitigung der juristischen Doppelbesteuerung.¹⁴ Dem folgt die Arbeit, um eine gemeinsame Basis für die Analyse zu erhalten.

Eine virtuelle Doppelbesteuerung liegt vor, wenn die Gefahr einer erhöhten Belastung **2.5** besteht, aber sich nicht verwirklicht.¹⁵ Bei der realen Doppelbesteuerung dagegen erfolgt der doppelte Zugriff tatsächlich.¹⁶ Da nur letztere eine materielle Belastung hervorruft, soll ihre Beseitigung genügen.¹⁷

Keine Doppelbesteuerung entsteht, wenn derselbe Gegenstand unter anderen **2.6** Gesichtspunkten belastet wird, beispielsweise (bspw.) durch den Zugriff auf einen bislang unbesteuerten Einkommensteil oder durch die Bestimmung des Steuersatzes anhand

⁷Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 51 mit weiterer Nennung (m. w. N.), Martens-Weiner, *Reform*, S. 21, Hey, *StuW 2008*, S. 177 u. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 8-9. Auf europäischer Ebene führt das Nebeneinander der Steuersysteme zu erheblichen Befolgungskosten. Vgl. Aujean, *CCCTB Project*, S. 23-24.

⁸Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 51.

⁹Auf dieses Merkmal wird üblicherweise verzichtet, weil die Gewinnrealisierung systembedingt häufig in unterschiedlichen Zeiträumen erfolgt. Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 50. Anderer Ansicht (a. A.) Rose, *Steuerrecht*, S. 55.

¹⁰Von der Identität kann bzw. muss abgesehen werden, da aufgrund abweichender Gestaltungen der Steuersysteme die begriffliche Doppelbesteuerung sonst nur im Ausnahmefall vorliegt, obwohl eine wirtschaftliche Belastung erfolgt ist. Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 50 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 62.

¹¹Vgl. Becerra, *Interpretation*, S. 41, Brähler, *Steuerrecht*, S. 17, Rose, *Steuerrecht*, S. 55, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 62-63, Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 49-50 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 596.

¹²Vgl. Becerra, *Interpretation*, S. 41, Brähler, *Steuerrecht*, S. 17 u. Rose, *Steuerrecht*, S. 55 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 63-64 m. w. N.

¹³Vgl. Rose, *Steuerrecht*, S. 55.

¹⁴Vgl. OECD, *Convention 2017*, S. 9, Ziffer (Ziff.) 1-3 u. S. 376, Ziff. 1-2, Becerra, *Interpretation*, S. 41-42 Kommission, *SEK(2001)1681*, S. 27, Neumark u. a., *Bericht*, S. 69 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 2, der im Ergebnis (i. E.) sich nur auf die Besteuerung von Körperschaften bezieht.

¹⁵Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 49 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 18-19.

¹⁶Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 49 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 18-19.

¹⁷Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 18-19.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

von Einkommensteilen, die nicht dem Besteuerungsrecht¹⁸ eines Staates unterworfen sind.¹⁹ Ein Zugriff auf das Einkommen eines „im Ausland wohnenden Ausländers aus dem Ausland“ fällt ebenfalls nicht darunter, da das inländische Steuerrecht dieses Einkommen regelm. nicht trifft.²⁰

Das Streben steuerliche Sachverhalte mit Berührung zu mehr als einem Hoheitsgebiet zu regulieren, lässt sich bis in die Antike nachweisen.²¹ Die Doppelbesteuerung nach heutigem Verständnis gewinnt in der zweiten Hälfte des 19. Jhd. an Bedeutung.²² Sie geht auf die Umwälzungen des wirtschaftlich-politischen Umfelds zurück, welche eine Änderung der Steuertechnik auslösten.²³ **2.7**

Während ältere Steuergesetze vorwiegend an Realgüter anknüpfen, bei denen im Grunde (i. G.) keine Besteuerungskonkurrenz besteht, beziehen sich Steuergesetze ab dem 19. Jhd. verstärkt auf die Person.²⁴ Sie tragen dem gewachsenen Umfang an Mobilienbesitz sowie persönlicher Erwerbstätigkeit Rechnung.²⁵ Die gestiegene Personenfreizügigkeit ermöglicht den Wirtschaftssubjekten in anderen Staaten Einkommen und Vermögen zu erwerben.²⁶ In der Folge dehnen die Staaten ihre Besteuerungsansprüche auf Auslandseinkünfte von Inländern und auf Inlandseinkünfte von Ausländern aus.²⁷ Die wachsende Zahl der steuerbaren Personen und Sachverhalte führt zu zahlreichen Überschneidungen und begründet bzw. erhöht das Risiko der Doppelbesteuerung.²⁸ **2.8**

Die wirtschaftlich-technischen sowie politischen Entwicklungen des 20. Jhd. stoßen weitere Veränderungen an.²⁹ Technische Innovationen, die die Kommunikations- und Transaktionskosten signifikant senken, sowie politische Umbrüche, die die Zahl potentieller Teilnehmer am internationalen Handel deutlich erhöhen, eröffnen neue Möglichkeiten zur weltweiten Zusammenarbeit.³⁰ Mit der internationalen wirtschaftlichen Verflechtung (Globalisierung) wachsen die Bedeutung des Leistungsaustausches innerhalb **2.9**

¹⁸Kritisch zur Begriffsbildung Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 361-364: Staaten bilden ein System von Hoheitsrechten, das Besteuerungsrecht ist nicht davon zu separieren. Aufgrund der Praktikabilität und Verbreitung wird dem allgemeinen Sprachgebrauch dennoch gefolgt.

¹⁹Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 596. Der sog. Progressionsvorbehalt ist in § 32b EStG verankert. Vgl. Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 369.

²⁰Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 596. Eine Ausnahme bildet die Anknüpfung der Steuerpflicht an die Nationalität. Zum Völkerrecht s. Unterkapitel 3.2.1 und zur Anknüpfung der Steuerpflicht s. Unterkapitel 3.4.3.

²¹Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 599-600.

²²Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, 600-601 u. 602 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 52.

²³Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 600-601 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 52.

²⁴Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 601, Lamb u. a., *Apportionment*, S. 200, Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 137 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 52.

²⁵Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 601 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 52.

²⁶Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 601-602 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 52.

²⁷Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 53.

²⁸Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 137, Lippert, *Finanzrecht*, S. 601 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 52.

²⁹Vgl. Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 46, Rodi, *StuW 2008*, S. 327, Portner, *ISTR 1998*, S. 549, Teschke, *Konzeption*, S. 2, de Wilde, *Intertax 2015*, S. 438 u. E. Koch, *Globalisierung*, 15-20 u. 20-27, der einen Überblick zu den Schritten und zum Zusammenspiel der Ursachen der Globalisierung gibt.

³⁰Vgl. E. Koch, *Globalisierung*, S. 19, 20-22 u. 24, Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 39 u. 41-42, de Wilde, *Pie*, S. 438, Portner, *ISTR 1998*, S. 549 u. Schwenke, *Betriebs-Berater (BB) 1998*, S. 2604.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

von Unternehmensgruppen und das Risiko der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung erheblich.³¹ Diesen Veränderungen scheint das internationale Steuerrecht nicht mehr gewachsen zu sein.³²

Noch Anfang des 19. Jhd. setzen sich die Steuergesetze kaum oder gar nicht mit der Doppelbesteuerung auseinander, doch bereits Ende des 19. Jhd. findet eine teilw. ausführliche Behandlung der Thematik statt.³³ Am Beginn des 20. Jhd. nimmt sich schließlich der Völkerbund dieser Frage an, um einen internationalen Konsens herzustellen.³⁴ Seine Vorschläge prägen bis heute das internationale Steuerrecht.³⁵ **2.10**

Die bisherige internationale Steuersubstrataufteilung beruht auf der Annahme, dass sich jeder Staat bemüht, seinen Anteil am Aufkommen aller Steuerarten zu vergrößern.³⁶ Daher droht latent eine Doppelbesteuerung, deren Beseitigung folglich den Diskurs bestimmt. Doch dieses Paradigma gilt nicht mehr.³⁷ Die Staaten sehen sich zunehmend in einem Wettbewerb um Investitionen und Steuereinnahmen, der auch über das Steuersystem ausgetragen wird.³⁸ Als unmittelbare Folge lässt sich die Ausdehnung des Steuerzugriffs nicht mehr als eindeutiges Ziel der (Unternehmens-)Steuerpolitik fassen.³⁹ Eine große Zahl Staaten entlastet Investitionen in das Inland steuerlich, um Kapital anzulocken.⁴⁰ Dadurch sollen die Beschäftigung und der Konsum steigen.⁴¹ Mittelbar sollen höhere Einkommen- und Umsatzsteuereinnahmen den Verzicht bei der Unternehmensbesteuerung kompensieren.⁴² Es findet eine Belastungsverschiebung zu immobilen Steuerquellen statt.⁴³ **2.11**

³¹Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 9 u. Kommission, *SEK(2001)1681*, S. 285. Es sollen circa (ca.) 20-80 % des internationalen Handels durch MNU abgewickelt zu werden. Vgl. Wehnert, *IStR 2007*, S. 558 u. Eichinger, *Verrechnungspreise*, S. 53.

³²Vgl. Gillamariam/Binding, *DStR 2013*, S. 1157 u. OECD, *Adressing*, S. 47 u. 49.

³³Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 600.

³⁴Vgl. Teschke, *Konzeption*, S. 2.

³⁵Vgl. OECD, *Adressing*, S. 34. Zu nennen sind die Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, die Aufteilung der Steuerquellen sowie die Anrechnungsmethode. Bruins u. a., *Report*, S. 41 u. 42, de Wilde, *Intertax 2015*, S. 438, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 283 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 59-60 u. 61.

³⁶Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 213, Pinkernell, *FR 2013*, S. 739-740 u. OECD, *Adressing*, S. 47.

³⁷Vgl. Menck, *Die steuerliche Betriebsprüfung (StBp) 1997*, S. 175, Schön, *StuW 2012*, S. 213 u. 216, Pinkernell, *FR 2013*, S. 740 u. OECD, *Adressing*, S. 47.

³⁸Vgl. E. Koch, *Globalisierung*, S. 99, 103-105 u. 137, Haase, *StuW 2015*, S. 147, Rodi, *StuW 2008*, S. 327, Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 5 u. 140-141, Ehrlicher, *Probleme*, S. 58 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2605, 2617.

³⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 216 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740.

⁴⁰Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 213, Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 5, Schwenke, *BB 1998*, S. 2617, Menck, *StBp 1997*, S. 175 u. Kommission, *SEC(96)487 final*, S. 3 u. 4.

⁴¹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 213.

⁴²Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 213 u. 216. Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss, *Amtsblatt der Europäischen Union (ABl.) 97/C 296/09*, S. 39, Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 45 u. 54. Diese Politik lässt sich auf die „Reagonomics“ zurückführen. In deren Folge senkten viele Staaten ihre Unternehmenssteuern erheblich, um die inländische Wirtschaft zu fördern. Vgl. Schwenke, *BB 1998*, S. 2605, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 844-847 u. OECD, *Adressing*, S. 15-16. Auf europäischer Ebene traten jedoch häufig lediglich Substitutionseffekte auf. Vgl. Aujean, *CCCTB Project*, S. 20.

⁴³Vgl. Kommission, *SEC(96)487 final*, S. 3 u. 4, Daniels, *Intertax 2001*, S. 9 u. F. Kirchhof, *BB 2017*, S. 667. Dafür: Linnemann/Weiß, *IStR 2019*, S. 696. Kritisch dazu: P. Kirchhof, *StuW 2000*, S. 327 u. Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 45.

Dadurch gewinnt das Phänomen der Minder- bzw. Doppelnichtbesteuerung in jüngster Zeit erheblich an Bedeutung.⁴⁴ Es tritt auf, wenn zwei oder mehr Staaten einen grenzüberschreitenden Sachverhalt steuerlich nicht erfassen.⁴⁵ Einerseits kann dies bewusst herbeigeführt werden, bspw., wenn ein Staat auf das Ausschöpfen einer ihm zugewiesenen Steuerquelle verzichtet und der andere auf diese nicht zugreifen darf.⁴⁶ Andererseits können Staaten ein und denselben Sachverhalt steuerlich unterschiedlich auslegen.⁴⁷ Gelangen beide Seiten zu dem Schluss, nicht besteuern zu dürfen, tritt aufgrund eines negativen Qualifikationskonfliktes eine Doppelnichtbesteuerung ein. Es liegen „weiße Einkünfte“ vor.⁴⁸ Das Gegenteil ist der positive Qualifikationskonflikt, welcher zu sog. „schwarzen Einkünften“, das heißt (d. h.) einer Doppelbesteuerung, führt.⁴⁹ Die Notwendigkeit eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden, behandelt das nachfolgende Unterkapitel. 2.12

2.1.2. Notwendigkeit der Vermeidung

Steuereinnahmen bilden für viele Staaten die zentrale Finanzierungsgrundlage.⁵⁰ Gehen die Staaten bei der Ausbeutung zu falsch vor, laufen sie Gefahr ihre Steuerquellen auf Dauer zu verschließen.⁵¹ Greifen sie dagegen zu zögerlich oder gar nicht zu, erzielen sie nur geringe bzw. keine Einnahmen.⁵² 2.13

Aus fiskalischer Sicht dürften Steuereinnahmen aufgrund einer Doppelbesteuerung verlockender sein als ein Verzicht auf Steuereinnahmen, (nur) um eine Doppelbesteuerung ganz oder teilw. zu vermeiden.⁵³ Der Vorteil besteht jedoch nur kurzfristig.⁵⁴ Die Nachteile überwiegen langfristig.⁵⁵ Die Doppelbesteuerung belastet die Rentabilität einer Investition und übersteigt im Extremfall den erzielten Gewinn.⁵⁶ Um mit Investitionen, die keiner (doppelten) Steuerbelastung unterliegen, konkurrieren zu können, 2.14

⁴⁴Vgl. de Lillo, *Search*, S. 3 u. Mössner, *Ursachen*, S. 241-242. Bereits der Völkerbund war sich bewusst, dass die Nichtbesteuerung ebenso wie die Doppelbesteuerung zu verhindern ist. Vgl. Avi-Yonah, *New York Law School Law Review (N. Y. L. Sch. L. Rev.)* 2015, S. 310.

⁴⁵Vgl. Mössner, *Ursachen*, S. 241-242, Rn. 2.251, Töben, *IStr* 2012, S. 693 u. M. Lang, *IStr* 2002, S. 611.

⁴⁶Vgl. Mössner, *Ursachen*, S. 241-242, Rn. 2.251, Töben, *IStr* 2012, S. 693 u. M. Lang, *IStr* 2002, S. 611.

⁴⁷Vgl. Mössner, *Ursachen*, S. 241-242, Rn. 2.251, Kußmaul/Berens, *StB* 2016, S. 137-138, Töben, *IStr* 2012, S. 693 u. M. Lang, *IStr* 2002, S. 611.

⁴⁸Vgl. Mössner, *Ursachen*, S. 241-242, Rn. 2.251, Kußmaul/Berens, *StB* 2016, S. 137-138 u. Raupach, *Utopie*, S. 703.

⁴⁹Vgl. Kußmaul/Berens, *StB* 2016, S. 137-138 u. Schnitger, *Hybrid Mismatches*, S. 3.

⁵⁰Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 27, P. Kirchhof, *StuW* 2000, S. 320-321 u. 322, P. Kirchhof, *StuW* 2017, S. 3, de Wilde, *Intertax* 2010, S. 281-282 u. Bundesverfassungsgericht (BVerfG), 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, Teilziffer (Tz.) I.2.

⁵¹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 35, Pinkernell, *FR* 2013, S. 740 u. Klein, *StuW* 2004, S. 391-392.

⁵²Vgl. Pinkernell, *FR* 2013, S. 740.

⁵³Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 53 u. Haase, *Steuerrecht*, Rn. 40.

⁵⁴Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 53 u. Haase, *Steuerrecht*, Rn. 40.

⁵⁵Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 53.

⁵⁶Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 52, Kußmaul/Berens, *StB* 2016, S. 138, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 65, d’Aroma u. a., *Report*, S. 8-9 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 200.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

müssen (doppelt-)steuerpflichtige Investitionen eine höhere Rentabilität aufweisen.⁵⁷ Andernfalls könnten internationale Tätigkeiten als Folge der (doppelten) Belastung beschränkt oder aufgegeben werden.⁵⁸ Damit gehen ein geringeres Wachstum und geringere steuerbare Erträge einher.⁵⁹

Eine Doppelbelastung kann zudem die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmungen gefährden, wenn sie mangels Größe des heimischen Marktes die Gewinnschwelle nicht erreichen.⁶⁰ Ebenso wird ihre Auslandstätigkeit belastet.⁶¹ Schließlich müssen sie im Ausland *ceteris paribus (c. p.)* höhere Absatz- bzw. niedrigere Beschaffungspreise fordern, um dieselbe Nachsteuerrendite zu erzielen.⁶² Die volkswirtschaftlich unerwünschten Folgen, wie die Einschränkung der Direktinvestitionen, der Produktionsfaktormobilität oder der Arbeitsteilung, treffen Export-, Import- und Entwicklungsländer.⁶³ **2.15**

Eine Doppelnichtbesteuerung kann ebenfalls eine suboptimale Allokation der Produktionsfaktoren bzw. eine steuerinduzierte Wettbewerbsverzerrung bewirken.⁶⁴ Die Steuerpflichtigen könnten bspw. Investitionen durchführen, die vor Steuern nur eine geringe, aber nach Steuern eine höhere Rendite aufweisen als ihre Alternativen, oder bei gleicher Vorsteuerrendite günstiger anbieten.⁶⁵ Dadurch kann es zur Verdrängung von Marktteilnehmern kommen, denen vergleichbare Gestaltungsmöglichkeiten fehlen.⁶⁶ Nicht zuletzt ist die Nichtbesteuerung zu verhindern, um das Steueraufkommen der Staaten und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern.⁶⁷ **2.16**

Es wird allerdings vertreten, dass eine Doppelbesteuerung erst zu beseitigen ist, wenn die tatsächliche Steuerbelastung durch die Doppelbesteuerung oberhalb der erwünschten liegt.⁶⁸ Schließlich bestünde erst oberhalb der erwünschten Steuerbelastung eine Mehrbelastung, die der Beseitigung bedarf.⁶⁹ Die Mehrbelastung müsste zudem quan- **2.17**

⁵⁷Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 52 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 4.

⁵⁸Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 52 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 65, d'Aroma u. a., *Report*, S. 8-9 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 4-5.

⁵⁹Vgl. Schönfeld/Häck u. a., in: Schönfeld/Ditz, *Ziele*, Rn. 7, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 4-5 u. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 53.

⁶⁰Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 52. Zum Gedanken der Investitionsförderung Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 31.

⁶¹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 52 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 5.

⁶²Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 52-53.

⁶³Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 53 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 5. Es besteht grundsätzlich (grds.) Einigkeit, dass Auslandsaktivitäten gefördert werden sollen. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 10.

⁶⁴Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 53-54, Pross, *DB 2013*, S. 19, OECD, *Adressing*, S. 50 u. Mammen/Nielsen, *Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2018*, S. 1533.

⁶⁵Vgl. OECD, *Adressing*, S. 50, Pross, *DB 2013*, S. 19 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 53.

⁶⁶Vgl. Pross, *DB 2013*, S. 19 u. Mammen/Nielsen, *WPg 2018*, S. 1533.

⁶⁷Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 53-54, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 206 u. Mammen/Nielsen, *WPg 2018*, S. 1533.

⁶⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 64-65 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 629. So ähnlich Hey/G. Kirchhof u. a., in: Hermann/Heuer/Raupach (*HHR*) *Einführung (Einf.) Einkommensteuergesetz (EStG)*, G., Rn. 1002, Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 137 u. Frotscher, *Steuerrecht*, Rn. 5-6, die in der Doppelbesteuerung eine durch grenzüberschreitende Tätigkeit ausgelöste „unangemessen hohe steuerliche Belastung“, also eine Gesamtsteuerlast oberhalb der Steuerlast, die in jedem Staat ohne grenzüberschreitende Tätigkeit entstanden wäre, verstehen. Dagegen Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 51 u. Haase, *Steuerrecht*, Rn. 40.

⁶⁹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 64-65.

tifiziert werden, denn sonst sei die Notwendigkeit die Doppelbesteuerung zu beseitigen zu vage begründet.⁷⁰ Demzufolge wäre eine Doppelbesteuerung unschädlich, solange keine negativen wirtschaftlichen Konsequenzen entstehen.⁷¹ In Fällen der Doppelbesteuerung sei ohne (bedeutende) Mehrbelastung daher nur die Frage der Aufteilung des Steueraufkommens zu lösen.⁷²

Vor dem Hintergrund des Wunsches nach Objektivierung durch Messbarkeit ist die Überlegung verständlich.⁷³ Allerdings müsste ein anerkannter Maßstab für die angemessene Belastung internationaler Sachverhalte gefunden werden.⁷⁴ Das Ziel wurde bislang nicht erreicht.⁷⁵ Umgekehrt müsste bei einer Doppelnichtbesteuerung eine Mindeststeuerlast vorgeschrieben werden, die es dann zu verteilen gälte.⁷⁶ Entsprechende Überlegungen dazu haben sich bislang nicht durchgesetzt.⁷⁷ Da grds. Einigkeit darüber besteht, dass die Doppel- und die Doppelnichtbesteuerung schädlich sind, wird vorliegend unabhängig von der Frage der Quantifizierung nach einer Lösung gesucht. Zuvor werden MNU als Ziel der Besteuerung vorgestellt. 2.18

2.2. Multinationale Unternehmungen als Ziel der Besteuerung

Die nächsten Unterkapitel vermitteln einen Eindruck von den Interdependenzen, die bei der Besteuerung MNU auftreten. Zu diesem Zweck werden kurz die Entwicklung und Struktur MNU sowie die Besonderheiten und Rahmenbedingungen ihrer Handlungsmöglichkeiten aufgezeigt. 2.19

⁷⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 64.

⁷¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 64 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 247-252. Zugespißt kann es danach kein „Zuviel“ und keine Doppelbesteuerung geben, da die Steuerpflichtigen in beiden Staaten Leistungen in Anspruch nehmen. Dies wurde im angloamerikanischen Rechtskreis lange vertreten. Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 64. Auf europäischer Ebene könnten jedoch die Diskriminierungsverbote greifen, da der intrastaatliche Wirtschaftsverkehr stärker belastet würde als der innerstaatliche. Vgl. Cordewener, *Grundfreiheiten*, S. 976.

⁷²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 64.

⁷³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 65-66.

⁷⁴Vgl. Frotscher, *Steuerrecht*, Rn. 5-6, Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 51 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 7. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 32, scheint den Steuersatz des höher besteuerten Staates als Referenzwert zu betrachten. Das setzt Anreize für den niedriger besteuerten Staat die inländische Steuerbelastung an die Belastung durch den anderen Staat anzunähern. Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 299.

⁷⁵Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 51 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 7.

⁷⁶Eine solche würde allerdings den deutschen Besteuerungsgrundsätzen widersprechen nach der eine Aktivität keine Mindeststeuer verursacht. Vgl. Herzig, *FR 1994*, S. 600, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 103 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 737.

⁷⁷Vgl. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 103. Der Völkerbund hatte bspw. einen Anrechnungshöchstbetrag vorgeschlagen. Vgl. d'Aroma u. a., *Report*, S. 11, Art. 10 u. S. 17. Derzeit arbeitet die OECD i. R. d. GloBE an einer Lösung. Die neben dem richtigen Steuersatz jedoch vielfältige neue Fragen, z. B. die nach der Bemessungsgrundlage, aufwirft. Vgl. OECD, *GloBE*, 28-29, Rn. 8-11 u. Thörmer, *DStR 2020*, S. 530-531. Ein entsprechender Vorschlag wurde für die Umsatzsteuer gemacht. Vgl. Vanistendael, *EC Tax Review 1994*, S. 145.

2.2.1. Entwicklung und Struktur

Grenzüberschreitend tätige Unternehmungen lassen sich in vier Grundtypen einteilen: exportorientierte, multinationale, internationale und globale Unternehmungen.⁷⁸ Exportorientierte Unternehmungen kennzeichnet die Aufnahme erster Absatzbemühungen im Ausland.⁷⁹ Dafür können sie sich ausländischer Korrespondenten, eigener Vertreter oder einer mehr oder weniger eigenständigen Absatzorganisation bedienen.⁸⁰ Mit wachsender Bedeutung des Auslandsgeschäfts nimmt dessen Verfestigung und Umfang bspw. in Form von lokalen Produktions- und Beschaffungstätigkeiten zu.⁸¹ Daran schließt sich üblicherweise eine Lokalisierung und Verselbständigung der ausländischen Unternehmenseinheiten mit dem Ziel an, den Markt besser zu bearbeiten und etwaigen Handelsbeschränkungen auszuweichen.⁸² Aus exportorientierten Unternehmungen entwickeln sich MNU.⁸³ Werden die ausländischen Unternehmensteile dagegen zentral aus dem Staat der Spitzeneinheit geführt und wird auf eine Lokalisierung verzichtet, entstehen internationale Unternehmungen.⁸⁴

Globale Unternehmungen bilden geschlossene Gesamtsysteme mit straffer Zentralisierung und sind eine Synthese aus multinationalen und internationalen Unternehmungen.⁸⁵ Die Unternehmensteile spezialisieren sich regelm. auf ausgewählte Funktionen, die sich an der Zielsetzung der Gesamtunternehmung ausrichten, und werden jeweils dort angesiedelt, wo sie für die Gesamtheit den größten Nutzen stiften.⁸⁶ Dadurch können globale Unternehmungen im weltweiten Maßstab Effizienzgewinne realisieren.⁸⁷

Die Leistung der Unternehmensteile entsteht aus ganz spezifischen Einzelbeiträgen, welche sich aufgrund des hohen Integrations- und Spezialisierungsgrades nur selten individuell feststellen oder auf dem Markt beschaffen lassen.⁸⁸ Die starke Fokussierung auf bestimmte Funktionen bzw. Wertschöpfungsschritte erhöht die räumliche Mobilität der Unternehmensteile, da diese am jeweiligen Standort nur spezialisierte Faktorbü-

⁷⁸Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 48 u. Gelbrich/S. Müller, *Management*, S. 528. Die Übergänge sind jedoch fließend. Vgl. Gelbrich/S. Müller, *Management*, S. 687.

⁷⁹Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 48-49.

⁸⁰Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 48-49.

⁸¹Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 49 u. Gelbrich/S. Müller, *Management*, S. 699.

⁸²Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 49 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 205-206.

⁸³Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 49.

⁸⁴Vgl. Gelbrich/S. Müller, *Management*, 536, 666-687 u. 1027-1029, die darin tendenziell ein globales Unternehmen oder eine MNU sehen.

⁸⁵Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 50 u. Gelbrich/S. Müller, *Management*, S. 536.

⁸⁶Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 50, OECD, *Adressing*, 25, 27 u. 28, Ditz, *FR 2015*, S. 116, Portner, *ISIR 1998*, S. 549 u. Schmitz, *StBp 1998*, S. 199-200.

⁸⁷Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 50, OECD, *Adressing*, S. 27, Pinkernell, *FR 2013*, S. 741, Collier/Andrus, *BEPS*, 213-214, Rn. 6.61, Ditz, *FR 2015*, S. 116.

⁸⁸Vgl. Portner, *ISIR 1998*, S. 549-550.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

del nachfragen.⁸⁹ Aus dieser spezialisierungsbedingten Mobilität folgt eine steigende relative Bedeutung der Besteuerung.⁹⁰

Unternehmungen durchlaufen die Entwicklungsstufen i. d. R. in Etappen.⁹¹ Gleichwohl können sie Stufen überspringen.⁹² Daher sind alle Grundtypen und Mischformen anzutreffen.⁹³ In der Diskussion findet im Allgemeinen (i. A.) die Bezeichnung MNU Verwendung. Diesem Sprachgebrauch wird gefolgt. **2.23**

MNU treten als Konzern- oder als Einheitsunternehmungen in Erscheinung.⁹⁴ Konzerne entstehen durch den Zusammenschluss wenigstens zweier Unternehmungen unter einheitlicher Leitung.⁹⁵ Die Konzernbildung ist grds. steuerlich unbedeutend, da ein Konzern keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt begründet.⁹⁶ Die Konzernelemente bilden eine wirtschaftliche Einheit, bleiben jedoch rechtlich selbständig.⁹⁷ Die rechtliche Selbständigkeit gilt auch für die Besteuerung (Trennungsprinzip), d. h., die Gesellschaften und ihre Gesellschafter werden getrennt besteuert.⁹⁸ Somit liegen im Konzern mindestens zwei selbständige Steuersubjekte vor, nämlich die Tochtergesellschaft und die jeweilige Muttergesellschaft als ihre Gesellschafterin.⁹⁹ Dies ermöglicht den MNU-Elementen mit Wirkung für die Besteuerung Geschäftsbeziehungen einzugehen.¹⁰⁰ **2.24**

Einheitsunternehmungen dagegen bilden sowohl wirtschaftlich als auch rechtlich eine Einheit.¹⁰¹ Die Auslandstätigkeit wird durch rechtlich unselbständige Niederlassungen abgewickelt.¹⁰² Sobald eine Niederlassung steuerlich als Betriebstätte bzw. abhängiger Vertreter zu qualifizieren ist, bildet sie für die Besteuerung ein selbständiges Erfolgs- **2.25**

⁸⁹Vgl. E. Koch, *Globalisierung*, S. 144, Daniels, *Intertax 2001*, S. 4 u. Schmitz, *StBp 1998*, S. 201. Zu denken ist, soweit wie sie für die Unternehmenstätigkeit von Bedeutung sind, an Faktoren wie ein funktionierendes Rechtssystem, intakte Märkte und ausgebildete Arbeitnehmer. Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1015 u. Shaxson/Christensen, *Competitiveness*, S. 281.

⁹⁰Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 699, Kommission, *SEK(2001)1681*, Zusammenfassung S. 3, Rz. 3 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 3-4.

⁹¹Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 48.

⁹²Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 48.

⁹³Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 48.

⁹⁴Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 995-996, Brähler, *Steuerrecht*, S. 349, Harald Schaumburg/Jesse, *Holding*, § 14, Rn. 2 u. Holtmann, *DStR 1998*, S. 1278.

⁹⁵Vgl. Lutter, *Begriff*, § 1, Rn. 34, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 3-4 u. Holtmann, *DStR 1998*, S. 1278.

⁹⁶Vgl. Herzig, *DB 2002*, S. I, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 180, R. Müller, *DStR 2002*, S. 1685 u. Raupach, *Utopie*, S. 689 u. 696-697. Eine Ausnahme besteht für die Niederlande. Unter der Voraussetzung, dass die niederländische Muttergesellschaft alle Anteile ihrer niederländischen Tochtergesellschaft hält, wird für steuerliche Zwecke eine Fusion fingiert und die Tochtergesellschaft verliert ihre Steuersubjekteigenschaft. Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 697.

⁹⁷Vgl. Neu/Lühn, *GmbH-Steuerberater (gmbhstb) 2003*, S. 46, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 3 u. R. Müller, *DStR 2002*, S. 1685.

⁹⁸Vgl. Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 310, Neu/Lühn, *gmbhstb 2003*, S. 47, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 210 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 344-345 u. 349. Diesen Grundsatz durchbricht die Organschaft. Innerhalb einer solchen werden die MNU-Elemente wie eine Unternehmung behandelt. Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 344-345.

⁹⁹Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 18 u. 350.

¹⁰⁰Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 213-214 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 162.

¹⁰¹Vgl. Neu/Lühn, *gmbhstb 2003*, S. 46, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 210, Herzig, *DB 2002*, S. I u. Holtmann, *DStR 1998*, S. 1278.

¹⁰²Vgl. Kahle/Möding, *DB 2011*, S. 2338, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 210 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2606.

zurechnungssubjekt aufgrund der Selbständigkeitsfiktion („functionally separate entity approach“) gemäß (gem.) Art. 7 Abs. 2 OECD Musterabkommen 2014 (OECD-MA 2014).¹⁰³ In diesem Fall sind die Betriebstätte und das Stammhaus für die Zurechnung der Erfolgsanteile wie selbständige Steuersubjekte zu behandeln, obwohl keine entsprechenden zivilrechtlichen Vereinbarungen möglich sind.¹⁰⁴ Daraus entsteht, wie bei einem Konzern, die Möglichkeit zur Steuergestaltung.¹⁰⁵ Wie das Vorliegen mehrerer Steuersubjekte innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit internationale Steuergestaltungen ermöglicht, zeigt das nächste Unterkapitel.

2.2.2. Nahestehendenproblematik, Privatautonomie und Entscheidungsaneutralität

Die Vielheit bei wirtschaftlicher Einheit mit dem Grundsatz der Privatautonomie kombiniert, führt das Steuerrecht an seine Grenzen.¹⁰⁶ Das Recht unterstellt selbständigen Steuersubjekten einen natürlichen Interessengegensatz.¹⁰⁷ Es nimmt an, dass sich der Preis für eine Leistung frei am Markt bildet und sich jedes Wirtschaftssubjekt darum bemüht seinen Erfolg zu maximieren.¹⁰⁸ Im Gegensatz dazu fehlt natürlichen wie juristischen Personen zwischen denen eine familiäre oder gesellschaftsrechtliche Bindung besteht (nahestehende Personen) der Interessengegensatz (Nahestehendenproblematik).¹⁰⁹ Da sie eine wirtschaftliche Einheit bilden, ist es für sie unerheblich an welcher Stelle der Gewinn entsteht, solange der Nachsteuergewinn für alle maximiert wird.¹¹⁰ Um ihr Ziel zu erreichen, nutzen Nahestehende rechtliche Gestaltungen, die fremde Dritte zur Wahrung ihrer Interessen so nicht wählen.¹¹¹

Der Grundsatz der Privatautonomie erlaubt allen Steuerpflichtigen, auch Nahestehenden, die Art und Weise ihrer unternehmerischen Tätigkeit auch im Hinblick auf steuerliche Anerkennung frei zu wählen.¹¹² Jeder Kaufmann entscheidet bspw. frei über die Ausstattung seiner Unternehmung mit Eigen- und Fremdkapital (Grundsatz

2.26

2.27

¹⁰³Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 3, Kahle/Möding, *DB 2011*, S. 2338, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 210 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2606-2607, 2608. In Deutschland umgesetzt durch § 1 Abs. 5 Außensteuergesetz (AStG).

¹⁰⁴Vgl. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa), Ziff. 3, Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 3, Kahle/Möding, *DB 2011*, S. 2338 u. 2342, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 210 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2608.

¹⁰⁵Vgl. Kahle/Möding, *DB 2011*, S. 2338 u. 2342, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 210 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2608.

¹⁰⁶Vgl. R. Müller, *DStR 2002*, S. 1685 u. P. Kirchhof, *StuW 1983*, S. 173.

¹⁰⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 33.

¹⁰⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 33.

¹⁰⁹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 59-60 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2612 u. 2613.

¹¹⁰Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 701.

¹¹¹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 37, Rz. 1.11 u. S. 78-79, Rz. 1.122, OECD, *Guidelines 2010*, S. 52-53, Rz. 1.67, Frotscher, *Steuerrecht*, Rn. 953 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 50.

¹¹²Vgl. P. Kirchhof, *StuW 1983*, S. 179-180, Beiser, *Einmalerrfassung*, S. 17-18 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 737. Freilich muss die zivilrechtliche Gestaltung tatsächlich umgesetzt werden, um steuerlich anerkannt zu werden. Vgl. P. Kirchhof, *StuW 1983*, S. 174 u. 177 u. Bundesfinanzhof (BFH), *X R 139/95*, I u. II. 2.

der Finanzierungsfreiheit).¹¹³ Seine Wahl trifft er unabhängig davon, ob er auf fremde Mittel angewiesen ist oder nicht.¹¹⁴ Eine etwaige unterschiedliche Steuerbelastung behagt dem BFH nicht.¹¹⁵ Er sieht allerdings auch keine (steuer-)gesetzliche Handhabe, um die Steuerpflichtigen zu einer bestimmten Finanzierungsstruktur anzuhalten.¹¹⁶ In ständiger Rechtsprechung lehnt er deshalb ab, eine hohe Fremdkapitalausstattung als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des (i. S. d.) § 42 AO zu behandeln und bekräftigt die Finanzierungsfreiheit immer wieder.¹¹⁷ Die Privatautonomie gilt für sämtliche unternehmerische Entscheidungen.¹¹⁸

Bei Verträgen zwischen Nahestehenden spielt neben dem Leistungsgegenstand der Preis eine zentrale Rolle.¹¹⁹ Die von Nahestehenden vereinbarten Preise heißen Verrechnungs- bzw. Transferpreise und dienen der Abrechnung der ausgetauschten Leistungen.¹²⁰ Der Verrechnungspreis übernimmt typischerweise (typ.) drei Funktionen: die Lenkungs-, die Einkommensverteilungs- und die Kontrollfunktion.¹²¹ Aus steuerlicher Sicht verlieren die Lenkungs- und die Kontrollfunktion aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes ihre Bedeutung.¹²² Schließlich legen nahestehende Personen den Preis ihren Interessen entsprechend fest, typ. die Gewinnmaximierung nach Steuern.¹²³ Im Ergebnis ordnen Verrechnungspreise zwischen Nahestehenden den Erfolg nur noch für steuerliche Zwecke zu.¹²⁴

2.28

Der fehlende Interessengegensatz und die von der Privatautonomie geschützte Gestaltungsfreiheit regen keine Steuergestaltung an, sondern eröffnen nur die Möglichkeit

2.29

¹¹³Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 118, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 947 u. Söffing, *BB 2008*, S. 417-418.

¹¹⁴Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 947 u. Söffing, *BB 2008*, S. 417-418. Das Streben Steuern zu sparen, wird von der Finanzverwaltung und Rechtsprechung grds. anerkannt. Vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO), § 42, Rz. 2.2, BFH, *GrS 1-2/95*, Tz. III, BFH, *GrS 2-3/88*, Tz. C.III, BFH, *I R 289/81*, Tz. II.6 u. BFH, *I R 101/81*, Tz. II.2.

¹¹⁵Vgl. Herzig, *FR 1994*, S. 590-591.

¹¹⁶Vgl. Herzig, *FR 1994*, S. 590-591.

¹¹⁷Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 950-951.

¹¹⁸Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 891-892, Hey, *StuW 2008*, S. 176, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 1-2 u. BFH, *III R 75/97*. Die Überlegungen gelten grds. auch auf europäischer Ebene, wie z. B. für die Wahl des Standortes, der Rechtsform, der Vertragspartner. Vgl. Hey, *StuW 2008*, S. 179-180, Europäischer Gerichtshof (EuGH), *Urteil (Urt.) v. 21.2.2006, C-255/02, Halifax* u. EuGH, *Urt. v. 12.9.2006, C-196/04, Caddbury Schweppes*.

¹¹⁹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 16. Kritisch zur Rechtsprechung des BFH, der ausschließlich die Höhe und nicht den Grund zum Gegenstand der Verrechnungspreisprüfung macht. Vgl. Rupp, *Grenze*, S. 588-589. BFH, *I R 29/14*, Tz. 17-18, BFH, *I B 103/13*, Tz. 6, BFH, *I R 23/13*, Tz. 18-19.

¹²⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 17 u. Frotscher, *Steuerrecht*, Rn. 952.

¹²¹Vgl. Kotschenreuther, *Kapitel G*, Rn. 7-14 u. 33, der noch auf spezielle Ziele für grenzüberschreitende Sachverhalte eingeht. In den Folgeauflagen ist der Abschnitt nicht mehr enthalten. Zur Schutzfunktion von Verrechnungspreisen im Zivilrecht Hommelhoff, *Konzern*, S. 48-54 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 95.

¹²²Vgl. Frotscher, *Steuerrecht*, Rn. 953.

¹²³Vgl. Seiler, *StuW 2005*, S. 35, Martens-Weiner, *Reform*, S. 23 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 885 u. 888. Es sind andere Zwecke denkbar, wie z. B. Preissenkungen zum Zweck des Markteintritts, das Vermeiden von Handelsbeschränkungen und politische Unsicherheiten. Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 56-59, OECD, *Guidelines 2017*, S. 34 u. Raupach, *Utopie*, S. 701.

¹²⁴Vgl. Seiler, *StuW 2005*, S. 35.

dazu.¹²⁵ Den zentralen Anreiz setzt die fehlende Entscheidungsneutralität.¹²⁶ Gerade die mit der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung einhergehenden Belastungsunterschiede rufen erhebliche Gestaltungsanreize hervor.¹²⁷

Mit dem Wachstum des verlagerbaren Steuersubstrates sinkt die Bedeutung der fixen Kosten der Gestaltung, bspw. Beratungsgebühren, und erhöht die Sensitivität für Steuerbelastungsdifferenzen.¹²⁸ MNU stehen aufgrund ihrer Größe und Verzweigung vielfältige Möglichkeiten zur Verfügung, um von diesem Umstand zu profitieren.¹²⁹ Deren systematischen Nutzung zeigt das nachfolgende Kapitel auf.

2.30

2.3. Modell der OECD zur internationalen Gewinnverlagerung

So unterschiedlich die sachliche Zielstellung der MNU ausfällt, so sehr gleicht sie sich bei der Steuerplanung und -gestaltung.¹³⁰ Die Besteuerung soll final möglichst niedrig ausfallen.¹³¹ Dazu dienen im Detail unterschiedliche Strukturen, welche sich allerdings auf die gleichen Elemente und Prinzipien zurückführen lassen.¹³² Der Aufbau des Steuertatbestandes sowie sein Zusammenspiel mit dem Abkommensrecht erlauben durch eine systematische Kombination der Gestaltungsmöglichkeiten Steuerzahlungen ganz oder teilw. zu vermeiden.¹³³ Aus diesen Erkenntnissen hat die OECD das in Abbildung (Abb.) 2.1¹³⁴ gezeigte Modell entwickelt.

2.31

¹²⁵Vgl. P. Kirchhof, *StuW* 1983, S. 179-180.

¹²⁶Vgl. Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 23, de Wilde, *Intertax* 2015, S. 439, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 886, Hey, *StuW* 2008, S. 182, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 9 u. Herzig, *FR* 1994, S. 589.

¹²⁷Vgl. Beck, *Qualifikationskonflikte*, S. 23, Kommission, *SEK(2001)1681*, S. 214-215 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 888 zu Belastungsunterschieden i. A. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 5-6, 29 u. 32.

¹²⁸Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 217-218 u. Ehrlicher, *Probleme*, S. 58-59.

¹²⁹Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 958-964, 989 u. 990 am Beispiel der Finanzierung.

¹³⁰Vgl. OECD, *Adressing*, S. 39, Lühn, *Konzernsteuerplanung*, S. 17 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 888.

¹³¹Vgl. OECD, *Adressing*, S. 39, Lühn, *Konzernsteuerplanung*, S. 17, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 885 u. P. Kirchhof, *StuW* 2017, S. 12.

¹³²Vgl. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 196, Rn. 6.01 Lühn, *Konzernsteuerplanung*, S. 22 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 250-252.

¹³³Vgl. Gillamariam/Binding, *DStR* 2013, S. 1154 u. 1155, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 196, Rn. 6.01, Beer u. a., *CESifo WP* 2018, S. 4-5, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 885 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 250-252.

¹³⁴OECD, *Action 1*, S. 79, Ziff. 183.

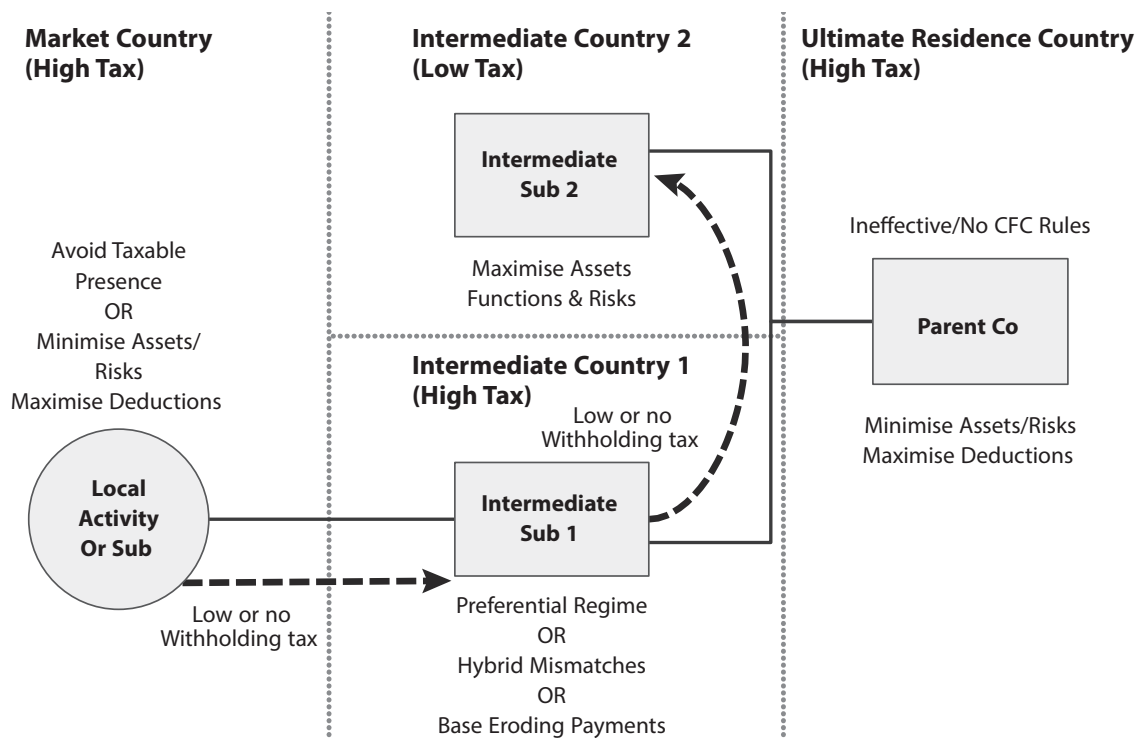


Abbildung 2.1.: BEPS planning in the context of income tax

Wie sich ersehen lässt, beruhen globale Steuerplanungsstrategien auf vier Elementen; die Vermeidung oder Verringerung der:¹³⁵ **2.32**

1. steuerlichen Belastung operativer Unternehmensteile im „Market Country“ und im „Ultimate Residence Country“;
2. Quellensteuern auf gruppeninterne Zahlungen im „Market Country“ und im „Intermediate Country 1“;
3. Ertragsteuern bei Zwischengesellschaften im „Intermediate Country 1“ und im „Intermediate Country 2“ sowie
4. laufenden Besteuerung niedrig versteuerter Erträge auf der Ebene der Spitzeneinheit im „Ultimate Residence Country“.

Die Elemente werden in den nachfolgenden Unterkapiteln vorgestellt.

2.3.1. Vermeidung oder Minimierung der Steuerbelastung operativer Gruppenelemente

Um operativ tätige MNU-Elemente, also diejenigen, die durch Transaktionen mit Dritten die erfolgsbegründenden Absatz- und Beschaffungsleistungen erbringen, steuerlich zu entlasten, muss die Entstehung des Steuertatbestandes dem Grunde oder der Höhe nach verhindert werden.¹³⁶ **2.33**

¹³⁵Vgl. OECD, *Action 1*, S. 78, Ziff. 183, OECD, *Adressing*, S. 44 u. 73 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 888-889.

¹³⁶Vgl. § 38 AO, Haase, *Steuerrecht*, Rn. 99-100, OECD, *Action 1*, S. 79, Ziff. 184 u. 185, Lühn, *Konzernsteuerplanung*, S. 22-39 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 889.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

der Entstehung eines Steuersubjekts bzw. -objekts, fehlt ein steuerlicher Anknüpfungspunkt und weitere Gestaltungsmaßnahmen sind entbehrlich.¹³⁷ Zeitigen diese Maßnahmen keinen Erfolg, muss die Bemessungsgrundlage oder der Steuersatz beeinflusst werden.¹³⁸ Die verfügbaren Gestaltungsmöglichkeiten beschreiben die nachfolgenden Abschnitte.

2.3.1.1. Dem Grunde nach

2.3.1.1.1. Vermeidung der Ansässigkeit Die Ansässigkeit als Ausdruck der Zugehörigkeit zu einer Steuerhoheit ist gegenwärtig elementar für das Besteuerungsrecht eines Staates und hängt von der Form der wirtschaftlichen Aktivität ab.¹³⁹ Mit dem Direktgeschäft, der Betriebsstätte und der Körperschaft stehen drei Formen grenzüberschreitender Tätigkeit zur Verfügung.¹⁴⁰ **2.34**

Bei einem Direktgeschäft erfolgt die Leistungserbringung im Quellenstaat ohne Begründung einer Ansässigkeit; ein steuerlicher Anknüpfungspunkt entsteht im Ausland grds. nicht.¹⁴¹ Die steuerliche Behandlung entspricht der eines inländischen Sachverhalts, nur befinden sich die Abnehmer im Ausland.¹⁴² Folglich bestimmt das inländische Recht, d. h. das Recht des Ansässigkeitsstaates, die Besteuerung.¹⁴³ Dieses Vorgehen bietet sich insbesondere (insb.) bei Leistungen an, die ohne physische Präsenz angeboten werden.¹⁴⁴ Das Potential zur Steuergestaltung beschränkt sich auf die innerstaatlichen Gestaltungsspielräume.¹⁴⁵ Allerdings sieht das Ausland unter Umständen (u. U.) ein Quellensteuerrecht vor, dessen Bewältigung in Unterkapitel 2.3.2 diskutiert wird. **2.35**

¹³⁷Vgl. § 38 AO u. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 5, Lühn, *Konzernsteuerplanung*, S. 22-24 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 889.

¹³⁸Vgl. Lühn, *Konzernsteuerplanung*, S. 25-39 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 889.

¹³⁹Vgl. OECD, *Action 1*, S. 79, Ziff. 184, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 243, W. Scheffler, *Besteuerung*, S. 155 u. Strunk, *Fortentwicklung*, S. 264.

¹⁴⁰Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 92-95 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2606. Um genau zu sein, lassen sich vier Formen unterscheiden. Es besteht noch die Möglichkeit zur Errichtung einer Personengesellschaft. Da deren Behandlung davon abhängt, ob sie im Ansässigkeitsstaat als selbständiges oder unselbständiges Steuersubjekt zu behandeln ist, stellen sich für die Analyse im Fall der Selbständigkeit die Konsequenzen einer Kapitalgesellschaft und im Fall der Unselbständigkeit die einer Betriebsstätte ein. Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 95, W. Scheffler, *Besteuerung*, S. 155 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 243.

¹⁴¹Vgl. OECD-MA 2017, Art. 7 Abs. 1, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 245, Brähler, *Steuerrecht*, S. 219, Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 93, W. Scheffler, *Besteuerung*, S. 159 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2606.

¹⁴²Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 93, W. Scheffler, *Besteuerung*, S. 162 u. 163 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 154.

¹⁴³Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 93, W. Scheffler, *Besteuerung*, S. 162 u. 163 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 154.

¹⁴⁴Vgl. OECD, *Action 1*, S. 79, Ziff. 185, Brähler, *Steuerrecht*, S. 219 u. W. Scheffler, *Besteuerung*, S. 161. Weitere Möglichkeiten des Direktgeschäfts, wie die Kapital- oder die Nutzungsüberlassung mobiler Wirtschaftsgüter, können eine beschränkte Steuerpflicht auslösen bzw. bei Immobilien lösen sie eine solche aus. W. Scheffler, *Besteuerung*, S. 164-165.

¹⁴⁵Vgl. W. Scheffler, *Besteuerung*, S. 161.

Der Verzicht auf eine physische Präsenz birgt Nachteile, z. B. eine geringe Nähe zum Markt oder mangelnde Kontrolle über die Wertschöpfungskette.¹⁴⁶ Um dem entgegenzuwirken, können sich MNU einer Betriebsstätte oder eines Vertreters bedienen.¹⁴⁷ In diesen Fällen begründet die MNU nach nationalem Steuerrecht grds. eine auf das im Quellenstaat erzielte Einkommen beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 EStG. Ob dem Quellenstaat tatsächlich (tats.) ein Besteuerungsrecht zusteht, entscheidet das Abkommensrecht.¹⁴⁸ **2.36**

Eine Betriebsstätte entsteht durch „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.“¹⁴⁹ Das Abkommensrecht schränkt die sehr weite Definition ein.¹⁵⁰ Aktivitäten gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014 bspw. begründen generell keine Betriebsstätte, da sie von der Erfolgsrealisation zu weit entfernt oder deren Umfang zu gering seien, um ein Besteuerungsrecht zu rechtfertigen.¹⁵¹ MNU spalten deshalb die Tätigkeiten so auf, dass ihr Umfang den vorbereitenden oder helfenden Charakter nicht übersteigt oder sie nur die im OECD-MA 2014 genannten Aktivitäten ausführen.¹⁵² In der Konsequenz können MNU ihre Kerntätigkeiten im Quellenstaat durchführen, ohne einen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung zu begründen.¹⁵³ **2.37**

Fehlen die sachlichen Voraussetzung einer Betriebsstätte, können persönliche Merkmale eine sog. Vertreterbetriebsstätte begründen.¹⁵⁴ Sie liegen vor, wenn der Vertreter, der mit der Vollmacht Verträge für die MNU abzuschließen ausgestattet ist (Abschlussvollmacht) und die Vollmacht für gewöhnlich ausübt, an Weisungen gebunden ist und in einem persönlichen Abhängigkeitsverhältnis steht (abhängiger Vertreter).¹⁵⁵ Es sei denn, er übt nur Hilfs- oder Vorbereitungstätigkeiten aus.¹⁵⁶ Aufgrund der sehr for- **2.38**

¹⁴⁶Vgl. Gelbrich/S. Müller, *Management*, S. 265 u. 266, Dülfer/Jöstingmeier, *Management*, S. 129 u. Richter, *Besteuerung*, S. 1.

¹⁴⁷Vgl. Richter, *Besteuerung*, S. 1 u. Gelbrich/S. Müller, *Management*, S. 265 u. 266. Vertreter können natürliche und juristische Personen sein. Vgl. Kofler u. a., *IStR-Beihefter 2017*, S. 9. Zu beachten ist, dass das nationale Recht und das Abkommensrecht die Begriffe nicht identisch verwendet. Im innerstaatlichen Recht bestimmen die Begriffe die materielle Steuerpflicht, während sie im Abkommensrecht die Zuweisung des Besteuerungsrechts übernehmen. Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 151.

¹⁴⁸Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 308 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 146.

¹⁴⁹§ 12 S. 1 AO. Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 147, Heinsen/Voß, *DB 2012*, S. 1234-1235, Tappe, *IStR 2011*, S. 872 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2606-2007. Zu den Schwierigkeiten, das Vorliegen einer Betriebsstätte zu bestimmen, siehe z. B. die Diskussion um Mirrorserver. Wied/Reimer, in: *Blümich, EStG § 49*, Rn. 67, Heinsen/Voß, *DB 2012*, S. 1234-1236 Tappe, *IStR 2011*, S. 871-872, Pinkernell, *Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 2012*, Kapitel 3.1 u. 3.2 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 27-29.

¹⁵⁰Vgl. Art. 5 OECD-MA 2014 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 110 u. 151-152, Heinsen/Voß, *DB 2012*, S. 1234-1235, Tappe, *IStR 2011*, S. 872 u. Eckl, *IStR 2009*, S. 512-513.

¹⁵¹Vgl. OECD, *Action 7*, S. 10, OECD, *Convention 2014*, S. 103, Tz. 21, Brähler, *Steuerrecht*, S. 148-149 u. Eckl, *IStR 2009*, S. 512-513.

¹⁵²Vgl. OECD, *Action 7*, S. 10.

¹⁵³Vgl. OECD, *Action 7*, S. 10.

¹⁵⁴Vgl. OECD, *Convention 2014*, S. 107, Tz. 31-32, Brähler, *Steuerrecht*, S. 149, Kofler u. a., *IStR-Beihefter 2017*, S. 7 u. Fey, *Vertreter*, Rn. 1.

¹⁵⁵Vgl. OECD, *Convention 2014*, S. 107-108, Tz. 31-34 Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 333, Brähler, *Steuerrecht*, S. 149, Kofler u. a., *IStR-Beihefter 2017*, S. 6, Fey, *Vertreter*, Rn. 4 u. Eckl, *IStR 2009*, S. 513.

¹⁵⁶Brähler, *Steuerrecht*, S. 149-150, Fey, *Vertreter*, Rn. 4, OECD, *Convention 2014*, S. 107-108, Tz. 35, OECD, *Action 7*, S. 10 u. Kofler u. a., *IStR-Beihefter 2017*, S. 6-7.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

malen Betrachtungsweise können die Abschlussvollmacht und die Aufspaltung der Tätigkeit als Gestaltungsmittel dienen, um die Entstehung einer Vertreterbetriebstätte zu steuern.¹⁵⁷ Wird keine Vertreterbetriebstätte begründet, entspricht die steuerliche Behandlung der eines Direktgeschäfts.¹⁵⁸

Eine Vertreterbetriebstätte lässt sich durch einen unabhängigen Vertreter, bspw. einen Kommissionär, vermeiden.¹⁵⁹ Den unabhängigen Vertreter kennzeichnet seine persönliche, d. h. seine rechtliche und wirtschaftliche, Unabhängigkeit.¹⁶⁰ Rechtliche Unabhängigkeit bedeutet, dass der Vertreter keinen Weisungen und keiner umfassenden Aufsicht unterliegt, also der Wille des Vertretenen die laufende Geschäftstätigkeit nicht bestimmt.¹⁶¹ Besitzt „der Vertreter einen Entscheidungsspielraum von einem gewissen wirtschaftlichen Gewicht“ und trägt er „ein wirtschaftliches Risiko“, bspw. durch eine vom Markterfolg abhängige Vergütung, ist er wirtschaftlich unabhängig.¹⁶² Aufgrund dieser Abgrenzung können MNU Konzerngesellschaften innerhalb des Konzerns als unabhängige Vertreter einsetzen, denn die gesellschaftsrechtliche Beziehung begründet definitionsgemäß keine persönliche Abhängigkeit.¹⁶³ Eine eigene Geschäftstätigkeit des Vertreters kann die Qualifikation als unabhängig verstärken.¹⁶⁴ MNU begründen so, trotz ihrer Tätigkeit im Quellenstaat, über die Steuerpflicht des Vertreters hinaus selbst keine Steuerpflicht.¹⁶⁵ **2.39**

Eine rechtliche Verselbständigung kann erwünscht sein, um bspw. regulatorische Vorgaben zu erfüllen.¹⁶⁶ Wird eine Körperschaft nach inländischem Recht errichtet, entsteht mit dem Sitz im Inland immer ein Anknüpfungspunkt für eine unbeschränkte Steuerpflicht.¹⁶⁷ In dem Fall darf der Ansässigkeitsstaat das weltweit erzielte Einkommen der Körperschaft besteuern (Welteinkommensprinzip).¹⁶⁸ Wird nach ausländischem Recht gegründet und der Sitz im Ausland belassen, entsteht über eine bereits erläuterte Betriebstätte hinaus ein inländischer Anknüpfungspunkt nur,¹⁶⁹ wenn der **2.40**

¹⁵⁷Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 333, OECD, *Action 7*, S. 15, Kofler u. a., *ISTR-Beihefter 2017*, S. 10-11, Fey, *Vertreter*, Rn. 4 u. Eckl, *ISTR 2009*, S. 513.

¹⁵⁸Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 308.

¹⁵⁹Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 150, Fey, *Vertreter*, Rn. 5 u. Eckl, *ISTR 2009*, S. 513.

¹⁶⁰Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 331, Brähler, *Steuerrecht*, S. 150 u. Fey, *Vertreter*, Rn. 6.

¹⁶¹Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 331 u. Fey, *Vertreter*, Rn. 6.

¹⁶²Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 331-332 u. Fey, *Vertreter*, Rn. 6.

¹⁶³Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 332 u. Kofler u. a., *ISTR-Beihefter 2017*, S. 9-10. So auch die Antiorganklausel des OECD-MA. Vgl. Eckl, *ISTR 2009*, S. 514.

¹⁶⁴Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 332, Kofler u. a., *ISTR-Beihefter 2017*, S. 10, Fey, *Vertreter*, Rn. 6 u. Eckl, *ISTR 2009*, S. 513-514.

¹⁶⁵Vgl. OECD, *Action 7*, S. 9-10 u. 15. Ursächlich dafür ist die fehlende Bindung der ausländischen Gesellschaft an den Quellenstaat. Gegen diese Strukturen sind die Staaten juristisch vorgegangen, konnten sich jedoch nicht durchsetzen. Vgl. OECD, *Action 7*, S. 9-10.

¹⁶⁶Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 49, Höhn/Höring, *Unternehmen*, S. 141, Rn. 8, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 894 u. 994-995 u. Wright u. a., *International Transfer Pricing Journal (ITPJ) 2016*, S. 105-106, die weitere Beispiele nennen.

¹⁶⁷Vgl. § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) i. V. m. § 11 AO, Strunk, *Fortentwicklung*, S. 264, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 19 u. Harald Schaumburg, *Steuerrecht*, Rn. 6.7.

¹⁶⁸Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 6 u. 9.

¹⁶⁹Es sei von der Möglichkeit der Schaffung eines Anknüpfungspunktes aufgrund § 49 Abs. 1 Nummer (Nr.) 1 u. 6 EStG abgesehen. Vgl. Dötsch u. a., *Körperschaftsteuer*, S. 32. Nr. 1 kommt mangels

Ort der geschäftlichen Oberleitung im Inland liegt.¹⁷⁰ Das Vorliegen hängt vom Einzelfall ab und gewinnt durch die internationale Arbeitsteilung an Bedeutung.¹⁷¹ Kommt eine Unternehmung ohne räumlich bestimmbare Zentrale aus und treffen die Geschäftsführer ihre Entscheidungen nicht an einem Ort (bzw. in einem Staat), sondern halten sich diese an unterschiedlichen Orten auf, kann eine Ortsbestimmung schwierig sein.¹⁷² Schließlich können die Steuerpflichtigen den Ort der geschäftlichen Oberleitung aktiv beeinflussen bzw. dessen Bestimmung sogar unmöglich machen;¹⁷³ in diesem Fall soll auf den Unternehmenssitz abgestellt werden.¹⁷⁴ Lässt sich die Ansässigkeit nicht vermeiden, ist zu versuchen dem Tatbestandsmerkmal der Steuersubjekteigenschaft zu entgehen.¹⁷⁵

2.3.1.1.2. Vermeidung der Steuersubjekteigenschaft Die Erfassung als Steuer- 2.41
subjekt können MNU-Elemente nur vermeiden, wenn das Gesetz eine persönliche Steuerbefreiung vorsieht.¹⁷⁶ Das EStG, z. B., sieht eine solche nicht vor.¹⁷⁷ Eine Befreiung gem. § 5 KStG bzw. § 3 Gewerbesteuergesetz (GewStG) kommt aufgrund der gewerblichen Tätigkeit nicht in Betracht.¹⁷⁸ Somit ist, zumindest in Deutschland, auf die Entstehung des Steuergegenstands einzuwirken.

2.3.1.1.3. Vermeidung der Steuerobjektentstehung Die Entstehung des Steuer- 2.42
objekts, nämlich der steuerliche Gewinn¹⁷⁹, lässt sich theoretisch durch zwei Maßnahmen verhindern. Davon scheidet die Nutzung der objektiven Steuerbefreiung gem. §§ 3 u. 3b EStG bzw. KStG, §§ 5 u. 15 aufgrund der erwerbswirtschaftlichen bzw. wegen

land- bzw. forstwirtschaftlicher Betätigung und Nr. 6 wegen der Subsidiarität zu gewerblichen Einkünften nicht in Betracht.

¹⁷⁰Vgl. § 1 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10 AO u. Harald Schaumburg, *Steuerrecht*, Rn. 6.7 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2611.

¹⁷¹Vgl. Drüen, *Tipke/Kruse*, § 10, Rn. 1, Strunk, *Fortentwicklung*, S. 264, Breuninger/A. Krüger, *Integration*, S. 80-83 u. Ehrlicher, *Probleme*, S. 57 u. 58, der darauf hinweist, dass der Sitz zu einer strategischen Variable geworden ist. BFH, *I R 22/90*, BFH, *V R 32/88*, BFH, *I K 1/93*, Tz. II.6 u. BFH, *I R 76/95*, Anmerkung (Anm.) 2.

¹⁷²Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 690, Breuninger/Welf Müller u. a., *Integration*, S. 80-83, Strunk, *Fortentwicklung*, S. 264, Mössner, *Steuerhoheit*, B 69, Drüen, *Tipke/Kruse*, § 10, Rn. 9 u. Harald Schaumburg, *Steuerrecht*, S. 6.2, der diese Frage allerdings für wenig bedeutsam hält. BFH, *I R 22/90* u. BFH, *I R 76/95*, Anm. 2.

¹⁷³Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 690, Fußnote (Fn.) 56, Strunk, *Fortentwicklung*, S. 264-265 u. Drüen, *Tipke/Kruse*, § 10, Rn. 9. BFH, *I R 76/95*, S. II.4 u. BFH, *Urteil v. 15.10.1997 (nicht veröffentlicht (NV))*, Tz. II.1. Die Unbestimmbarkeit klar ablehnend Töben, *Geschäftsleitung*, S. 184-185, BFH, *I R 22/90* u. BFH, *I K 1/93*, Tz. II.6 Dagegen Breuninger/A. Krüger, *Integration*, S. 100-102.

¹⁷⁴Vgl. Drüen, *Tipke/Kruse*, § 10, Rn. 9 u. Breuninger/A. Krüger, *Integration*, S. 105-106.

¹⁷⁵Vgl. § 38 AO.

¹⁷⁶Vgl. Birk/Desens u. a., *Steuerrecht*, S. 30, Rn. 101.

¹⁷⁷Vgl. Birk/Desens u. a., *Steuerrecht*, S. 30, Rn. 101.

¹⁷⁸Vgl. Grashoff, *Steuerrecht*, Rn. 235-239 u. 241, Dötsch u. a., *Körperschaftsteuer*, S. 54, Birk/Desens u. a., *Steuerrecht*, S. 30, Rn. 101, Märten, *in: Gosch*, § 5, Rn. 1, Zenthöfer, *Einkommensteuer*, S. 979 u. Sarrazin, *in: Lenski/Steinberg*, § 3, Rn. 8. Für die Gewerbesteuer sind weitere Befreiungen in anderen Gesetzen möglich. Vgl. Sarrazin, *in: Lenski/Steinberg*, § 3, Rn. 1, 5, 5a u. 10.

¹⁷⁹Steuerlicher Gewinn bezeichnet den Gewinn, der aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften ermittelt wird und der Steuerbemessung zugrunde liegt. Dieser weicht regelm. vom handelsrechtlichen Gewinn ab, auf welchem die Ausschüttungsbemessung beruht. Vgl. Krumm, *in: Blümich*, *EStG*, § 5, Rn. 30 u. 33, Grashoff, *Steuerrecht*, Rn. 105 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 17.

der grenzüberschreitenden Tätigkeit regelm. aus.¹⁸⁰ Das gilt grds. auch für die Gewerbesteuer.¹⁸¹

Allerdings kann das Entgelt für erbrachte Leistungen direkt an ein ausländisches MNU-Element fließen.¹⁸² Die operative Unternehmenseinheit erzielt in dem Fall keine oder kaum (direkte) Einnahmen.¹⁸³ Ihr Ergebnis hängt von der gruppeninternen Leistungsabrechnung ab.¹⁸⁴ Wie die Bemessungsgrundlage dadurch gestaltet werden kann, ist Gegenstand des nachfolgenden Abschnitts. **2.43**

2.3.1.2. Der Höhe nach

2.3.1.2.1. Minimierung der zuordnungsfähigen Erträge Lässt sich der Steuertatbestand dem Grunde nach nicht verhindern, muss er auf der Höhenstufe beeinflusst werden. Der Spielraum auf der Höhenstufe steht einer intensiven Nutzung offen, da eine große Zahl Gestaltungen existiert.¹⁸⁵ Sie setzen am TPS als Mechanismus zur Aufteilung des Steuersubstrates an.¹⁸⁶ **2.44**

Das TPS beruht auf dem Separate Entity Approach (SEA), d. h., jedes Element einer MNU ist steuerrechtlich eine selbständige Einheit und muss den konzerninternen Leistungsaustausch mittels erfolgszuordnender Transferpreise abrechnen.¹⁸⁷ Der Leistungsaustausch führt folglich zu Betriebseinnahmen bei dem einen und Betriebsausgaben bei dem anderen Element.¹⁸⁸ Der Leistungsaustausch insgesamt¹⁸⁹ wurde angemessen abgerechnet, wenn unverbundene Unternehmungen diesen unter gleichen oder vergleichbaren Bedingungen in vergleichbarer Weise abgewickelt hätten (Fremdvergleich).¹⁹⁰ Da regelm. nicht nur ein zulässiger Markt- bzw. Transferpreis existiert, sondern u. a. in Abhängigkeit vom Umfang der übernommenen Funktionen und Risiken (FuR) nur eine Bandbreite ermittelt werden kann, entstehen auf der Ertragsseite mehrere Optionen.¹⁹¹ **2.45**

¹⁸⁰Vgl. Märtens, in: *Gosch*, § 5, Rn. 1 u. 5. Es bestehen Ausnahmen für beschränkt Steuerpflichtige mit Sitz in der Europäischen Union (EU)/dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR). Sie sind unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls steuerbefreit.

¹⁸¹Vgl. Sarrazin, in: *Lenski/Steinberg*, § 3, Rn. 9, 14-16.

¹⁸²Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 251-252 u. Pinkernell, *StuW 2012*, S. 370-371. Zu beachten ist hier die latente Gefahr der Nicht-Anerkennung. Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 251-252.

¹⁸³Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 251-252 u. Pinkernell, *StuW 2012*, S. 370-371.

¹⁸⁴Vgl. Pinkernell, *StuW 2012*, S. 370-371.

¹⁸⁵Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 4-5, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 946-947 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 262-263.

¹⁸⁶Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 5.

¹⁸⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, Rz. 1.6, Petrucci, *Pricing*, S. 14 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 282.

¹⁸⁸Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 229-230.

¹⁸⁹Es genügt also nicht nur die Beurteilung des Preises, sondern erfordert die Erfassung aller Vertragsbestandteile. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 35-36.

¹⁹⁰Umkehrschluss aus Art. 9 Abs.1 OECD-MA 2017. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 35, Dawid, *Überblick*, S. 7, Ditz, *FR 2015*, S. 115, Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2871 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 111-112, 115. Im angelsächsischen Sprachraum heißt der Grundsatz „dealing at arm's length principle“. Im Fecht sport beschreibt er den angemessenen Abstand zwischen zwei Fechtern, der eine Armlänge beträgt und einen fairen Kampf gewährleisten soll. Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 111 u. Teschke, *Konzeption*, S. 11, Fn. 36.

¹⁹¹Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 5, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 261 u. Kommission, *SEK(2001)1681*, S. 287.

Zunächst kann durch die konsequente Vereinbarung des innerhalb der Bandbreite **2.46** niedrigsten zulässigen Transferpreises eine Minimierung der zuordnungsfähigen Erträge erreicht werden.¹⁹² Werden dem operativen MNU-Element außerdem nur risikoarme Funktionen zugeordnet, nimmt es zwar am wirtschaftlichen Verkehr teil, erwirtschaftet aber nur geringe oder keine Erträge, da sein Anspruch auf eine Beteiligung am Umsatzerfolg mangels eigenen Risikos weitgehend entfällt.¹⁹³ Desweiteren lässt sich der Erfolgsbeteiligungsanspruch durch eine geringe Ausstattung mit Wirtschaftsgütern zusätzlich herabsetzen, da ein Vergütungsanspruch für eigene Leistungen bzw. das vorgehaltene Leistungspotential entsprechend sinkt.¹⁹⁴ Damit verbleibt bei dem MNU-Element ein geringerer steuerlicher Ertrag als durch eine Niederlassung mit umfassender wirtschaftlicher Tätigkeit.¹⁹⁵

Ferner sind die Vermeidung der Zurechnung von Erträgen sowie die teilw. unentgeltliche Erbringung von Leistungen gegenüber (ggü.) anderen Gruppenmitgliedern denkbar.¹⁹⁶ In dem Fall entfällt der Ertrag ganz oder teilw. und die Bemessungsgrundlage sinkt unter Beachtung von § 3c EStG aufgrund korrespondierender Aufwendungen.¹⁹⁷ Die Bemessungsgrundlage ist zusätzlich durch Maßnahmen auf der Aufwandsseite beeinflussbar, wie der nächste Abschnitt zeigt. **2.47**

2.3.1.2.2. Maximierung der zuordnungsfähigen Aufwendungen Die Beeinflussung der Aufwendungen bildet das Gegenstück zur Minimierung der Erträge.¹⁹⁸ Die operativ tätige Einheit nimmt Leistungen anderer MNU-Elemente entgegen und entrichtet dafür ein Entgelt am oberen Ende der Transferpreisspanne, um i. R. d. sog. Aufwandserhöhung den steuerpflichtigen Gewinn zu mindern.¹⁹⁹ Dabei gilt je geringer die Ausstattung mit betriebsnotwendigen Ressourcen ist, desto höher ist der Bedarf an der Leistungsbereitstellung durch „Dritte“ und desto höher fallen die Aufwendungen ggü. anderen MNU-Elementen aus.²⁰⁰ Der Logik des FVG folgend müsste sich die Bandbreite der zulässigen Preise mit abnehmender Kapitalausstattung nach oben verschieben, da kaum liquidierbare Wirtschaftsgüter vorhanden sind und das Risiko eines Zahlungsausfalls für die leistenden Unternehmungen steigt.²⁰¹ **2.48**

¹⁹²Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 5.

¹⁹³Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 959, OECD, *Action 1*, S. 80, Ziff. 188 u. OECD, *Guidelines 2010*, S. 45-46, Ziff. 1.42 u. 1.47.

¹⁹⁴Vgl. OECD, *Guidelines 2010*, S. 45-46, Ziff. 1.42 u. 1.47 u. OECD, *Adressing*, S. 42.

¹⁹⁵Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 22.

¹⁹⁶Vgl. Menck, *StBp 1997*, S. 175, Vögele/Dettmann u. a., in: *Vögele, Kapitel A*, Rn. 87 u. Engelke/Clemens, *DStR 2002*, S. 285-286.

¹⁹⁷Vgl., Pyszka, *DStR 2017*, S. 534-535, Engelke/Clemens, *DStR 2002*, S. 286 u. 290 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2612-2613. Dies gilt nicht, wenn kein DBA existiert. Vgl. Pyszka, *DStR 2017*, S. 533-534.

¹⁹⁸Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 259.

¹⁹⁹Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 5, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 234, 252 u. 253 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2614-2615.

²⁰⁰Vgl. OECD, *Adressing*, S. 42 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 234. Dies schließt die geringe Ausstattung mit Eigenkapital ein. Vgl. Menck, *StBp 1997*, S. 199.

²⁰¹Vgl. OECD, *Adressing*, S. 42. Analog dazu die fehlende Besicherung von Darlehen. Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 234.

Als Instrumente bieten sich alle Formen der Nutzungsüberlassung an, sei es als Fremdkapital, Rechte und Wissen oder Leasing, aber auch die Risikotransformation durch konzerninterne Versicherungen.²⁰² Im besten Fall decken sich die steuerpflichtigen Erträge und Aufwendungen oder schwanken um ein ausgeglichenes Ergebnis herum, so dass Gewinne mit etwaigen Verlusten vollständig verrechnet werden können und die Bemessungsgrundlage der operativ tätigen Gesellschaft minimal ausfällt.²⁰³ Allerdings muss darauf geachtet werden, dass steuerliche Anpassungsvorschriften nicht zu einem steuerlichen Gewinn führen, sonst können dennoch Steuerzahlungspflichten ausgelöst werden.²⁰⁴ 2.49

In jedem Fall muss die Kompensation dem FVG entsprechen und die Erträge müssen dem MNU-Element zugerechnet werden, das die wertbildenden Wirtschaftsgüter hält bzw. die wirtschaftlichen Risiken trägt.²⁰⁵ Sonst drohen Korrekturen, die die Gestaltung obsolet machen.²⁰⁶ 2.50

2.3.1.2.3. Steuerung des Steuersatzes Kann die Entstehung des Steuertatbestandes nicht verhindert werden, bleibt die Möglichkeit der Beeinflussung des Steuersatzes. Auf internationaler Ebene weisen die Steuersätze der einzelnen Steuerjurisdiktionen zum Teil (z. T.) erhebliche Differenzen auf,²⁰⁷ so dass bereits durch die Zuordnung der Aktivitäten eine erhebliche Steuerarbitrage möglich ist.²⁰⁸ Aufgrund der geltenden Zuordnung der Besteuerungsrechte kann durch eine daran ausgerichtete Kapital-, FuR-Ausstattung und die Nutzung von Präferenzregimen der Effekt gesteigert werden.²⁰⁹ Dabei muss darauf geachtet werden, dass die Zahlungsströme keiner oder nur einer geringen Zusatzbelastung unterliegen.²¹⁰ Dies ist Gegenstand der folgenden Unterkapitel. 2.51

2.3.2. Vermeidung oder Minimierung der Quellensteuern

Für bestimmte Zahlungen lässt das OECD-MA die Erhebung von Quellensteuern zu, namentlich bei Dividenden und Zinsen.²¹¹ Für Dividenden darf die Belastung 5 % des 2.52

²⁰²Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 5, 6 u. 7, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 254-259, OECD, *Action 1*, S. 80, Ziff. 189, Schwenke, *BB 1998*, S. 2614-2615 u. Menck, *StBp 1997*, S. 197.

²⁰³Andernfalls könnten Verlustabzugsbeschränkungen zum Tragen kommen. Vgl. § 10d EStG u. § 10a GewStG.

²⁰⁴Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, 948-949 u. 988-989. Es ist an die gewerbsteuerliche Hinzurechnung und Kürzung gem. §§ 8 u. 9 GewStG, die Zinsschranke § 4h EStG i. V. m. § 8b KStG und die Lizenzschranke zu denken § 4j EStG.

²⁰⁵Vgl. OECD, *Action 1*, S. 82, Ziff. 195 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 983-984, Hey, *StuW 2008*, S. 182 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 249-250.

²⁰⁶Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 983-984, Hey, *StuW 2008*, S. 182, Eilers, *FR 2007*, S. 734, Schwenke, *BB 1998*, S. 2605-2606 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 249-250.

²⁰⁷Die Belastung von Körperschaften inklusive (inkl.) Anteilseignerebene schwankt in Europa und weiteren ausgewählten Ländern zwischen 14,5 % in Bulgarien, 48,38 % in Deutschland und 63,41 % in Frankreich. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), *Vergleich*, S. 20.

²⁰⁸Vgl. BMF, *Vergleich*, S. 20 u. OECD, *Adressing*, S. 40.

²⁰⁹Vgl. Schwenke, *BB 1998*, S. 2615-2616 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 948-949.

²¹⁰Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 227-228.

²¹¹Vgl. Art. 10 Abs. 2 u. 11 Abs. 2 OECD-MA 2014 u. OECD, *Action 1*, S. 81, Ziff. 190.

Bruttobetrags nicht übersteigen, sofern eine unmittelbare Beteiligung von über 25 % besteht.²¹² In allen anderen Fällen ist eine Belastung in Höhe von (i. H. v.) maximal 15 % des Bruttobetrages erlaubt.²¹³ Die Belastung der Zinszahlungen darf maximal 10 % des Bruttobetrags erreichen.²¹⁴

Sofern eine Freistellung oder eine vergleichbare Entlastung für Dividenden und Zinsen nicht vorgesehen ist,²¹⁵ ergeben sich für die Steuerplanung zwei Ansätze. Die Zahlung kann so strukturiert werden, dass sie nicht unter eine belastete Einkunftsart fällt, oder so umgeleitet werden, dass kein Staat darauf zugreift.²¹⁶ Die Transformation eines Zahlungsstroms in Lizenzgebühren oder Versicherungsprämien vermeidet die Quellensteuer.²¹⁷ Die Vorteilhaftigkeit bestimmt letzten Endes die Behandlung der Zahlung im Empfängerland.²¹⁸ Ein verfügbares Vorzugs- oder Sonderbesteuerungssystem beeinflusst das Ergebnis erheblich.²¹⁹ Solche Präferenzsysteme umfassen typ. Zins- und Lizenzzahlungen (sog. Patentboxen²²⁰) und sehen für begünstigte Tätigkeiten resp. Zahlungen erhöhte Betriebsausgabenabzüge, ermäßigte Steuersätze oder eine teilw. bzw. vollständige Steuerbefreiung vor, welche die effektive Steuerlast erheblich mindern.²²¹

2.53

Als Alternative zur Zahlungsstromtransformation bietet sich der Einsatz einer Zwischengesellschaft an.²²² Als eigenständiges Steuersubjekt verlängert sie den Weg von der Quelle zum finalen Zahlungsempfänger und führt einen Steuervorteil herbei, der bei einer direkten Zahlung nicht entstände.²²³ Einerseits kann die Zwischengesellschaft die Überschreitung bestehender Mindestbeteiligungsgrenzen bezwecken, um Quellensteuern zu vermeiden.²²⁴ Andererseits kann sie dazu dienen, durch die Umleitung der Zahlung über einen Drittstaat in den Genuss günstiger(er) Abkommensregeln zu gelangen.²²⁵ Dieses sog. „treaty shopping“ findet Anwendung, wenn ein dritter Staat mit den beiden Ausgangsstaaten jeweils ein Abkommen geschlossen hat, dass mit Hilfe der Zwischengesellschaft in Anspruch genommen werden kann und zu einer günstigeren Besteuerung führt.²²⁶ Die geringere Quellenbesteuerung tritt jedoch nur ein, wenn

2.54

²¹²Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA 2014.

²¹³Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA 2014. Insgesamt kann eine wirtschaftliche Dreifachbesteuerung eintreten durch die Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaft, die Quellenbesteuerung und die Besteuerung des Anteilseigners. Vgl. Schwenke, *BB 1998*, S. 2611.

²¹⁴Vgl. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA 2014.

²¹⁵Es ist bspw. an die Mutter-Tochter-Richtlinie (MT-RL) und Zins- und Lizenzrichtlinie (ZL-RL) zu denken. Vgl. Schwenke, *BB 1998*, S. 2611-2612.

²¹⁶Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1012.

²¹⁷Vgl. OECD, *Adressing*, S. 41 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2615.

²¹⁸Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 950 u. 988-989.

²¹⁹Vgl. Schwenke, *BB 1998*, S. 2615.

²²⁰Häufig werden Innovations- oder Lizenzbox bzw. Intellectual Property (IP) Regime synonym verwendet. Zur Vereinfachung wird hier einheitlich der Begriff Patentbox genutzt. Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, Fn. 1.

²²¹Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 579-580 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2615.

²²²Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 995 u. 996 u. OECD, *Adressing*, S. 41.

²²³Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1000.

²²⁴Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1000.

²²⁵Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 997 u. OECD, *Adressing*, S. 41.

²²⁶Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 996-997 u. Beer u. a., *CEsifo WP 2018*, S. 7.

sichergestellt ist, dass der erlangte Abkommenschutz bzw. die europarechtlichen Vergünstigungen („directive shopping“²²⁷) keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten darstellt.²²⁸

2.3.3. Vermeidung oder Minimierung der Ertragsteuern bei Zwischengesellschaften

Kann die Spitzengesellschaft aus steuerlichen Gründen die Erträge aus der operativen Gesellschaft nicht direkt vereinnahmen, darf der gewonnene Vorteil nicht durch Ertragsteuerzahlungen der Zwischengesellschaft getilgt werden.²²⁹ Die Ertragsteuerlast der Zwischengesellschaft kann gesenkt werden durch eine beschränkte Ausstattung mit Wirtschaftsgütern, Funktionen und Risiken kombiniert mit (abzugsfähigen) Zahlungen an niedriger besteuerte MNU-Elemente, durch eine Nutzung von Präferenzregimen oder durch eine Herbeiführung sog. „hybrid mismatches“.²³⁰ 2.55

Die beiden ersten Ansätze entsprechen den beschriebenen Gestaltungen für operativ tätige Unternehmenseinheiten bzw. den Umgang mit Quellensteuern.²³¹ Mit Hybrid Mismatch Arrangements nutzen Steuerpflichtige Beurteilungsdifferenzen über den wirtschaftlichen Gehalt ihrer Tätigkeit.²³² Dadurch können sie Situationen schaffen, in denen das Resultat in dem einen Staat oder in beiden Staaten als abzugsfähiger Aufwand, und im anderen nicht als Ertrag erfasst wird.²³³ Als Instrumente dienen die Finanzierungsstruktur und die Rechtsformwahl.²³⁴ Die Gestaltungen beruhen nur mittelbar auf dem internationalen Steuerrecht und können mit der Einführung von grenzüberschreitenden Korrespondenzregelungen beseitigt werden.²³⁵ Für die Untersu- 2.56

²²⁷Das „directive shopping“ stellt einen Spezialfall des „treaty shopping“ dar und beschreibt die innereuropäische Nutzung von Abkommensdifferenzen. In deren Zentrum steht die Nutzung der MT-RL und die ZL-RL, die auf viele Zahlungen innerhalb der EU die Erhebung einer Quellensteuer untersagen. Nach einer Durchleitung durch sogenannte Zwischenholdingstandorte fallen auch auf Zahlungen in das außereuropäische Ausland keine Quellensteuern an. Vgl. Zielke, *DB 2006*, S. 2592.

²²⁸Vgl. Art. 1 Abs. 2 MT-RL 2015 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1000 u. 1046-1047.

²²⁹Vgl. OECD, *Action 1*, S. 81, Ziff. 191 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 227-228 u. Menck, *StBp 1997*, S. 174.

²³⁰Vgl. OECD, *Action 1*, S. 81-82, Ziff. 191-194, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 287, Schwenke, *BB 1998*, S. 2614-2615 u. Menck, *StBp 1997*, S. 175, 176. Denkbar ist auch die Nutzung sog. „Rulings“. Bei diesen legen die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltung die Grundlagen der Besteuerung gemeinsam fest. Der Spielraum reicht von einer pauschalen Steuerfestsetzung unabhängig vom lokalen Steuerrecht bishin zu rechtlich begründeten Feststellungen. Sie wirken wie (individuelle) Präferenzregime und werden daher nicht gesondert behandelt. Die Bekämpfung erfolgt insb. durch Druck zur Offenlegung. Vgl. Menck, *StBp 1997*, S. 176, Pinkernell, *FR 2013*, S. 743-744 u. Dölker, *BB 2017*, HI10201876.

²³¹Vgl. Abschnitt 2.3.1.2 u. Unterkapitel 2.3.2.

²³²Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 704, Pinkernell, *FR 2013*, S. 741-742 u. D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 192, Beispiele S. 193-195.

²³³Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 741-742, OECD, *Action 7*, S. 81-82, D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 282 u. Menck, *StBp 1997*, S. 177.

²³⁴Vgl. OECD, *Adressing*, S. 40-41 u. D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 191 u. 282-283.

²³⁵Vgl. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 91-92 u. D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 282-283 u. 284. In Deutschland ist dies mit Art. 3 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) bereits vor dem Abschluss des BEPS-Projektes für Dividenden geschehen. Kritisch zum umfassenden deutschen

chung werden sie daher ausgespart. Zuletzt werden die Möglichkeiten zur Entlastung der Konzernspitze untersucht.

2.3.4. Vermeidung oder Minimierung der Ertragsteuern bei der Spitzeneinheit

Die Konzernspitze kann die beschriebenen Gestaltungen analog anwenden.²³⁶ Dies sind die Zuordnung eines geringen Vermögensbestands sowie die Übernahme weniger Funktionen und Risiken, begleitet von der Bemessungsgrundlagensteuerung mit Hilfe schuldrechtlicher Verträge.²³⁷ Es bestehen jedoch Besonderheiten. **2.57**

Die Spitzeneinheit übernimmt typ. die Kernaufgaben für das Funktionieren der MNU, das sind insb. strategische Aufgaben.²³⁸ Kontrolliert sie zugleich die wertbildenden Wirtschaftsgüter (wirtschaftliches Eigentum im weiteren Sinne (i. w. S.)), besteht die Möglichkeit, dass die entsprechenden Wirtschaftsgüter (steuerlich) direkt der Spitzeneinheit zugeordnet werden.²³⁹ Um eine Zuordnung zur Spitzeneinheit zu vermeiden, muss folglich das MNU-Element, dem die Erträge aus einem Wirtschaftsgut zufließen sollen, die tatsächliche Kontrolle darüber ausüben.²⁴⁰ Das setzt voraus, dass dem Element dies möglich ist und der Sitzstaat der Spitzeneinheit das Vorgehen anerkennt.²⁴¹ **2.58**

Sofern das Wirtschaftsgut nicht bereits in der Zieljurisdiktion erzeugt wurde, ist eine steuergünstige Übertragung erforderlich.²⁴² Eine solche ist frühzeitig anzustreben, da das wirtschaftliche Potential noch nicht voll entwickelt ist und i. R. d. Entstrickung ein verhältnismäßig niedriger Wert angesetzt werden kann.²⁴³ Aufgrund der hohen Bewertungsunsicherheit ist eine Übertragung abweichend vom rechnerisch richtigen Wert möglich.²⁴⁴ Bei einem zu hohen Wertansatz können i. E. zu hohe stille Reserven in dem abgebenden Staat aufgedeckt werden *et vice versa*.²⁴⁵ Tendenziell wird die **2.59**

Vorgehen: Wilhelm Haarmann, *FR 2015*, S. 24. Zur Gefahr einer Doppelbesteuerung und weiterer Kritikpunkte Eberhardt, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP) 2015*, S. 342, Schmitzer, *Hybrid Mismatches*, S. 10-11 u. D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 283-287, die darauf hinweisen, dass nur die Symptome behandelt werden.

²³⁶Vgl. OECD, *Action 1*, S. 82, Ziff. 195.

²³⁷Vgl. OECD, *Action 1*, S. 82, Ziff. 195.

²³⁸Vgl. E. Scheffler, *Holding § 2*, S. 39-40, Rn. 44, Keller, *Führung, § 4*, S. 129, Rn. 22 u. Holtmann, *DStR 1998*, S. 1280.

²³⁹Vgl. Rouenhoff, *IStR 2012*, S. 23, Wehnert, *IStR 2007*, S. 559. In Deutschland regelt das § 39 AO. In den United States of America (USA) und Japan existieren vergleichbare Regelungen. Vgl. Rouenhoff, *IStR 2012*, S. 23.

²⁴⁰Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1115-1116.

²⁴¹Vgl. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 6 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1115-1116 u. 1122-1123.

²⁴²Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1121-1123 u. Vlasceanu, *Structuring*, S. 231.

²⁴³Vgl. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 212, Rn. 6.54 u. OECD, *Action 1*, S. 81, Ziff. 193, OECD, *Adressing*, S. 74.

²⁴⁴OECD, *Action 1*, S. 81, Ziff. 193, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 212, Rn. 6.54 u. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 6.

²⁴⁵Vgl. OECD, *Action 1*, S. 80, Ziff. 186-187 u. S. 82, Ziff. 195.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

Entstehung von stillen Reserven im Hochsteuerstaat beschränkt und insgesamt (insg.) eine relativ günstige Besteuerung erreicht.²⁴⁶

Eine weitere Möglichkeit besteht in der Aufteilung des Wirtschaftsgutes mit Hilfe sog. „cost sharing agreements“ bzw. „cost contribution agreements“.²⁴⁷ Bei diesen vereinbaren die Muttergesellschaft und die (niedrig besteuerte) Tochtergesellschaft die gemeinsame Schaffung bzw. Weiterentwicklung eines Wirtschaftsgutes mit dem Recht für die Tochtergesellschaft dieses wirtschaftlich zu nutzen.²⁴⁸ In diesem Fall wird die Übertragung des Wirtschaftsgutes unterbunden und gleichzeitig ein wirtschaftlich bedeutendes Nutzungsrecht auf Ebene der Tochtergesellschaft kreiert.²⁴⁹ Aus diesem Nutzungsrecht kann die Tochtergesellschaft Ansprüche auf Zahlungen der anderen Gruppenmitglieder ableiten.²⁵⁰ **2.60**

Die Gestaltungen beruhen auf der aus dem Trennungsprinzip resultierenden Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaften und führen zu einer Massierung von Einkünften in niedrigbesteuernden Staaten.²⁵¹ Schließlich darf der Ansässigkeitsstaat die Beteiligungserträge der Muttergesellschaft grds. erst besteuern, wenn sie von der (niedrig besteuerten) Tochter ausgeschüttet werden.²⁵² Damit hängt der Erfolg der Maßnahmen von zwei Bedingungen ab.²⁵³ **2.61**

Die erste Bedingung besteht darin, dass der Ansässigkeitsstaat der Spitzeneinheit nicht auf die Einkünfte der Tochtergesellschaft zugreifen darf.²⁵⁴ Bestenfalls verzichtet er auf eine Besteuerung oder nimmt eine solche erst mit dem tatsächlichen Zufluss vor.²⁵⁵ Im ersten Fall entfällt die Belastung ganz.²⁵⁶ Im zweiten Fall können die Erträge zumindest bis zur Ausschüttung ohne steuerliche Belastung reinvestiert werden.²⁵⁷ Damit kann ein erheblicher Steuerstundungseffekt entstehen, der bei einer zwischenzeitlichen Senkung des effektiven Steuersatzes zu einer echten Steuerentlastung führt.²⁵⁸ Allerdings wird i. R. d. Hinzurechnungsbesteuerung die Selbständigkeit der ausländischen Gesellschaft in bestimmten Fällen ignoriert.²⁵⁹ Übt die Gesellschaft eine schädliche Tä- **2.62**

²⁴⁶Vgl. OECD, *Action 1*, S. 80, Ziff. 186-187 u. S. 82, Ziff. 195.

²⁴⁷Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740-741, OECD, *Action 1*, S. 91, Ziff. 226, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1127 u. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 132, Rn. 4.31-4.32.

²⁴⁸Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740-741, OECD, *Adressing*, S. 74-75, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1127 u. Vlasceanu, *Structuring*, S. 232-233.

²⁴⁹Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740-741, OECD, *Adressing*, S. 74-75.

²⁵⁰Vgl. OECD, *Adressing*, S. 74-75 u. Vlasceanu, *Structuring*, S. 232-233.

²⁵¹Vgl. OECD, *Action 1*, S. 82, Ziff. 196, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 229-230, Kommission, *SEK(2001)1681*, S. 201 u. Schmitz, *StBp 1998*, S. 199.

²⁵²Vgl. Rose, *Steuerrecht*, S. 100, Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 84 u. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 7-8.

²⁵³Vgl. Schmitz, *StBp 1998*, S. 199.

²⁵⁴Vgl. OECD, *Action 1*, S. 82, Ziff. 196 u. Schmitz, *StBp 1998*, S. 199.

²⁵⁵Vgl. OECD, *Action 1*, S. 82, Ziff. 196 u. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 7-8.

²⁵⁶Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 229-230.

²⁵⁷Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 229-230.

²⁵⁸Vgl. Rose, *Steuerrecht*, S. 100, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 229-230, Lühn, *Konzernsteuerplanung*, S. 19-20, Oppel, *Steuerrecht kurzgefaßt (SteuK) 2016*, S. 55 u. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 7-8.

²⁵⁹Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 84, Rose, *Steuerrecht*, S. 101, Kommission, *SEK(2001)1681*, S. 201 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2615.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

tigkeit aus, wird fingiert, dass sie ihre Gewinne (abzüglich der entrichteten Steuern) an ihren inländischen Gesellschafter vollständig auskehrt.²⁶⁰ „Diese Gewinne werden dem Einkommen des Gesellschafters hinzugerechnet.“²⁶¹ Durch die fiktive Ausschüttung unterliegen die Einkünfte der (niedrig besteuerten) Tochtergesellschaft unmittelbar dem Zugriff des Ansässigkeitsstaates der Spitzeneinheit.²⁶² Eine Steuerstundung ist ausgeschlossen.²⁶³ Folglich ist darauf zu achten, dass keine Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt bzw. dass die Tätigkeit nicht oder nur unvollständig erfasst wird.²⁶⁴

Die zweite Bedingung besteht in der Möglichkeit die „geparkten“ Gewinne steuerfrei oder steuergünstig zu repatriieren.²⁶⁵ Zur Umsetzung der zweiten Bedingung gelten die Ausführungen zur Vermeidung der Quellenbesteuerung. **2.63**

Zusammengefasst können MNU durch die Gestaltung ihrer Tätigkeiten den Ort und die Höhe der Einkünfte gezielt beeinflussen. Sie nehmen damit unmittelbar Einfluss auf die Steuersubstratverteilung. Die konkrete Tätigkeit hängt vom Steuerniveau des Tätigkeitsstaates ab.²⁶⁶ In der Folge kann sich die MNU in großem Umfang im Quellenstaat wirtschaftlich betätigen und zugleich über alle Länder eine insg. attraktive Besteuerung erreichen.²⁶⁷ Die Ergebnisse des zweiten Teils fasst das nächste Kapitel zusammen. **2.64**

2.4. Zwischenergebnis

Zum Beginn dieses Teils wurde gezeigt, dass sich die Doppelbesteuerung nach sehr unterschiedlichen Kriterien differenzieren lässt. Darüber hinaus wurde dargestellt, dass die Doppel- und die Doppelnichtbesteuerung die Allokationseffizienz stören und Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen können. Dadurch kann die wirtschaftliche Entwicklung der betroffenen Staaten beeinträchtigt werden. Eine Beseitigung beider Phänomene ist daher erwünscht. Dieses Ziel wird unabhängig von der Diskussion der Zumutbarkeit einer Höherbelastung MNU aufgrund ihrer grenzüberschreitenden Tätigkeit verfolgt. In Anlehnung an die OECD/G20 und die Kommission richtet sich der Fokus auf die Beseitigung der materiellen, juristischen, realen Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung. **2.65**

Als Voraussetzungen für die umfassende Steuervermeidung durch MNU wurden die fortschreitende Globalisierung, die Nahestehendenproblematik bei MNU und die fehlende Entscheidungsneutralität der Besteuerung identifiziert. Die MNU setzen auf den einzelnen Ebenen grds. allgemein verfügbare und identische Instrumente ein.²⁶⁸ Diese **2.66**

²⁶⁰Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 84, Rose, *Steuerrecht*, S. 101 u. Beer u. a., *CESifo WP 2018*, S. 9 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2615.

²⁶¹Rose, *Steuerrecht*, S. 101 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2615.

²⁶²Vgl. Rose, *Steuerrecht*, S. 101.

²⁶³Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 84-85.

²⁶⁴Vgl. OECD, *Action 1*, S. 82, Ziff. 196.

²⁶⁵Das könnte z. B. durch sog. Tax Holidays geschehen. Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 738.

²⁶⁶Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 197 u. Opper, *SteuK 2016*, S. 56.

²⁶⁷Vgl. OECD, *Action 7*, S. 9.

²⁶⁸Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 31-32.

2. Begriffe, Ursachen und Modell der internationalen Gewinnverlagerung

gehören zum typ. Repertoire kaufmännischen Handelns (bspw. Rechtsform, Finanzierung, Nutzungsüberlassung).²⁶⁹ Die Herausforderung besteht darin Lösungen zu finden, die sich auf die Beseitigung der unerwünschten Sachverhalte beschränken, ohne die gesamte wirtschaftliche Entwicklung durch generelle Verbote zu behindern.²⁷⁰

Die aufgezeigten Gestaltungsmöglichkeiten sind auch eine Folge der inkonsistenten Regelung zur internationalen Steueraufteilung.²⁷¹ Sie werden verursacht durch das Fehlen einer gemeinsamen Leitlinie der Staaten, anhand derer die Staaten die Besteuerungsbefugnisse aufteilen.²⁷² Beim Versuch, „ihre Steueransprüche zu sichern“, einigen sie sich bislang auf wenig konsistente Kompromisse, die nicht zuletzt von der Verwaltungspraktikabilität geprägt sind.²⁷³ Die darausfolgende Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung stellt ein unbefriedigendes Ergebnis dar.²⁷⁴ Zur Bewältigung dieses Umstands wird im nachfolgenden Teil ein Bewertungsmaßstab entwickelt. Anhand dessen sollen die ausgewählten Lösungsansätze systematisch untersucht und beurteilt werden.

2.67

²⁶⁹Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 990-993, OECD, *Adressing*, S. 39, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. V, 24 u. 31-32 u. Menck, *StBp 1997*, S. 177.

²⁷⁰Vgl. P. Kirchhof, *StuW 1983*, S. 177, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 10, 31-32 u. 293-294 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 745. Die Ursachen der Gestaltung liegen nämlich nicht, in den weitreichenden Handlungsvollmachten, sondern in der Überschätzung des Beweiswertes der rechtlichen Anknüpfungspunkte. Vgl. P. Kirchhof, *StuW 1983*, S. 180.

²⁷¹Vgl. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 94-95, Devereux/Vella, *CESifo DICE Report*, S. 3-4, Töben, *IStr 2012*, S. 692 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 58.

²⁷²Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 58, Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 94-95, Devereux/Vella, *CESifo DICE Report*, S. 3-4 u. Töben, *IStr 2012*, S. 692.

²⁷³Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 58, Wilhelm Haarmann, *FR 2015*, S. 23, Devereux/Vella, *CESifo DICE Report*, S. 3-4 u. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 94-95.

²⁷⁴Vgl. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 90.

3. Anforderungen an Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Die Entwicklung und Beurteilung internationaler Aufteilungssysteme setzt klare Prinzipien voraus.¹ Sie verleihen ihm eine innere Ordnung und sichern seine folgerichtige Umsetzung.² Schließlich führt gerade das ohne gemeinsame Leitlinien und von Fiskalinteressen geprägte Vorgehen zu einem Wettbewerb der Staaten untereinander sowie zwischen den Unternehmungen und den Staaten um die günstigste Position bei der Besteuerung.³ Zur Beseitigung dieses Missstandes bedarf es Regeln, die ein objektiviertes Vorgehen bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte bzw. des Besteuerungssubstrates zwischen den Staaten ermöglichen.⁴ **3.1**

Die Abwägung der Aufteilungssysteme erfolgt anhand ausgewählter Kriterien aus den Kategorien universelle Besteuerungsprinzipien, internationale Steuerrechtsprinzipien, ökonomische Prinzipien und steuerpolitischer Rahmen.⁵ Sie werden im Folgenden dargestellt und zu einem Maßstab zusammengefügt. **3.2**

3.1. Universelle Besteuerungsprinzipien

Als universelle Besteuerungsprinzipien haben sich das Äquivalenzprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip herausgebildet.⁶ Beide stellen sog. Gerechtigkeitsprinzipien dar **3.3**

¹Vgl. J. Lang, *StuW 1990*, S. 110, Tipke, *StRO 1*, S. 88-94 u. 256-258 u. Hey, *StuW 2005*, S. 317 u. 318, die davor warnt die Prinzipienorientierung der Europäisierung u. Globalisierung preiszugeben. Schließlich würde dies die Akzeptanz der Besteuerung unterminieren.

²Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 317 u. Tipke, *StRO 1*, S. 88-94 u. 256-258. S. Homburg, *Steuerlehre*, S. 293, Mössner, *Anforderungen*, S. 55-57 u. Tipke, *StuW 1975*, S. 152-158, die zeigen wie eine ungleichmäßige Umsetzung steuerlicher Prinzipien, zu kaum nachvollziehbaren Ergebnissen führt.

³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 311, der allgemein auf die mangelnde Orientierung an einer gerechten und effizienten Besteuerung hinweist, OECD, *Adressing*, S. 44 u. 48, Raupach, *Utopie*, S. 678 u. Hey, *StuW 2008*, S. 183.

⁴Vgl. P. Kirchhof, *StuW 2000*, S. 316, Tipke, *StRO 1*, S. 256-258 u. 263, Mössner, *Anforderungen*, S. 57-58 u. 61, Hey, *StuW 2008*, S. 183 u. Tipke, *JuristenZeitung (JZ) 2009*, S. 534.

⁵Welchem Kriterium ein Vorrang einzuräumen ist und ob eine Zielkonkurrenz besteht, wird von den Vertretern der einzelnen Teildisziplinen unterschiedlich beurteilt. Letztlich sollen die Ziele der Steuerrechtsgestaltung durch eine interdisziplinäre Zusammenarbeit austariert und erreicht werden. Vgl. J. Lang, *StuW 1990*, S. 111-112.

⁶Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 317 u. 318 u. Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 306. Kritisch: Arndt, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) 1988*, S. 791 u. Kruse, *StuW 1990*, S. 327.

und dienen der Rechtfertigung der Besteuerung.⁷ Sie könnten sich dazu eignen, Anhaltspunkte für die Steueraufteilung zu bestimmen.⁸

3.1.1. Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip beruht auf *Rousseaus*⁹ Konzept des Gesellschaftsvertrags.¹⁰ Danach erfolgt die Begründung und Bemessung der Steuerpflicht im Einklang mit dem Leistungsaustausch zwischen dem Individuum und der Gesellschaft.¹¹ Das Äquivalenzprinzip gilt als abstrakt zustimmungsfähig, allerdings kann es den Steuerzugriff auf das Individuum weder dem Grunde noch der Höhe nach rechtfertigen.¹² Da nicht bestimmbar ist, welche Verwendung, bspw. Finanzierung öffentlicher Güter oder Umverteilung, die zunächst ohne Zweckbindung (Nonaffektationsprinzip) erhobenen Steuern letztlich finden.¹³ Darüber hinaus lässt sich keine feste Relation zwischen dem Einkommen und der Inanspruchnahme öffentlicher Güter herstellen.¹⁴ Denn nicht der Umfang der öffentlichen Leistungen bestimmt den Erfolg einer Investition, sondern die Wahrnehmung wirtschaftlicher „Chancen und Risiken. Öffentliche Güter werden demgegenüber auch und gerade in Verlustsituationen in Anspruch genommen.“¹⁵ Unabhängig davon kommen die Leistungen eines Staates neben dem Individuum auch den in dem Staat befindlichen Gütern zu Gute.¹⁶ Befindet sich das Steuersubjekt in dem einen und die Ertragsquelle im anderen Staat, bereitet die Zurechnung der beanspruchten öffentlichen Güter Schwierigkeiten.¹⁷ Folglich kann der Steuerzugriff dem Grunde nach zwar auf abstrakter Ebene gerechtfertigt werden, doch weitergehende Anhaltspunkte lassen sich aus dem Äquivalenzprinzip nicht ableiten.¹⁸ Insbesondere sollte von der individuellen Äquivalenz als Leistungs- und Gegenleistungsbeziehung abgesehen und das gesamte Steueraufkommen, sowie die gesamten öffentlichen Güter als äquivalent betrachtet werden.¹⁹

Da das Äquivalenzprinzip mittlerweile durch das Leistungsfähigkeitsprinzip ersetzt wurde, bedarf es keiner besonderen Beachtung mehr.²⁰ Das Leistungsfähigkeitsprinzip

⁷Vgl. Wellisch/Baumann, *Theorie*, S. 38-39 u. Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 365-366.

⁸Vgl. Wellisch/Baumann, *Theorie*, S. 38-39.

⁹*Jean-Jaques Rousseau*, 28.6.1712 – 2.7.1778.

¹⁰Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214-215, Wellisch/Baumann, *Theorie*, S. 39 u. Bruins u. a., *Report*, S. 18.

¹¹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214-215, Wellisch/Baumann, *Theorie*, S. 39 u. Bruins u. a., *Report*, S. 18.

¹²Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215 u. Tipke, *StRO 1*, S. 476. A. A. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 37. Kritisch: Tipke, *JZ 2009*, S. 535.

¹³Vgl. § 3 Abs. 1 AO, § 7 S. 1 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) u. Schön, *StuW 2012*, S. 215, Neumark u. a., *Bericht*, S. 22, Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 79 u. Jachmann-Michel, *StuW 2017*, S. 210.

¹⁴Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215 u. Mayer, *Market*, S. 34.

¹⁵Schön, *StuW 2012*, S. 215, Homburg, *Steuerlehre*, S. 291 u. Mayer, *Market*, S. 34.

¹⁶Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 18.

¹⁷Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 214-215 u. Bruins u. a., *Report*, S. 18.

¹⁸Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215 u. Tipke, *StRO 1*, S. 476.

¹⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215, Tipke, *StRO 1*, S. 476 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 15.

²⁰Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 18 u. Tipke, *JZ 2009*, S. 535. Ähnlich: Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 19.

nimmt die Kernaussagen des Äquivalenzprinzips in sich auf.²¹ Sofern ein Individuum seine Leistungsfähigkeit in Form des Erwerbs oder des Konsums realisiert, zieht es Vorteile aus den dafür erforderlichen staatlichen Leistungen.²² Die weitergehenden Implikationen sind Gegenstand des nächsten Kapitels.

3.1.2. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein anerkanntes Prinzip der Einkommensbesteuerung und in vielen nationalen Steuerrechtsordnungen verankert.²³ Es könnte bei der internationalen Steueraufteilung eine zentrale Rolle übernehmen.²⁴ 3.6

Das Prinzip entspringt dem Gleichheitsgrundsatz, welcher den Gesetzgeber verpflichtet, die Steuerlast nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verteilen.²⁵ Daraus ergibt sich die Forderung, die gleiche Leistungsfähigkeit mit der gleichen und eine abweichende Leistungsfähigkeit mit einer unterschiedlichen Steuerlast zu belegen.²⁶ Eine unterschiedliche Behandlung grenzüberschreitender und innerstaatlicher Sachverhalte setzt demnach eine abweichende Leistungsfähigkeit voraus.²⁷ Bei der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips verfügt der Gesetzgeber, vom Willkürverbot abgesehen, einen weiten Spielraum zur Bemessung der Leistungsfähigkeit.²⁸ Hat sich der Gesetzgeber für einen Indikator entschieden, muss er diesen folgerichtig umsetzen.²⁹ Er hat die einzelne Unternehmung als Steuersubjekt ausgewählt und ihr Einkommen resp. ihren Gewinn zum Maßstab der Leistungsfähigkeit bestimmt.³⁰ 3.7

Der Gesetzgeber darf Ausnahmen vorsehen, bspw. wenn er sich von Effektivitäts- und Praktikabilitätsüberlegungen leiten lässt.³¹ Dies gilt z. B. bei Gestaltungen, die Unter- 3.8

²¹Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 18.

²²Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 18. A. A.: Kruse, *StuW 1990*, S. 328.

²³Vgl. Tipke, *StRO 1*, S. 488-492, Bruins u. a., *Report*, S. 21, Hey, *StuW 2005*, S. 325, Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 232, J. Lang, *StuW 1990*, S. 112, Seer, in: *Tipke/Lang*, § 1, Rn. 1.83, Schön, *StuW 2012*, S. 214 u. van Raad, *Proposal*, S. 213-214. Kritisch dazu: Kruse, *StuW 1990*, S. 325 u. 327 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 76, der darauf verweist, dass hier nur die sachliche Komponente der Leistungsfähigkeit von Bedeutung ist. Schließlich besitzen Unternehmungen keinen privaten bzw. persönlichen Bereich.

²⁴Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214 u. Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 306.

²⁵Vgl. Tipke, *JZ 2009*, S. 536, Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 231 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 112. Zur Gegenmeinung: Arndt, *NVwZ 1988*, S. 790-791. A. A.: Kruse, *StuW 1990*, S. 327.

²⁶Vgl. Spengel/Malke, *Reference*, S. 67, Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 231, Homburg, *Steuerlehre*, S. 289 u. Kruse, *StuW 1990*, S. 323-324.

²⁷Vgl. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 231 u. Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 309.

²⁸Vgl. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 231 u. 232, Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 51, Kruse, *StuW 1990*, S. 323-324 u. 324-325 u. Arndt, *NVwZ 1988*, S. 788.

²⁹Vgl. P. Kirchhof, *StuW 2017*, S. 8-9, Beiser, *StuW 2005*, S. 297 u. Hey, *StuW 2005*, S. 317.

³⁰Vgl. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 230, Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 307 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 113. Das Gesetz spricht z. T. von Einkommen gemeint ist letztlich der Gewinn. Vgl. § 2 Abs. 2 EStG u. §§ 7 Abs. 1 u. 4, 8 Abs. 1 KStG. Es ist strittig, ob Unternehmungen überhaupt Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit sein können. Der Gesetzgeber geht zumindest davon aus, dem wird hier gefolgt. Vgl. Mayer, *Market*, S. 267-268, Thiel, *FR 2007*, S. 730, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 39-40, Tipke, *StRO 1*, S. 494 u. 496 u. Tipke, *StRO 2*, S. 1170-1173. Kritisch: Schneider, *StuW 1975*, S. 100-107.

³¹Vgl. P. Kirchhof, *StuW 2017*, S. 9, Homburg, *Steuerlehre*, S. 201, Hey, *StuW 2005*, S. 317, Söffing, *BB 2008*, S. 420 u. Musil/Volmering, *DB 2008*, S. 14.

nehmungen erlauben, ihre Leistungsfähigkeit gezielt zu mindern.³² Fiskalische resp. politische Motive dagegen genügen nicht, da sie keine gleichheitsrechtliche Rechtfertigung besitzen und eine willkürliche Besteuerung begünstigen.³³ Aber soweit Durchbrechungen auf „ungelöste zwischenstaatliche Verteilungskonflikte“ zurückzuführen sind, müssen sie auf zwischenstaatlicher Ebene gelöst werden und „dürfen nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen“.³⁴

Eine Konkretisierung erfährt das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das objektive Nettoprinzip und die Markteinkommenstheorie.³⁵ Das objektive Nettoprinzip bestimmt, dass der Besteuerung nur das disponible Einkommen unterworfen werden darf.³⁶ Das disponible Einkommen bestimmt sich als Saldo der Vermögenmehrungen und -minderungen bzw. Einnahmen und Ausgaben (innerhalb eines festgelegten Zeitraums).³⁷ Das Vorgehen sichert Produktionseffizienz und ermöglicht arbeitsteiliges Wirtschaften.³⁸ Dass dieses Subprinzip des verfassungsrechtlich verbürgten Leistungsfähigkeitsprinzips selbst eine entsprechende Bindungswirkung beanspruchen darf, hält das Schrifttum für gegeben.³⁹ Das Bundesverfassungsgericht dagegen hält sich mit Aussagen dazu zurück.⁴⁰ Sollte dem so sein, bedarf eine Durchbrechung des Prinzips einer Rechtfertigung.⁴¹ Denkbare Rechtfertigungsgründe wurden mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip erörtert, ihre Anwendung erfolgt analog.

Die Markteinkommenstheorie besagt, dass sich die Besteuerung nur auf das am Markt erzielte Einkommen beziehen darf.⁴² Das Einkommen entsteht danach nur durch den Vermögenszuwachs aus einer auf den Erwerb ausgerichteten Tätigkeit.⁴³ Dementsprechend bildet nur das (im Veranlagungszeitraum) erwirtschaftete Markteinkommen

3.9

3.10

³²Vgl. Nawrath, *DStR 2009*, S. 3, Thiel, *FR 2007*, S. 730 u. Birk, *StuW 2000*, S. 331.

³³Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 323, Tipke, *StRO 1*, S. 329-330 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 201. A. A. Kruse, *StuW 1990*, S. 324-325 u. 327. Kritisch: Nawrath, *DStR 2009*, S. 2-3.

³⁴Hey, *StuW 2005*, S. 323.

³⁵Vgl. J. Lang, *StuW 1990*, S. 121, Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 306 u. 309, Hey, *BB 2007*, S. 1304 u. Mayer, *Market*, S. 32. Kritisch: Tipke, *StRO 2*, S. 628-631.

³⁶Vgl. Schön, *FR 2001*, S. 382, Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 314, Beiser, *StuW 2005*, S. 296, Tipke, *BB 2007*, S. 1527 u. Tipke, *JZ 2009*, S. 537.

³⁷Vgl. Hey/Seer, in: *Tipke/Lang*, § 8, Rn. 8.54, Tipke, *BB 2007*, S. 1526-1527, Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 314 u. Tipke, *StRO 2*, S. 763.

³⁸Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 166-167. Ein Verzicht auf die Anwendung des Prinzips ist möglich, doch wird dann die Arbeitsteilung erschwert. Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 166-167.

³⁹Vgl. F. Kirchhof, *BB 2017*, S. 664-665, Tipke, *JZ 2009*, S. 537-538, Hey, *BB 2007*, S. 1304, Tipke, *BB 2007*, S. 1527, Dreseck, *FR 2006*, S. 5, Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 306, Schön, *FR 2001*, S. 382 u. Musil/Volmering, *DB 2008*, S. 14.

⁴⁰Vgl. Graw, in: *Kirchhof/Kulosa/Ratschow (K/K/R)*, § 7, Rn. 19.1, Tipke, *JZ 2009*, S. 537-538, Musil/Volmering, *DB 2008*, S. 14, Hey, *BB 2007*, S. 1304, Schön, *FR 2001*, S. 382-383, Dreseck, *FR 2006*, S. 4 u. Birk, *StuW 2000*, S. 328. BVerfG, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, u. 2 BvL 2/08 u. BVerfG, 2 BvR 400/98 u. 1735/00.

⁴¹Vgl. Löbe, in: *Kanzler/Kraft/Bäumel/Marx/Hechtner (K/K/B/M/H)*, § 12, Rn. 2 u. Hey, *BB 2007*, S. 1304. BVerfG, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, u. 2 BvL 2/08 u. BVerfG, 2 BvR 400/98 u. 1735/00.

⁴²Vgl. Hey/G. Kirchhof u. a., in: *HHR Einf. EStG, A.*, Rn. 13, Handzik, in: *Littmann/Bitz/Pust (L/B/P)*, § 2, Rn. 29, F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 100, J. Lang, *StuW 1990*, S. 121 u. Ruppe, *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG) 1*, S. 16.

⁴³Vgl. Hey/G. Kirchhof u. a., in: *HHR Einf. EStG, A.*, Rn. 13, Handzik, in: *L/B/P*, § 2, Rn. 29, Ruppe, *DStJG 1*, S. 16. BVerfG, 2 BvR 1818/91.

die Bemessungsgrundlage.⁴⁴ Zugleich legt die Markteinkommenstheorie den Zeitpunkt fest, ab dem ein steuerbares Einkommen vorliegt, nämlich mit der Realisation am Markt.⁴⁵ Von der Besteuerung fiktiver Erträge bzw. eines Soll-Einkommens ist abzusehen.⁴⁶

Die Behandlung einer grenzüberschreitenden internen Leistungserbringung als Realisationstatbestand ist daher doppelt problematisch.⁴⁷ Einerseits zerschneidet die Fiktion den prozessualen und funktionalen Zusammenhang der wirtschaftlichen Einheit MNU, und es findet eine Besteuerung statt, obwohl ein Erfolg ökonomisch erst mit der Veräußerung an Dritte entsteht.⁴⁸ Andererseits birgt die Notwendigkeit der Leistungsabrechnung die Gefahr der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung.⁴⁹ Die Höhe des individuellen Erfolgsbeitrags der Staaten und der MNU-Elemente ist nicht abschließend feststellbar.⁵⁰ Die Staaten können wegen der Zurechnungsschwierigkeiten abweichende Transferpreise ansetzen, so dass Einkommensteile i. E. mehrfach oder nicht erfasst werden.⁵¹ Ein Aufteilungsmechanismus darf das Einkommen folglich erst im Zeitpunkt der Realisation erfassen, sonst verletzt es das Markteinkommensprinzip, und muss die Aufteilung so vornehmen, dass das Substrat einmalig erfasst wird, um eine doppelte Be- bzw. Entlastung zu verhindern.⁵² **3.11**

Die internationale Doppel- und Doppelnichtbesteuerung sind vor dem Hintergrund der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit problematisch.⁵³ Während die Doppelbesteuerung die Leistungsfähigkeit überschätzt, unterschätzt die Doppelnichtbesteuerung diese.⁵⁴ Die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips wird auf der Ebene der unbeschränkten Steuerpflicht vermieden, indem zunächst die Gesamtleistungsfähigkeit in Form des Welteinkommens ermittelt wird.⁵⁵ Dabei werden die persönlichen Umstände **3.12**

⁴⁴Vgl. J. Lang, *StuW* 1990, S. 121. BVerfG, 2 BvR 1818/91.

⁴⁵Vgl. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 233-234, der darüber hinaus aufzeigt, dass unterschiedliche Realisationszeitpunkte nicht nur denkbar sind, sondern in Europa auch Anwendung finden. Vgl. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 234-237.

⁴⁶Vgl. Tipke, *StRO* 1, S. 497-498, Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 31 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 17-18. Zwar können immer noch abweichende Zeitpunkte für die Erfolgsrealisierung definiert werden, doch hier soll zunächst genügen, dass die für die Steuerzahlung erforderlichen liquiden Mittel überhaupt zufließen. Zum Eigentumsschutz vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 26.

⁴⁷Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 166 u. 400 u. Raupach, *Utopie*, S. 689.

⁴⁸Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 689 u. 697. Eine Ausnahme bilden die Niederlande, die unter bestimmten Umständen eine steuerliche Ergebniskonsolidierung vorsehen. Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 697.

⁴⁹Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 166 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 21.

⁵⁰Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 711.

⁵¹Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 166, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 69-70 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 21.

⁵²Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 720-721.

⁵³Vgl. Harald Schaumburg, *Einkommensteuer*, Rn. 6.145, Harald Schaumburg, *Vermeidung*, Rn. 17.1 u. 17.10-17.12, Kußmaul/Berens, *StB* 2016, S. 138 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 21.

⁵⁴Vgl. Hey/G. Kirchhof u. a., in: *HHR Einf. EStG*, G., Rn. 1005, Schönfeld/Häck u. a., in: *Schönfeld/Ditz, Ziele*, Rn. 10, Harald Schaumburg, *Einkommensteuer*, Rn. 6.145, Harald Schaumburg, *Vermeidung*, Rn. 7.10-7.12 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 21. Eine Möglichkeit, die Doppelnichtbesteuerung durch DBA-Auslegung mittels Leistungsfähigkeitsprinzip zu verhindern, besteht allerdings nicht. Schönfeld/Häck u. a., in: *Schönfeld/Ditz, Ziele*, Rn. 13.

⁵⁵Vgl. Harald Schaumburg, *Einkommensteuer*, Rn. 6.145, Harald Schaumburg, *Vermeidung*, Rn. 17.10-17.12 u. 7.17-7.18 u. Kußmaul/Berens, *StB* 2016, S. 138.

des Steuerpflichtigen berücksichtigt.⁵⁶ Die Kollisionsauflösung erfolgt ebenfalls i. R. d. unbeschränkten Steuerpflicht durch eine Anrechnung oder Freistellung.⁵⁷ Zur Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung können die Staaten bspw. sog. „subject-to-tax“- bzw. „switch-over“-Klauseln vorsehen.⁵⁸ Sie verhindern die Doppelnichtbesteuerung, indem sie die Freistellung von der tats. Besteuerung durch den anderen Staat abhängig machen.⁵⁹ Das Vorgehen beseitigt allerdings nicht die Ursachen, sondern mildert nur die Auswirkungen der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung.⁶⁰

Für die Aufteilung des Steuersubstrates ergibt sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ebenfalls keine Vorgabe.⁶¹ Wird die Geltung des objektiven Nettoprinzips sowie der Markteinkommenstheorie akzeptiert, lassen sich zumindest Begrenzungen zur Höhe und dem Zeitpunkt der steuerlichen Belastung ziehen.⁶² Die Summe der in den einzelnen Staaten steuerpflichtigen Gewinne darf nicht den Gesamtbetrag der Gewinne übersteigen.⁶³ Also muss sichergestellt werden, dass sämtliche Betriebseinnahmen höchstens einmal erfasst werden.⁶⁴ Alle Aufwendungen müssen von einer der beteiligten Steuerhoheiten (wenigstens⁶⁵) einmal berücksichtigt werden.⁶⁶ Anders ausgedrückt, es dürfen keine Betriebsausgaben gänzlich unberücksichtigt bleiben.⁶⁷ Ebenso muss der einmalige Abzug von Verlusten möglich sein.⁶⁸ Die Besteuerung muss sich i. E. am Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen ausrichten, so dass eine Korrespondenz zum Welteinkommenprinzip besteht.⁶⁹ Die Konkurrenz zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat löst das Leistungsfähigkeitsprinzip allerdings nicht.⁷⁰ Zusammengefasst bieten die universellen Prinzipien keinen Maßstab für die Aufteilung der Besteuerungsrechte; möglicherweise (mglw.) lässt sich dieser aus den internationalen Steuerrechtsprinzipien ableiten.

3.13

⁵⁶Vgl. Harald Schaumburg, *Einkommensteuer*, Rn. 6.145, Harald Schaumburg, *Vermeidung*, Rn. 17.1 u. 17.10-17.12 u. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 138.

⁵⁷Vgl. Harald Schaumburg, *Vermeidung*, Rn. 17.16-17.18, Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 138 u. Art. 23a u. 23b OECD Musterabkommen 2017 (OECD-MA 2017).

⁵⁸Vgl. Schönfeld/Häck u. a., in: *Schönfeld/Ditz, Ziele*, Rn. 15-20 u. M. Lang, *ISTR 2002*, S. 612.

⁵⁹Vgl. M. Lang, *ISTR 2002*, S. 612.

⁶⁰Vgl. Harald Schaumburg, *Vermeidung*, Rn. 17.1 u. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 138.

⁶¹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 43 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 20.

⁶²Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 43 u. Beiser, *StuW 2005*, S. 297.

⁶³Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 17-18.

⁶⁴Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 123.

⁶⁵Im Zuge der Konjunkturpolitik wäre bspw. ein erhöhter Abzug von Aufwendungen möglich. Es wird eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers für die gezielte Verringerung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte unterstellt. Der Vorteil müsste wegen des Gleichbehandlungsgrundsatzes allerdings allen Steuerpflichtigen zu Gute kommen.

⁶⁶Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 123.

⁶⁷Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 123.

⁶⁸Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214 u. Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 308.

⁶⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214.

⁷⁰Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214.

3.2. Internationale Steuerrechtsprinzipien

Aus den allgemeinen Gerechtigkeitsprinzipien ließen sich keine Vorgaben für die internationale Steueraufteilung gewinnen. Allerdings könnten das Völker- und Abkommensrecht sowie das Europarecht solche enthalten. Mit dem Völker- bzw. Abkommensrecht geben sich die Staaten Normen, um ihre Beziehungen untereinander zu regeln.⁷¹ In der EU dient das Recht nicht nur der Koordination, sondern auch der gemeinsamen Regelung diverser Politikbereiche.⁷² Beide Rechtsquellen erscheinen aufgrund ihrer Reichweite, Akzeptanz und Verbindlichkeit prädestiniert, eine Antwort auf die Frage der Aufteilung der Steuerbefugnisse zu geben.⁷³ 3.14

3.2.1. Völker- und Abkommensrecht

Das „moderne“ Völkerrecht stellt eine übergreifende Rechtsordnung dar und regelt die Rechte und Pflichten zwischen unabhängigen Herrschaftsverbänden, den Staaten.⁷⁴ Das oberste Prinzip bildet das Souveränitätsprinzip, welches dem Grundsatz der Gleichheit aller Staaten entspringt.⁷⁵ Es erlaubt jedem Staat, seine inneren und äußeren Verhältnisse autonom zu gestalten.⁷⁶ Daraus leitet sich für jeden Staat die Berechtigung zur Durchführung von Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Rechtsprechungsakten innerhalb seines Hoheitsgebiets ab.⁷⁷ Das schließt die Möglichkeiten, autonom Steuern zu erheben sowie darauf zu verzichten, ein.⁷⁸ Zugleich schließt es „die Tätigkeit fremder Staatsgewalt auf dem eigenen Territorium“ (Grundsatz der formellen Territorialität) aus oder macht eine solche wenigstens von der „Zustimmung durch die inländische Steuerverwaltung“ abhängig.⁷⁹ 3.15

Der wichtigste Grundsatz des internationalen Steuerrechtes ist die aus den allgemeinen Prinzipien abgeleitete Steuersouveränität.⁸⁰ Sie berechtigt jeden Staat die steuerlichen Anknüpfungspunkte und Belastung nach eigenem Ermessen festzulegen.⁸¹ Das 3.16

⁷¹Vgl. Herdegen, *Völkerrecht*, S. 2, Rn. 3-4.

⁷²Vgl. Herdegen, *Völkerrecht*, S. 199-201, Rn. 1-4 u. S. 201-202, Rn. 7.

⁷³Auf internationaler Ebene fordert das Gegenseitigkeitsprinzip von den Staaten die Selbstverpflichtung zur Einhaltung der Regeln. Vgl. Herdegen, *Völkerrecht*, S. 9. Die Verbindlichkeit auf europäischer Ebene ergibt sich aus den Zielen der Europäischen Verträge. Vgl. Harald Schaumburg, *Normengruppen*, Rn. 3.37-3.38.

⁷⁴Vgl. Herdegen, *Völkerrecht*, S. 14-15, Rn. 1.

⁷⁵Vgl. Breithecker/Klapdor, *Steuerlehre*, S. 19.

⁷⁶Vgl. Breithecker/Klapdor, *Steuerlehre*, S. 19, Fischer u. a., *Steuerlehre*, S. 42 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 2.

⁷⁷Vgl. Haase, *StuW 2015*, S. 148, Fischer u. a., *Steuerlehre*, S. 42, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 281-282 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 2.

⁷⁸Vgl. Breithecker/Klapdor, *Steuerlehre*, S. 19, Fischer u. a., *Steuerlehre*, S. 42, Daniels, *Intertax 2001*, S. 2 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 621.

⁷⁹Fischer u. a., *Steuerlehre*, S. 42, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 281-282 u. Seer, in: *Tipke/Lang*, § 1, Rn. 1.84.

⁸⁰Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 112, Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 363 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 281-282.

⁸¹Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 112, Frotscher, *Steuerrecht*, Rn. 42-43, Brähler, *Steuerrecht*, S. 3, OECD, *Adressing*, S. 28, Daniels, *Intertax 2001*, S. 2 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 621.

Völkerrecht bestimmt also nicht, wie der steuerliche Anknüpfungspunkt zu wählen ist.⁸² Im Völkergewohnheitsrecht besteht jedoch der Konsens, dass eine willkürliche Anknüpfung verboten ist.⁸³ Der Willkürbegriff ist nicht eindeutig abgegrenzt.⁸⁴ Im Kern besagt das völkerrechtliche Willkürverbot, dass nicht jede beliebige Berührung des Hoheitsgebiets eine Besteuerung rechtfertigt, sondern es bedarf einer ausreichend engen Bindung, eines „genuine link“ bzw. einer Sachnähe zwischen Steuerhoheit und Steuersubjekt.⁸⁵ Unter dieser Bedingung darf jeder Staat, unabhängig von den Interessen der anderen Staaten, alle Personen mit einer ausreichend engen Beziehung zu seinem Hoheitsgebiet besteuern.⁸⁶

Das Recht zur Besteuerung soll grds. der Staat erhalten, zu dem die stärkste Bindung besteht.⁸⁷ Sie wird typ. aus einer persönlichen oder territorialen Beziehung abgeleitet.⁸⁸ Doch andere Anknüpfungspunkte, wie die Nutzung des Absatzmarktes oder eine mittelbare Beteiligung an inländischen Gesellschaften, sind denkbar.⁸⁹ Selbst „[e]in Durchgriff durch die Lieferketten oder mehrstufige Konzernstrukturen erschein[t] erlaubt.“⁹⁰ Da die Steuerpolitik und nicht das Völkerrecht über den Anknüpfungspunkt entscheidet, werden potentielle Anknüpfungspunkte hier nur aufgezählt. Ausgewählte Anknüpfungspunkte diskutiert Unterkapitel 3.4.3. **3.17**

Eine Verletzung der Souveränität liegt nicht vor, wenn im Ausland begründete Sachverhalte durch das Inland besteuert werden.⁹¹ Eine solche Überwirkung tritt bei der Besteuerung inländischer Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Ausländer oder ausländischer Einkünfte unbeschränkt steuerpflichtiger Inländer auf.⁹² Eine Verletzung der territorialen Schranken liegt ebenfalls nicht vor, wenn das Ausland um steuerlich relevante Informationen bittet bzw. dieselben an das Ausland weitergegeben werden.⁹³ **3.18**

Aus der Möglichkeit, im Ausland begründete Sachverhalte zu besteuern, können sich überlappende Besteuerungsrechte resultieren.⁹⁴ Daraus entstehende Konflikte reguliert das Völkerrecht nicht selbsttätig, denn ein Verbot der Doppelbesteuerung besteht auf völkerrechtlicher Ebene nicht.⁹⁵ Können sich die Staaten nicht einigen, bleibt die Dop- **3.19**

⁸²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 68.

⁸³Vgl. Frotscher, *Steuerrecht*, Rn. 43, Brähler, *Steuerrecht*, S. 3 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 68. BVerfG, 2 BvR 475/78.

⁸⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 68.

⁸⁵Vgl. Seer, in: *Tipke/Lang*, § 1, Rn. 1.84, Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 112, Haase, *StuW 2015*, S. 48, Frotscher, *Steuerrecht*, Rn. 43, Schön, *StuW 2012*, S. 216 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 68. BVerfG, 2 BvR 475/78.

⁸⁶Vgl. Seer, in: *Tipke/Lang*, § 1, Rn. 1.84, Breithecker/Klapdor, *Steuerlehre*, S. 19, Haase, *StuW 2015*, S. 148, Schön, *StuW 2012*, S. 216 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 614. BVerfG, 2 BvR 475/78.

⁸⁷Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 620, Seiler, *StuW 2005*, S. 27 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 5.

⁸⁸Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 216-217, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 282 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 5.

⁸⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217.

⁹⁰Schön, *StuW 2012*, S. 217.

⁹¹Vgl. Fischer u. a., *Steuerlehre*, S. 42.

⁹²Vgl. Fischer u. a., *Steuerlehre*, S. 42.

⁹³Vgl. Fischer u. a., *Steuerlehre*, S. 42.

⁹⁴Vgl. Daniels, *Intertax 2001*, S. 2.

⁹⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 273, Seiler, *StuW 2005*, S. 27 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 68.

pelbesteuerung bestehen.⁹⁶ Diese Konsequenz folgt aus dem Souveränitätsprinzip, da kein Staat seine Besteuerungsbefugnis aufgeben muss, um ausländisches Steuerrecht zu berücksichtigen.⁹⁷ Insgesamt liefert das Völkerrecht keinen Ansatz für die Aufteilung der unterschiedlichen Steueransprüche.⁹⁸

Eine Möglichkeit und gängige Praxis, die Besteuerungsrechte auf bi- bzw. multilateraler Ebene aufzuteilen, bilden die DBA.⁹⁹ Dabei handelt es sich um völkerrechtliche Verträge, die eine Doppelbesteuerung und in jüngster Zeit auch die Doppelnichtbesteuerung verhindern sollen.¹⁰⁰ Zu diesem Zweck sehen die Verträge einen Mechanismus zur Aufteilung der Besteuerungsrechte vor.¹⁰¹ Danach erhält in Abhängigkeit von der Einkunftsart entweder der Quellenstaat der Einkünfte oder der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen das Besteuerungsrecht.¹⁰² **3.20**

Für die Beurteilung bleiben die Prinzipien des Abkommensrechts unberücksichtigt, da die Alternativen zum OECD-Ansatz auf anderen theoretischen Konzepten fundieren, so dass sie dessen Vorgaben nicht erfüllen können.¹⁰³ Dem Europarecht müssen dagegen alle Aufteilungssysteme entsprechen. Sein Einfluss auf die Steueraufteilung wird nun diskutiert. **3.21**

3.2.2. Europarecht

Auf europäischer Ebene besteht kein unmittelbares Verbot der Doppelbesteuerung, nicht einmal eine Verpflichtung, diese zu beseitigen.¹⁰⁴ Die direkte Besteuerung ist eine Angelegenheit der Mitgliedstaaten.¹⁰⁵ Zwar bemüht sich die Kommission seit Jahr- **3.22**

⁹⁶Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 620.

⁹⁷Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 621.

⁹⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 68.

⁹⁹Vgl. Daniels, *Intertax 2001*, S. 2, Seiler, *StuW 2005*, S. 27 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 34.

¹⁰⁰Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 34 u. Seiler, *StuW 2005*, S. 27-28. Kritisch: M. Lang, *ISr 2002*, S. 609 u. 611-612.

¹⁰¹Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 34 u. M. Lang, *ISr 2002*, S. 612.

¹⁰²Vgl. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 34.

¹⁰³Vgl. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 231-232. So kritisiert die OECD, dass die formelhafte Gewinnaufteilung nicht dem FVG entspricht. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 42, Ziff. 1.29. Dabei scheint die OECD allerdings zu übersehen, dass auf dessen Anwendung gerade verzichtet werden soll. Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 6, Lenz/Rautenstrauch, *DB 2011*, S. 727 u. Raupach, *Utopie*, S. 680.

¹⁰⁴Vgl. Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 23, Lehner, *ISr 2019*, S. 283 u. EuGH, *Urt. v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container Services*, Rn. 51. Während sich die Mitgliedstaaten mit Art. 293 Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) noch verpflichteten Verhandlungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung aufzunehmen, fehlt im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) eine vergleichbare Regelung. Die Rechtsangleichung zur Verwirklichung des Binnenmarktes ist dem Parlament gem. Art. 114 AEUV entzogen und kann nur durch den einstimmigen Beschluss des Rates gem. Art. 115 AEUV erfolgen. Vgl. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 52-53, Seiler, *StuW 2005*, 27 u. 30, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 68, Menck, *StBp 1997*, S. 175 u. Raupach, *Utopie*, S. 676. A. A. Beiser, *Einmalerfassung*, S. 6-7, wenn auf nationaler Ebene erwirtschafteter Gewinn nur einmal besteuert wird, begründet eine Doppelbesteuerung eine „schwerwiegend[e] und sachlich nicht rechtfertigen[de]“ Diskriminierung.

¹⁰⁵Vgl. Kay-Wilke/Weber, *Steuerrecht*, Rn. 1495, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 285-286, Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 23, Führich, *ISr 2007*, S. 342, van Raad, *Proposal*, S. 212, Raupach, *Utopie*, S. 676 u. EuGH, *Urt. v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container Services*, Rn. 51. Einschränkung: Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 171 u. 172.

zehnten um eine einheitliche Linie,¹⁰⁶ doch bislang zögern die Mitgliedstaaten bei der Kompetenzübertragung.¹⁰⁷ Der Kommission sind folglich nur punktuelle Fortschritte gelungen.¹⁰⁸

Bedeutung besitzen die Europäischen Grundfreiheiten, die MT-RL sowie die ZL-RL.¹⁰⁹ Die Regelungen dienen der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes und finden Anwendung auf alle grenzüberschreitenden Sachverhalte innerhalb der EU und z. T. auf Drittstaatsverhältnisse.¹¹⁰ Der Schutzbereich erstreckt sich grds. auf die Bürger und Unternehmungen der EU.¹¹¹ Sie besitzen ggü. dem nationalen Recht einen uneingeschränkten Anwendungsvorrang.¹¹² Ein Aufteilungssystem muss folglich mit dem Unionsrecht vereinbar sein, sonst ist es in der EU unanwendbar.¹¹³

Die Grundfreiheiten schützen unterschiedliche Bereiche der wirtschaftlichen Betätigung.¹¹⁴ Die Personenfreizügigkeit in der Form der Niederlassungsfreiheit (Art. 49-55 AEUV) gewährt jeder nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründeten Unternehmung die Möglichkeit, sich innerhalb der EU zum Zweck des Erwerbs niederzulassen.¹¹⁵ Die Warenverkehrs- (Art. 28-29 AEUV) und die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56-62 AEUV) erlauben den Unternehmungen, ihre Waren und Dienstleistungen, soweit sie verkehrsfähig sind, auf dem gesamten Binnenmarkt anzubieten, ohne im Absatzstaat ansässig zu sein.¹¹⁶ Die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63-66 AEUV) schützt die Gründung bzw. den Erwerb von Tochterunternehmungen.¹¹⁷

3.23

3.24

¹⁰⁶Vgl. Cordewener, *Grundfreiheiten*, S. 18-25. Einen Überblick geben: Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 4, Europäisches Parlament, *Direkte Besteuerung* u. EuGH, *Urt. v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container Services*, Rn. 45.

¹⁰⁷Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 676 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 285-286.

¹⁰⁸Vgl. Hennrichs/Hey, in: *Tipke/Lang*, § 13, Rn. 13.143 u. 13.144-13.149, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 175-176 u. 191, Kuhr, *Grundsätze*, S. 19, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 285-286, Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 12-16 u. Cordewener, *Grundfreiheiten*, S. 10-14.

¹⁰⁹Vgl. Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 307, Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 172-173 u. Raupach, *Utopie*, S. 679.

¹¹⁰Vgl. Fehling, *FR 2015*, S. 823, Kuhr, *Grundsätze*, S. 30-31, Bohn, *Alternativmodelle*, S. 53-54 u. 65, Seiler, *StuW 2005*, S. 26-27 u. Hey, *StuW 2005*, S. 318.

¹¹¹Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 30-31 u. Rödder, *DStR 2004*, S. 1692.

¹¹²Vgl. Kay-Wilke/Weber, *Steuerrecht*, S. 1485, Bohn, *Alternativmodelle*, S. 51-52, Führich, *IStR 2007*, S. 343, Gosch, *DStR 2007*, S. 1554 u. Herzig/T. Wagner, *DStR 2006*, S. 1-2. Kritisch: Seiler, *StuW 2005*, S. 28-31, der von einer extensiven Interpretation durch den EuGH spricht und eine kompetenzschonendere Auslegung bevorzugt.

¹¹³Vgl. Kay-Wilke/Weber, *Steuerrecht*, S. 1523-1524, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 195-196, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 286, Bohn, *Alternativmodelle*, S. 51-52, Gosch, *DStR 2007*, S. 1554, Wiegard, *Steuerwettbewerb*, S. 111-112, Beiser, *StuW 2005*, S. 296-297, Hey, *StuW 2005*, S. 318, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 286, van Raad, *Proposal*, S. 212 u. EuGH, *Urt. v. 11.8.1995, C-80/94, Wielockx*, Rn. 16. Zur Konvergenz des Europarechts und des Grundgesetzes s. Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 307-308. U. U. ist eine geltungserhaltende Reduktion möglich. Vgl. Gosch, *DStR 2007*, S. 1555-1556.

¹¹⁴Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 196, Kuhr, *Grundsätze*, S. 30-31 u. Rödder, *DStR 2004*, S. 1629.

¹¹⁵Vgl. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 54, Hey, *StuW 2008*, S. 179 u. Rödder, *DStR 2004*, S. 1629.

¹¹⁶Vgl. Beiser, *StuW 2005*, S. 297 u. Rödder, *DStR 2004*, S. 1629. EuGH, *Urt. v. 29.11.2001, C-17/00, De Coster*.

¹¹⁷Vgl. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 57, u. Rödder, *DStR 2004*, S. 1629.

Die Schutzbereiche der Grundfreiheiten können sich überschneiden.¹¹⁸ Welcher Grundfreiheit der Vorrang zu gewähren ist, beurteilt der EuGH uneinheitlich, i. E. sollen sie parallel zu prüfen sein.¹¹⁹ Die Unterscheidung spielt nur für Drittstaatsverhältnisse eine Rolle, da sich Angehörige eines Drittstaates nur auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen können.¹²⁰ Im Folgenden wird vereinfachend unterstellt, dass sich der Schutz der Grundfreiheiten auch auf Drittstaatenangehörige erstreckt, schließlich soll der Binnenmarkt der attraktivste Wirtschaftsraum der Welt werden.¹²¹ Dafür ist u. a. ein gleichmäßiger Rechtsschutz für alle Marktteilnehmer erforderlich. Abweichungen im Schutzbereich sind hier daher unbeachtlich. **3.25**

Durch die Grundfreiheiten wird das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) ausgeformt und eine Diskriminierung oder Beschränkung auf Basis der Staatsangehörigkeit verboten.¹²² Eine Diskriminierung besteht, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt ggü. einem vergleichbaren innerstaatlichen Vorgang direkt oder indirekt schlechter gestellt wird.¹²³ Beruht die Schlechterstellung formell auf der Staatsangehörigkeit, liegt eine direkte Diskriminierung vor.¹²⁴ Werden die Sachverhalte dagegen formell gleich, doch grenzüberschreitende Vorgänge faktisch überwiegend schlechter behandelt, findet eine indirekte Diskriminierung statt.¹²⁵ Zu einer Beschränkung führt jede Maßnahme, die die wirtschaftliche Attraktivität grenzüberschreitender Tätigkeiten mindert und dadurch den Wirtschaftsverkehr auf dem Binnenmarkt einschränkt.¹²⁶ **3.26**

In Bezug auf die Aufteilungssysteme ist eine Verletzung der Grundfreiheiten bzw. des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots nicht zu erwarten, da diese konzeptionell nicht an die Staatsangehörigkeit anknüpfen oder einzelne Gestaltungen regulieren.¹²⁷ Sollte dennoch eine Grundfreiheit verletzt werden, muss das Vorgehen ge- **3.27**

¹¹⁸Vgl. Toppelhofer/Lohmann, *ISTr 2008*, S. 857 u. 858 u. Englisch, in: *Tipke/Lang*, § 4, Rn. 4.82.

¹¹⁹Vgl. Toppelhofer/Lohmann, *ISTr 2008*, S. 857 u. Englisch, in: *Tipke/Lang*, § 4, Rn. 4.82.

¹²⁰Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 31 u. Toppelhofer/Lohmann, *ISTr 2008*, S. 857.

¹²¹Ausdrücklich festgehalten in der Lissabon Strategie und in der Europa2020 Strategie implizit fortgeführt. Vgl. Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 3, Aujean, *CCCTB Project*, S. 22 u. Kommission, *COM(2010)2020 final*, S. 10.

¹²²Vgl. Herzig/T. Wagner, *DStR 2006*, S. 2 u. Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 307. Allerdings reicht die reine Gleichbehandlung nicht aus, wenn dadurch die Marktfreiheiten faktisch eingeschränkt werden. Vgl. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 97-98.

¹²³Vgl. van Raad, *Proposal*, S. 213, Herzig/T. Wagner, *DStR 2006*, S. 2, Bohn, *Alternativmodelle*, S. 66-67, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 283-284 u. Schönfeld, *ISTr 2012*, S. 216.

¹²⁴Vgl. van Raad, *Proposal*, S. 213, Bohn, *Alternativmodelle*, S. 66-67 u. Führich, *ISTr 2007*, S. 343.

¹²⁵Vgl. van Raad, *Proposal*, S. 213, Herzig/T. Wagner, *DStR 2006*, S. 2, Führich, *ISTr 2007*, S. 342-343 u. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 66-67.

¹²⁶Vgl. Herzig/T. Wagner, *DStR 2006*, S. 2 u. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 67. Denkbar wäre bspw. eine für In- und Ausländer geltende Regelung, die Einkünfte einseitig umqualifiziert, mit der Folge einer Doppelbesteuerung. Vgl. Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 180 u. Beiser, *Einmalerfassung*, S. 6-7. Kritisch zur Terminologie: Englisch, in: *Tipke/Lang*, § 4, Rn. 4.85 u. 4.88.

¹²⁷Vgl. Schönfeld, *ISTr 2012*, S. 219, Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, *StuW 2005*, S. 307, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 97. Kritisch zur aktuellen Judikatur des EuGH Seiler, *StuW 2005*, S. 32. Unter Umständen lässt der EuGH sogar eine Anknüpfung an die Staatsbürgerschaft zu, obwohl eine Differenzierung nach dieser grds. verboten ist. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217 u. Art. 18 AEUV. Der EuGH scheint Sympathie für eine Orientierung an der territorialen Zugehörigkeit zu hegen. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217. EuGH, *Urt. v. 8.12.2011, C-157/10, Banco Bilbao. Mayer* geht davon aus, dass Verletzungen der Grundfreiheiten dann unproblematisch wären, wenn die Aufteilung auf europäischem Recht beruht. Vgl. Mayer, *Market*, S. 271-272. A. A. ist *Hey*. Sie

rechtfertigt sein.¹²⁸ Als mögliche Rechtfertigungsgründe hat der EuGH u. a. anerkannt: die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems.¹²⁹ Nicht ausreichend dagegen sind: die fehlende Harmonisierung, verwaltungstechnische Schwierigkeiten und Steueraufkommenseinbußen.¹³⁰ Zusätzlich muss die Grundfreiheitseinschränkung verhältnismäßig sein. Die Maßnahme darf also nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist.¹³¹

Für die Steuergestaltung MNU spielen die MT-RL sowie die ZL-RL eine erhebliche Rolle.¹³² Sie sollen europaweit und nur national tätige Unternehmungen steuerlich gleichstellen.¹³³ Die MT-RL verhindert ab Erreichen einer Mindestbeteiligung und ggf. Mindesthaltedauer eine Quellensteuerbelastung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen zwischen in der EU ansässigen Kapitalgesellschaften.¹³⁴ Dies setzt sie mittels Zuweisung eines umfassenden Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft und einer korrespondierenden Quellensteuerbefreiung für die Zahlungen an die Muttergesellschaft um.¹³⁵ Der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft wiederum stellt entweder ebenfalls die Gewinnausschüttung frei oder rechnet die Steuerzahlung der Tochtergesellschaft auf die Körperschaftsteuer an.¹³⁶

Die ZL-RL untersagt, sobald eine Mindestbeteiligung zwischen den begünstigten Gesellschaften besteht, die Erhebung einer (Quellen-)Steuer auf Zins- und Lizenzgebührezahlungen.¹³⁷ Die Besteuerung obliegt allein dem Ansässigkeitsstaat der zahlungs-

verweist auf die Bindung des europäischen Gesetzgebers an das Primärrecht (gem. Art. 13 Abs. 2 Satz 1 Vertrag über die Europäische Union (EUV)). Allerdings steht dem europäischen Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative zu, die der EuGH nicht durch eigene Wertung ersetzen darf. Hey, *StuW 2017*, S. 254.

¹²⁸Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 31-32, Schönfeld, *IStR 2012*, S. 216, Führich, *IStR 2007*, S. 343 u. Rödder, *DStR 2004*, S. 1630.

¹²⁹Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 212-217, Kuhr, *Grundsätze*, S. 31-32, Führich, *IStR 2007*, S. 343-344, Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 179 u. Cordewener, *Grundfreiheiten*, S. 938-957. EuGH, *Urt. v. 28.1.1992, C-204/90, Bachmann*, EuGH, *Urt. v. 12.5.1998, C-336/96, Gilly*, EuGH, *Urt. v. 9.3.1999, C-212/97, Centros Ltd*, EuGH, *Urt. v. 12.12.2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst* u. EuGH, *Urt. v. 29.3.2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz*.

¹³⁰Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 210-213, Kuhr, *Grundsätze*, S. 31-32, Seiler, *StuW 2005*, S. 28, Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 179 u. Rödder, *DStR 2004*, S. 1630. EuGH, *Urt. v. 28.1.1992, C-204/90, Bachmann*, EuGH, *Urt. v. 12.12.2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst* u. EuGH, *Urt. v. 29.3.2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz*.

¹³¹Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 31-32 u. Führich, *IStR 2007*, S. 344.

¹³²Vgl. Kommission, *COM(2011)714 final*, S. 3 u. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 12.

¹³³Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 176-177 u. 187 Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 12-13 u. 14.

¹³⁴Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 177-178 u. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 12. Diese Idee findet sich bereits bei Neumark u. a., *Bericht*, S. 74.

¹³⁵Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 177 u. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 12-13.

¹³⁶Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 177-178 u. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 12-13.

¹³⁷Vgl. Art. 1 Abs. 1 u. 7 i. V. m. Art. 3 ZL-RL u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 187-188.

empfangenden Gesellschaft.¹³⁸ Der Zinsbegriff besitzt hier umfassende Bedeutung und schließt sämtliche Einkünfte aus jeder Art Forderung ein.¹³⁹

Das folgende Beispiel demonstriert, wie das Zusammenwirken beider Richtlinien (RL) **3.30** eine Gewinnverlagerung durch verbundene Unternehmen in der EU begünstigt.¹⁴⁰ Im Quellenstaat mindern Zins- oder Lizenzzahlungen als Betriebsausgaben den Erfolg des Kredit- bzw. Lizenznehmers (bspw. der Muttergesellschaft), ohne dass der betreffende Mitgliedstaat ein Quellensteuerrecht geltend machen kann.¹⁴¹ Beim Zahlungsempfänger führen die Zahlungen zu Ertrag, der nur niedrig oder nicht besteuert wird.¹⁴² Der Zahlungsempfänger wiederum schüttet seine Gewinne aus, welche i. d. R. keiner weiteren Belastung unterliegen, da auf Dividenden keine Quellensteuern erhoben werden dürfen und dieselben regelm. beim Empfänger, hier die Muttergesellschaft, steuerfrei gestellt werden.¹⁴³ Die Erträge aus der operativen Tätigkeit werden durch eine Zahlungsstromtransformation in niedrig besteuerte Erträge umgewandelt.¹⁴⁴ Mithin begünstigt das europäische Steuerrecht selbst im erheblichen Umfang Steuergestaltungen.

Zusammengefasst gibt auch das Europarecht keine Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen vor.¹⁴⁵ Es verlangt von den Mitgliedstaaten nur, dass europäische ggü. nationalen Sachverhalte nicht diskriminiert werden.¹⁴⁶ Im Ergebnis bieten das Völker- und das Europarecht einen Rahmen für die Ausgestaltung der internationalen Steueraufteilung, doch eine konkrete Substrataufteilung folgt daraus nicht. **3.31**

3.3. Ökonomische Prinzipien

Weder aus den universellen Besteuerungsprinzipien noch aus den internationalen Steuerrechtsprinzipien lässt sich ein Maßstab für die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ableiten.¹⁴⁷ Ein solcher könnte sich eventuell aus den ökonomischen Prinzipien herleiten lassen. Wirtschaftliche Zusammenhänge sind zu beachten, da u. U. Gestaltungsanreize sonst nicht beseitigt, sondern verstärkt werden.¹⁴⁸ Mithin darf das Aufteilungssystem ökonomischen Prinzipien nicht widersprechen, sondern muss diese als Anreizmechanis- **3.32**

¹³⁸Vgl. Art. 1 Abs. 1, 2 u. 7 i. V. m. Art. 3 ZL-RL u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 187-188.

¹³⁹Vgl. Art. 2 ZL-RL u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 187-188.

¹⁴⁰Vgl. Art. 1 Abs. 7 ZL-RL u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 186. Allerdings sind solche Gestaltungen bereits vorher möglich gewesen. Vgl. Menck, *StBp 1997*, S. 175.

¹⁴¹Vgl. Art. 1 Abs. 1 ZL-RL u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 185-186. In Deutschland §§ 4 Abs. 4, 4a u. 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

¹⁴²Vgl. Kommission, *COM(2011)714 final*, S. 3. Der Vorschlag der Kommission (COM(2011)714 endgültig (endg.)), der diesen Umstand beseitigen soll, ist bisher nicht umgesetzt worden. In Deutschland: §§ 20 u. 21 EStG i. V. m. § 8b KStG.

¹⁴³Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 169-170. In Deutschland: § 8b KStG.

¹⁴⁴Dies setzt voraus, dass kein Missbrauch der Form vorliegt. Vgl. EuGH, *Urt. v. 26.2.2019, C-115/16, N Luxembourg 1, C-118/16, X Denmark A/S, C-119/16, C Danmark I, C-299/16, Z Denmark ApS*, Tenor Nr. 2, 3 u. 6 u. Mammen/Nielsen, *WPg 2018*, S. 1537.

¹⁴⁵Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217.

¹⁴⁶Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 33. EuGH, *Urt. v. 8.12.2011, C-157/10, Banco Bilbao*.

¹⁴⁷Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 214 u. 215.

¹⁴⁸Vgl. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 96 u. Beck, *Qualifikationskonflikte*, S. 23 u. 24-25.

mus nutzen.¹⁴⁹ Als Kriterien wurden ausgewählt: aus Sicht der Finanzwissenschaft die Allokationseffizienz und aus Sicht der Betrieblichen Steuerlehre die Entscheidungsneutralität, die Rechts- und Planungssicherheit sowie die Aufwandsbelastung und Praktikabilität.

3.3.1. Allokationseffizienz

Allokationseffizienz und Entscheidungsneutralität stehen in enger Verbindung zueinander.¹⁵⁰ Die finanzwissenschaftliche Effizienzbetrachtung sucht die aus der Besteuerung resultierenden Wohlfahrtsverluste durch eine effiziente Ressourcenallokation auf gesamtwirtschaftlicher Ebene zu minimieren.¹⁵¹ Die betriebswirtschaftliche Neutralitätsüberlegung konzentriert sich auf einzelwirtschaftlicher Ebene auf die Beseitigung entscheidungsverzerrender Effekte.¹⁵² Beide streben also nach einer optimalen Ressourcenallokation.¹⁵³ Wie stark sich die Ansätze decken ist strittig.¹⁵⁴ Nachfolgend spielt diese Frage keine Rolle, da beide als selbständige Kriterien behandelt werden.

Eine effiziente Besteuerung setzt eng „an der Zielgröße der Zensiten“ an und verzerrt deren Entscheidung nicht.¹⁵⁵ Da nur natürliche Personen Steuern tragen,¹⁵⁶ müsste an deren persönlichen Nutzen angeknüpft werden, was technisch nicht möglich ist.¹⁵⁷ Abgesehen davon hat sich der Gesetzgeber entschieden, Unternehmungen zu Steuerdestinatoren zu machen.¹⁵⁸ Wie die Vorschläge der OECD und der Kommission zeigen,

3.33

3.34

¹⁴⁹Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 50, G. Schanz, *FA 1923*, S. 9-10, Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 49 u. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 104.

¹⁵⁰Kuhr, *Grundsätze*, S. 35, Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 807, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 70 u. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 53-54.

¹⁵¹Zipfel, *Harmonisierung*, S. 70 u. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 54-55. In der EU ist sie ein fixes politisches Ziel. Vgl. Art. 120 AEUV u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 91.

¹⁵²Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 439, Mayer, *Market*, S. 260, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 70-71 u. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 55.

¹⁵³Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 70-71 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 53. Zudem ist zu beachten, dass zahlreiche außerfiskalische Faktoren existieren, die die tatsächliche Allokation beeinflussen. Dies gilt insb. für natürliche Personen, die bspw. mit sprachlichen Barrieren konfrontiert sein können, welche die Mobilität der Personen einschränken. Das Steuersystem soll allerdings keine zusätzlichen Barrieren begründen. Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 20.

¹⁵⁴Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 71 u. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 53-54.

¹⁵⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 148-149 u. 164, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 54-55, F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 97-98 u. 99 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 123. Wagner weist darauf hin, dass die Entwicklung der Zielgröße, für die Unternehmensbesteuerung der Gewinn, beachtet werden muss. So spielt der buchhalterische Gewinn bei Entscheidungen kaum mehr eine Rolle, während die Besteuerung an diesen anknüpft und damit die Entscheidungsgrundlagen auseinanderfallen. Dies führt wiederum zu Gestaltungen. Vgl. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 101.

¹⁵⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 2-3 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 66-67.

¹⁵⁷Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 164 u. 228. In einer Wettbewerbsordnung bietet sich das Einkommen als Maßgröße an. Schneider, *StuW 1989*, S. 331.

¹⁵⁸S. Homburg, *Steuerlehre*, S. 229, Neumark u. a., *Bericht*, S. 41 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 67-69, der u. a. aufzeigt, dass, wenn die Körperschaftsteuer (KSt) als Steuervorauszahlung behandelt wird, eine Besteuerung der dahinter stehenden natürlichen Personen durchgeführt werden kann.

soll davon nicht abgesehen werden.¹⁵⁹ Daraus folgt, die Notwendigkeit einer effizienten Unternehmensbesteuerung.

Knüpft die Besteuerung (auch) an Unternehmungen an, lässt sich eine erstbest Besteuerung¹⁶⁰ nicht herbeiführen.¹⁶¹ Folglich bedarf es für die internationale Verteilung der Besteuerungsrechte einer zweitbest Lösung, die bei weltweiter Zusammenarbeit Effizienz sichert.¹⁶² Voraussetzung hierfür ist eine pareto optimale Kapitalverteilung.¹⁶³ Bei dieser stimmt die Grenzproduktivität der Staaten bemessen anhand der Bruttoverzinsung des eingesetzten Kapitals überein.¹⁶⁴ Sie maximiert die Summe der Inlandsprodukte, die wiederum den Konsum resp. den Nutzen der natürlichen Personen maximiert.¹⁶⁵ Die Verbesserung der Position eines Individuums durch eine (weitere) Anpassung der Kapitalallokation führt notwendig zur Verschlechterung der Position eines anderen Individuums.¹⁶⁶ Da sich Investoren jedoch nach der Nettorendite richten, muss diese im Marktgleichgewicht für die Inlands- und die Auslandsinvestition übereinstimmen.¹⁶⁷ Sonst bestünden für die Wirtschaftssubjekte Arbitragemöglichkeiten.¹⁶⁸

Eine effiziente Aufteilung der Besteuerungsrechte lässt sich durch das Prinzip der Kapitalexporthneutralität (KEN) und der Kapitalimportneutralität (KIN) herstellen.¹⁶⁹ Die KEN fordert „eine gleiche steuerliche Belastung von Inlands- und Auslandsinvestitionen aus der Sicht“ des Investors.¹⁷⁰ Es soll also die gleiche Steuerlast vom in- wie ausländischen Bruttoertrag abgezogen werden.¹⁷¹ Damit stimmt, im Gleichgewicht, die Nettoverzinsung der Investitionen überein und „die Entscheidung über den Investi-

3.35

3.36

¹⁵⁹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 228. Im Gegenteil die Kommission scheint eine stärkere Verselbständigung der KSt zu bevorzugen. Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 69-70. Zugleich wächst die Bedeutung der Konsumbesteuerung, so dass sich seit Jahrzehnten eine Verschiebung von der Einkommensbesteuerung zur Umsatzbesteuerung beobachten lässt. Vgl. J. Lang, *StuW 1990*, S. 115, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 102 u. Rodi, *StuW 2008*, S. 329.

¹⁶⁰Eine solche liegt vor, wenn die Besteuerung das Preisverhältnis zwischen den Gütern nicht beeinflusst. Dies ist der Fall bei einer (ggf. einkommensabhängigen) Allgemeinen Verbrauchsteuer oder (o.) einer Pauschalsteuer, die keine Kopfsteuer sein darf. Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 148-149 u. 151 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 71-72, der auch Kopfsteuern für geeignet hält.

¹⁶¹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 164 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 117. Eine erstbest Besteuerung lässt sich im internationalen Kontext i. G. nicht bzw. nur unter engen Voraussetzungen erreichen. Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 308-309.

¹⁶²Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 295 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 51.

¹⁶³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 306 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 51.

¹⁶⁴Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 306 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 51.

¹⁶⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 164 u. 305-306.

¹⁶⁶Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 35 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 51.

¹⁶⁷Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 302 u. 306.

¹⁶⁸Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 302.

¹⁶⁹Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 72 u. Schön, *StuW 2012*, S. 215-216. Letzterer diskutiert zudem die Kapitalinhaberneutralität. Sie führt zu vergleichbaren Implikationen wie die KIN und wird daher nicht berücksichtigt. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215-216.

¹⁷⁰Schön, *StuW 2012*, S. 215, Homburg, *Steuerlehre*, S. 306, Mayer, *Market*, S. 260 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 4.

¹⁷¹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 306 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 4. Üblicherweise wird vom Steuersatz gesprochen, gemeint ist jedoch nicht die nominale, sondern die effektive Steuerbelastung. Der Steuersatz findet bevorzugte Anwendung, da er als Kennzahl dienen kann und tats. den ersten Anknüpfungspunkt für einen Belastungsvergleich darstellt. Vgl. Kern, *Gewinnverlagerung*, S. 137, Klein, *StuW 2004*, S. 393, Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 808 u. OECD, *Adressing*, S. 19-20.

tionsort [bleibt] steuerlich unverzerrt [.]¹⁷² Es besteht Produktionseffizienz.¹⁷³ Voraussetzung dafür sind dieselben Steuersätze und Steuerbemessungsgrundlagen.¹⁷⁴ Die Bedingung ist nicht mit der Forderung nach einer Harmonisierung der Steuerrechtssysteme gleichzusetzen, denn es genügt, dass der zugriffsberechtigte Staat sämtliche In- und Auslandseinkünfte effektiv gleich besteuert.¹⁷⁵ Diese Anforderung ist typ. erfüllt.¹⁷⁶ Die KEN kann durch die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip, welches die Erfassung sämtlicher Einkünfte unabhängig von der Herkunft fordert, hergestellt werden.¹⁷⁷ Dabei „spielt es keine Rolle, welcher Staat[, also z. B. der Belegenheits-, der Quellen- oder ein Drittstaat,] auf das Welteinkommen zugreift“.¹⁷⁸ Den Zusammenhang gibt die folgende Gleichung wieder:¹⁷⁹

$$r - t = r^* - t \quad (3.1)$$

Die Symbole r und r^* stehen für den inländischen bzw. ausländischen Bruttoertrag. Da die inländische und ausländische Steuerlast übereinstimmen müssen, ist in beiden Fällen t vom Ertrag abzuziehen.

Das Gegenmodell bildet die KIN.¹⁸⁰ Sie setzt voraus, dass in- und ausländische Investitionen am Investitionsort der gleichen Steuerlast unterliegen, unabhängig davon wie der Investor andernorts belastet wird.¹⁸¹ Sie wird durch die Anwendung des Territorialprinzips erreicht.¹⁸² Danach beschränkt sich das Besteuerungsrecht auf die am Investitionsort entstandenen Einkünfte bzw. Einkommensteile.¹⁸³ Weichen im Marktgleichgewicht die Steuersätze ab, erzielt ein Investor unterschiedliche Nettoerträge und seine Standortwahl wird durch die Besteuerung beeinflusst.¹⁸⁴ Formal gilt:¹⁸⁵

$$r - t = r^* - t^* \quad (3.2)$$

Die Symbole r und r^* stehen wieder für den inländischen bzw. ausländischen Bruttoertrag. Die inländische und die ausländische Steuerlast geben t und t^* wieder. Weicht die

¹⁷²Homburg, *Steuerlehre*, S. 306.

¹⁷³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 307.

¹⁷⁴Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 306 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 65. Die Anknüpfung an identische Steuersätze und -bemessungsgrundlagen stellt eine starke Einschränkung dar. Schließlich genügt dieselbe Effektivbelastung. Sie lässt sich wiederum am einfachsten durch gleiche Steuersätze und -bemessungsgrundlagen erreichen.

¹⁷⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 306 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 65.

¹⁷⁶Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 306.

¹⁷⁷Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 274 u. 306, Schön, *StuW 2012*, S. 215 u. Mayer, *Market*, S. 260.

¹⁷⁸Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 307. Aufgrund der Forderung nach einem ausreichenden Anknüpfungspunkt, wird häufig nur der Wohnsitz- oder Quellenstaat in Frage kommen.

¹⁷⁹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 306.

¹⁸⁰Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 4.

¹⁸¹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 307, Mayer, *Market*, S. 260, u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 4.

¹⁸²Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 307, Mayer, *Market*, S. 260 u. 261 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 4.

¹⁸³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 274 u. Seer, in: *Tipke/Lang*, § 1, Rn. 1.88.

¹⁸⁴Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 307.

¹⁸⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 307.

Steuerlast ab, müssen sich folglich die Bruttorenditen im gleichen Maß unterscheiden, um die Gleichung zu erfüllen.

Zusammengefasst ergibt sich: das Welteinkommensprinzip sichert die KEN und damit Produktionseffizienz, doch verletzt es die KIN.¹⁸⁶ Das Territorialprinzip wiederum führt zu KIN sowie Konsumeffizienz und verletzt die KEN.¹⁸⁷ Beide Formen der Effizienz können zeitgleich nur durch eine Harmonisierung der Steuerrechtsordnungen erreicht werden.¹⁸⁸ Ob und inwieweit eine solche sinnvoll ist, wird i. R. d. Steuerpolitik diskutiert.¹⁸⁹ **3.38**

Unter Fortbestehen unharmonisierter Steuersysteme ist zu erörtern, welche Ausprägung vorzuziehen ist.¹⁹⁰ Der KIN liegt die Vorstellung zugrunde, dass Auslandsinvestitionen konkurrenzfähig zu den von Inländern in ihrem Heimatstaat durchgeführten Investitionen sein müssen.¹⁹¹ Daraus folgt der Schluss, dass die Investitionen im Belegenheitsstaat mit Blick auf die Steuerbelastung gleichgestellt werden sollten.¹⁹² Diese Vorstellung gilt als obsolet.¹⁹³ MNU nehmen (Auslands-)Investitionen nicht vor, um mit lokalen Wettbewerbern zu konkurrieren, sondern um weltweit wettbewerbsfähig zu sein.¹⁹⁴ Folglich ist eine steuerliche Gleichbehandlung am Investitionsort nicht zwingend erforderlich.¹⁹⁵ Zudem bedarf die Realisierung weltwirtschaftlicher Effizienz bei zweitbest Besteuerung der Produktions- doch nicht notwendigerweise der Konsumeffizienz.¹⁹⁶ Dies entspricht der eingangs formulierten Überlegung, dass die Inlandsproduktion maximiert werden soll.¹⁹⁷ Folglich ist der KEN und damit dem Welteinkommensprinzip der Vorzug zu gewähren.¹⁹⁸ Bei dieser Lösung laufen die Staaten innerhalb der geltenden Quellenzuordnung allerdings Gefahr, umfassend Steuersubstrat zu verlieren, wenn sämtliche Quellen in ausländischer Hand sind.¹⁹⁹ Es bedarf einer Aufteilung, die al- **3.39**

¹⁸⁶Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 308 u. s. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 72.

¹⁸⁷Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 308 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 72.

¹⁸⁸Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 309, Kuhr, *Grundsätze*, S. 41, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 58-59 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 64.

¹⁸⁹S. Unterkapitel Steuerrechtsharmonisierung 3.4.2.

¹⁹⁰Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 309 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 41. A. A. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 441, der beide Konzepte für problematisch hält, da keines Neutralität herstellt.

¹⁹¹Vgl. Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 374, Schön, *StuW 2012*, S. 215-216, Kuhr, *Grundsätze*, S. 40-41 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 310.

¹⁹²Vgl. Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 374, Schön, *StuW 2012*, S. 215 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 310.

¹⁹³Vgl. Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 374, Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 64-65, Schön, *StuW 2012*, S. 216, Kuhr, *Grundsätze*, S. 41, ähnlich Homburg, *Steuerlehre*, S. 310.

¹⁹⁴Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 216 u. Ditz, *FR 2015*, S. 116.

¹⁹⁵Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 216.

¹⁹⁶Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 309 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 41-42.

¹⁹⁷Vgl. Schneider, *StuW 1989*, S. 329 u. Unterkapitel Allokationseffizienz 3.3.1.

¹⁹⁸Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 309-310. Kritisch: Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 65-67, Daniels, *Intertax 2001*, S. 4-5 u. 6 u. Mayer, *Market*, S. 261. Sie verweisen u. a. darauf, dass die Effizienzanalyse Unterschiede bei öffentlichen Ausgaben unberücksichtigt lässt, dass die KEN den Wettbewerb zwischen den Quellenstaaten stört und zusätzliche Steuerlasten auslöst und dass die Modellannahmen unrealistisch sind. Mobiles Kapital wäre i. E. nicht zu besteuern.

¹⁹⁹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 303-304 u. R. Schreiber, *DB 2016*, S. 393.

len beteiligten Staaten einen Anteil am Steuersubstrat sichert.²⁰⁰ Sie ist das Ziel der Untersuchung.

Bei einer Gesamtbetrachtung von Gesellschaft und Gesellschafter stellt die Herstellung der KEN mit wachsender Beteiligungstiefe eine immer schwerer zu lösende Aufgabe dar, da auf jeder Ebene die einbehaltenen Gewinne berücksichtigt werden müssten und sämtliche ausländischen Gewinne also neben den ausgeschütteten auch die thesaurierten Gewinne der effektiven inländischen Steuerbelastung unterworfen werden müssten.²⁰¹ Technisch ließe sich dies durch entsprechende Hinzurechnungen und Kürzungen umsetzen, würde jedoch weitgehende Eingriffe in die nationalen Steuersysteme erfordern und wäre kaum praktikabel.²⁰² **3.40**

Zur Vereinfachung wird meist nur die Gesellschaftsebene betrachtet, so lassen sich die Überlegungen (zunächst) auf die Körperschaftsteuer beschränken und die Produktionseffizienz sichern.²⁰³ Das ist vor dem Hintergrund vertretbar, dass die persönliche Einkommensteuerlast der Gesellschafter für Investitionsentscheidungen selten berücksichtigt wird.²⁰⁴ Derselbe Befund gilt für die hier betrachteten MNU.²⁰⁵ Viele Staaten stellen Ausschüttungen innerhalb MNU (nahezu) steuerfrei, so dass die Besteuerung auf der jeweils nächsthöheren Ebene nur eine geringe Rolle spielt.²⁰⁶ **3.41**

Darüber hinaus muss für die KEN beachtet werden, dass sie bereits erreicht werden kann, wenn nur der Wohnsitzstaat das Welteinkommen besteuert oder der Wohnsitzstaat die im Quellenstaat gezahlten Steuern anrechnet.²⁰⁷ Die Frage, wie das Substrat aufzuteilen ist, bleibt allerdings ungelöst.²⁰⁸ Daher wird anschließend geprüft, ob die Entscheidungsneutralität eine Antwort auf diese Frage gibt. **3.42**

3.3.2. Entscheidungsneutralität

Die Entscheidungsneutralität trägt zur Produktionseffizienz bei.²⁰⁹ Dies setzt voraus, dass das Aufteilungssystem die betrieblichen Entscheidungen der Steuerpflichtigen nicht beeinflusst.²¹⁰ Es ist dann entscheidungsneutral, und eine optimale Ressourcenallo- **3.43**

²⁰⁰Vgl. R. Schreiber, *DB 2016*, S. 393.

²⁰¹Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 73 u. 74.

²⁰²Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 74.

²⁰³Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 74-75 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 893.

²⁰⁴Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 75.

²⁰⁵Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 893.

²⁰⁶In der EU bildet die MT-RL die Rechtsgrundlage. Umgesetzt mit § 8b KStG.

²⁰⁷Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 92.

²⁰⁸Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215. Das gilt im Übrigen (i. Ü.) auch für die KIN, da die Kapitalexpportstaaten kaum auf ihr Besteuerungsrecht verzichten werden. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215-216.

²⁰⁹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 241 u. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 97. Eine konsumbezogene Entscheidungsneutralität lässt sich herstellen, kann jedoch zu (unerwünschten) Zusatzlasten führen. Aufgrund der Fokussierung der Arbeit auf die betriebliche Sphäre soll die Entscheidungsneutralität im betrieblichen Bereich genügen. Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 240-241

²¹⁰Vgl. J. Lang, *StuW 1990*, S. 115, F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 97, Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 248, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 70-71, Mayer, *Market*, S. 260, de Wilde, *Intertax 2015*, S. 439 u. Beiser, *StuW 2005*, S. 296, der darauf hinweist, dass mit der Besteuerung immer eine Verzerrung einhergeht, diese jedoch nicht unverhältnismäßig sein darf. Das wird bspw. erreicht, wenn die Steuerzahlung an die Zielgröße bzw. nicht an Entscheidungsvariablen des Steuerpflichtigen anknüpft.

kation kann herbeigeführt werden.²¹¹ Im Fokus stehen i. d. R. die Investitions-, die Finanzierungs- und die Rechtsformneutralität.²¹² Zusätzlich wird die Besteuerungsbefugnisneutralität eingeführt, die für die Gestaltung des Aufteilungssystems grundlegend ist.

Bei (alternativen) Investitionsentscheidungen orientieren sich die Investoren am Kapitalwert.²¹³ Steuern beeinflussen diesen regelm.; ändert eine Steuer die Kapitalwerte, jedoch die relative Vorteilhaftigkeit der Investitionen, also die Rangfolge und die Vorzeichen, nicht,²¹⁴ ist sie investitionsneutral.²¹⁵ Die Besteuerung ruft bei der Kapitalwertberechnung zwei gegenläufige Effekte hervor.²¹⁶ Der Ertragswert der Investition sinkt, da die Steuerlast die jährlichen Zahlungsüberschüsse mindert.²¹⁷ Zugleich steigt der Ertragswert, da die Zahlungsüberschüsse mit einem verminderten Nettozins diskontiert werden.²¹⁸ Gleichen sich beide Teilwirkungen aus, verändert die Besteuerung die Ertragswerte nicht.²¹⁹ Dieses Ergebnis folgt aus der Konzeption des Kapitalwerts, welcher nicht die absolute, sondern die relative Vorteilhaftigkeit von Investitionsalternativen misst.²²⁰ Konstante Ertragswerte besagen nicht, dass Investitionen steuerfrei sind, sondern in gleicher Höhe wie eine Kapitalmarktanlage belastet werden.²²¹ Technisch lässt sich dies mit einer sog. Johansson-Samuelson-Steuer verwirklichen.²²² Sie ist investitionsneutral, da sie anhand des um die Ertragswertabschreibungen verminderten Zahlungsüberschusses ermittelt wird.²²³ Der steuerpflichtige Gewinn entspricht

3.44

F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 97 u. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 248. Dafür wäre eine Anknüpfung an den ökonomischen Gewinn geboten. Der sich jedoch nur unter restriktiven Annahmen, die in der Praxis nicht vorliegen, ermitteln lässt. Vgl. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 249, 251 u. 253.

²¹¹Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 71 u. Mayer, *Market*, S. 260.

²¹²Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 71, de Wilde, *Intertax 2015*, S. 439 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 115. Tipke, *JZ 2009*, S. 538 erkennt in der Rechtsformneutralität die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips.

²¹³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 242, Kuhr, *Grundsätze*, S. 36-37 u. Beck, *Qualifikationskonflikte*, S. 22-23.

²¹⁴Das bedeutet, trotz verändertem Kapitalwert darf eine Investition ihre relative Position im Vergleich zu (i. V. z.) allen anderen Alternativen nicht verändern und ein positiver Kapitalwert muss positiv bleiben *et vice versa*.

²¹⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 242, Kuhr, *Grundsätze*, S. 39 u. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 807-808. Kritisch zur Anwendung des Kapitalwertkalküls: F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 101.

²¹⁶Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 245.

²¹⁷Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 245 u. Beck, *Qualifikationskonflikte*, S. 22-23.

²¹⁸Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 245 u. Beck, *Qualifikationskonflikte*, S. 22-23.

²¹⁹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 245 u. Beck, *Qualifikationskonflikte*, S. 22-23.

²²⁰Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 245.

²²¹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 245 u. 246.

²²²Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 245 u. 246. Eine sachliche Differenzierung, wie die Einführung einer Abgeltungssteuer, welche Finanz- ggü. Sachinvestitionen bevorzugt, ruft Produktionsineffizienzen durch die Verringerung des Investitionsvolumens hervor. Sie schadet also der Investitionsneutralität. Die Abgeltungssteuer findet nur auf Privatpersonen Anwendung und spielt daher keine Rolle. Die duale Einkommensteuer dagegen ist investitionsneutral. Sie führt jedoch zur Frage, ob eine unterschiedliche Belastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen wünschenswert ist. Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 249 u. 251. Dies wird ebenfalls ausgeblendet, da diese Frage die nationale Gestaltung des Besteuerungssystems und nicht die Aufteilung der Besteuerungsrechte betrifft.

²²³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 246.

in dem Fall dem kapitaltheoretischen Gewinn, die Besteuerung stimmt mit der einer Kapitalmarktanlage überein.²²⁴

Zur Unternehmensfinanzierung existieren i. R. d. Eigen- und der Fremdfinanzierung diverse Alternativen.²²⁵ Die Wahl verändert gem. *Modigliani*²²⁶ und *Millers*²²⁷ Irrelevanzthese den Unternehmungswert nicht.²²⁸ Allerdings beeinflussen insb. Informationsasymmetrien die Finanzierungsstruktur und führen zur Nutzung unterschiedlicher Finanzierungswege.²²⁹ Finanzierungsneutralität im steuerlichen Sinne besteht, wenn die Finanzierung nicht durch steuerliche Effekte beeinflusst wird.²³⁰ Der Kapitalgeber wählt nicht mehr zwischen Real- und Finanzinvestitionen, sondern nur zwischen Finanzinvestitionen.²³¹ Analytisch stellt sich die Finanzierungsentscheidung für den Schuldner als eine Investitionsentscheidung mit umgekehrten Vorzeichen dar.²³² Damit gelten für ihn ebenfalls die Grundsätze der Investitionsneutralität.²³³ Außerdem muss neben dem Kapitalgeber auch der Kapitalnehmer „neutral besteuert werden“.²³⁴ Dafür muss die Besteuerung zusätzlich das Korrespondenzprinzip und das Syntheseprinzip erfüllen.²³⁵ Die Besteuerung entspricht dem Korrespondenzprinzip, wenn die vom Schuldner erfassten Aufwendungen beim Gläubiger unmittelbar zu einem entsprechenden Ertrag führen.²³⁶ Die Anwendung eines einheitlichen (effektiven) Steuersatzes für alle Finanzierungsformen erfüllt das Syntheseprinzip.²³⁷

3.45

Für rein inländische Unternehmensgruppen sind, unter starker Vereinfachung und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, beide Neutralitätsforderungen erfüllt, wie Tabelle (Tab.) 3.1 zeigt.²³⁸ Unabhängig davon, ob die steuerpflichtige Unternehmung in dem Beispiel eine Investition selbst ausführt oder sich mittels Eigen- bzw. Fremdkapital an einer anderen Unternehmung beteiligt, erzielt sie den gleichen Nettoertrag. Problema-

3.46

²²⁴Vgl. Schneider, *Investition*, S. 226 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 37. Das derzeitige Steuersystem erfüllt allerdings die strengen Voraussetzungen des Modells nicht. Es bedürfte u. a. einer identischen Behandlung aller Einkünfte und eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes. Selbst bei einer möglichen Lockerung der Annahmen bleiben verwaltungstechnische Probleme mangels Beobachtbarkeit der Bemessungsgrundlagen bestehen, so dass nur eine unvollständige Verwirklichung des Modells, bspw. durch Typisierung oder Pauschalierung der Bemessungsgrundlagen, möglich sein dürfte. Vgl. Schneider, *Investition*, S. 227 u. 229 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 246 u. 247.

²²⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 253 u. 256 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 859.

²²⁶Franco Modigliani, 18.6.1918 – 25.9.2003.

²²⁷Merton Howard Miller, 16.5.1923 – 3.6.2000.

²²⁸Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 253.

²²⁹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 253.

²³⁰Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 253, Kuhr, *Grundsätze*, S. 39 u. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 808.

²³¹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 254.

²³²Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 253.

²³³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 253-254.

²³⁴Homburg, *Steuerlehre*, S. 254.

²³⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 254.

²³⁶Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 254. Verletzungen des Korrespondenzprinzips, wie die Freistellung von Wertsteigerungen von Kapitalanlagen bei gleichzeitiger Besteuerung laufender Kapitalerträge, rufen erhebliche Arbitragemöglichkeiten hervor. Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 254-55.

²³⁷Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 254. Das entspricht dem Gedanken der Johansson-Samuelson-Steuer.

²³⁸Es sei angenommen, dass eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, eine 100 %-ige Beteiligung zwischen zwei Kapitalgesellschaften besteht, ein einheitlicher Ertragsteuersatz von 30 % gilt und die Bemessungsgrundlage nicht z. B. gem. § 8a KStG i. V. m. § 4h EStG, §§ 8 u. 9 GewStG modifiziert wird und keine fiktiven nichtabziehbaren Betriebsausgaben gem. § 8b KStG erfasst werden.

Tabelle 3.1.: Steuerbelastungsvergleich (stark vereinfacht)

in Geldeinheiten (GE)		Sachinvestition	Finanzinvestition	
			<i>Eigenkapital</i>	<i>Fremdkapital</i>
Investment/ Gesellschaft	Erlös	100	100	100
	Zinsaufwand	keiner	0	100
	Gewinn	keiner	100	0
	Steuern	keine	30	0
	Dividende	keine	70	0
Investor/ Gesellschafter	Dividende	keine	70	0
	Zinsertrag	keiner	0	100
	Gewinn	100	70	100
	Steuern	30	0	30
	Nettogewinn	70	70	70

tisch könnten die abweichenden Ebenen der effektiven Belastung sein. Da diese jedoch nur eine Verzerrung mit Blick auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung durch den Gesellschafter hervorruft, kann sie außer Acht bleiben.²³⁹ Werden die gleichen Sachverhalte mit unterschiedlichen (effektiven) Steuersätzen belastet, wie z. B. bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten, kommt es zu einer Reallokation resp. Restrukturierung der Investitionen, da die Steuerpflichtigen die günstigste Investitionsstruktur, d. h. diejenige mit dem höchsten Nettoertrag, wählen.²⁴⁰ Das (internationale) Steuersystem ist dann weder investitions- noch finanzierungsneutral.²⁴¹

Rechtsformneutralität besteht, wenn die Rechtsformwahl nicht von der Besteuerung **3.47** abhängt.²⁴² Vor dem Hintergrund, dass zivilrechtliche Gestaltungen, bspw., eine Annäherung der Rechtsformen ohne einen Formwechsel zu vollziehen bzw. ein Formwechsel ohne Änderung der sonstigen wirtschaftlichen Umstände durchzuführen, leicht möglich sind, scheint eine gleiche Besteuerung geboten.²⁴³ Dem können erhebliche Vollzugskosten entgegenstehen, insb. wenn das Mitunternehmerkonzept auf Publikumsgesellschaften übertragen würde und für jeden Anteilseigner Sonder- und Ergänzungsbilanzen aufzustellen wären.²⁴⁴ Eine Lösung könnte ein gestuftes Vorgehen bieten, d. h. eine Besteuerung nach dem Mitunternehmerkonzept erfolgt erst, wenn der Anteilseigner in einem bestimmten Umfang Anteile hält.²⁴⁵ Die Vielzahl an Facetten und Lösungsmög-

²³⁹Bei der Eigenkapitalgabe kommt es im Grundfall zu einer Phasenverschiebung der Ertragsrealisation. Zunächst stellt die finanzierte Gesellschaft nach Ablauf des Geschäftsjahres ihren Gewinn fest, der im Folgejahr ausgeschüttet wird. Die Phasenverschiebung ließe sich durch eine entsprechende Auf- bzw. Abzinsung kompensieren. Vgl. Schneider, *Investition*, S. 230 u. 235 am Beispiel des Verlustausgleichs.

²⁴⁰Vgl. OECD, *Adressing*, S. 19.

²⁴¹Vgl. Schneider, *Investition*, S. 229.

²⁴²Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 263, Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 810 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 115. Die Rechtsformneutralität ablehnend: Schneider, *StuW 1989*, S. 339

²⁴³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 263 u. 265 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 865-866. Allerdings wären Belastungsunterschiede in dem Maße, wie sich die Rechtsformen unterscheiden, denkbar. Vgl. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 810.

²⁴⁴Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 265 u. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 810-811.

²⁴⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 266-267.

lichkeiten bedarf weiterer Überlegungen, die nicht Gegenstand der Steueraufteilung sind und daher hier nicht vertieft werden.²⁴⁶ Diese Einschränkung ist unschädlich, da sich die vorliegende Analyse auf Kapitalgesellschaften konzentriert. Die Rechtsformneutralität spielt folglich mangels Rechtsformwahl nur eine untergeordnete Rolle.

Darüber hinaus ist die Bedeutung der „klassischen“ Neutralitätspostulate zu hinterfragen.²⁴⁷ Jede Form wirtschaftlicher Betätigung kennzeichnet eine unterschiedliche Vorzugswürdigkeit, steuerliche Be- bzw. Entlastungen anhand der gesamtwirtschaftlichen Präferenzen könnten geboten sein,²⁴⁸ um der Vorzugswürdigkeit Rechnung zu tragen.²⁴⁹ Wünscht der Gesetzgeber bspw. eine stärkere Eigenkapitalfinanzierung, könnte er dieses Ziel durch eine steuerliche Bevorzugung von Eigenkapital ggü. Fremdkapital ausdrücken.²⁵⁰ Die Differenzierung verletzt die Entscheidungsneutralität und ruft Belastungsunterschiede hervor, die nur zu vermeiden sind, soweit diese keinen Nutzen stiften.²⁵¹ In einer geschlossenen Volkswirtschaft wären Belastungsunterschiede problemlos umsetzbar.²⁵² Die Öffnung einer Volkswirtschaft dürfte diese Wertung nicht verändern.²⁵³ Soweit dadurch Arbitragemöglichkeiten entstehen, sind die Gesetzgeber gefordert diese zu beseitigen.²⁵⁴

3.48

Unabhängig davon entscheiden die Prämissen der Steuerpflichtigen über die Bedeutung der Neutralität; wenn die Steuerpflichtigen die Steuerlast nicht berücksichtigen, bspw. weil sie diese als unerheblich betrachten, besteht aus ihrer Sicht Entscheidungsneutralität.²⁵⁵ Sind sie dagegen steuersensitiv, lässt sich, mangels Möglichkeit ausreichend genau zu messen, Steuerneutralität nicht erreichen.²⁵⁶ Als Synthese sollte eine

3.49

²⁴⁶So könnte über eine sog. Betriebssteuer nachgedacht werden. Vgl. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 810-811 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 116 u. 119. Der Steuer- und Finanzausschuss (SFA) schlägt eine Steuersatzspreizung für Kapitalgesellschaften vor, bei der die thesaurierten Gewinne annähernd der gleichen Steuerbelastung unterliegen wie natürliche Personen, während ausgeschüttete Gewinne mit etwa dem halben Steuersatz belastet werden. Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 66.

²⁴⁷Vgl. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 808, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 52, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 73-74 u. Schneider, *Investition*, S. 735-738, der zeigt, dass vollkommene Entscheidungsneutralität nur in seltenen Fällen zu erreichen ist, sondern der Fokus auf eine Vermeidung von erkannten zusätzlichen Verzerrungen genügt.

²⁴⁸Schön schlägt eine solche selektiv vor, um bspw. den wirtschaftlichen Gehalt von Gesellschafterdarlehen und Eigenkapitalgaben in einer MNU einheitlich zu erfassen, vor dem Hintergrund einer systematischen und folgerichtigen Umsetzung ist ein solcher Sonderweg jedoch bedenklich. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 222. Grds. Schneider, *StuW 1989*, S. 329.

²⁴⁹Vgl. Schneider, *StuW 1989*, S. 339, der aufzeigt, dass die Gleichbehandlung nicht zwingend geboten ist. Zumal die geltenden Rechtsordnungen diese selbst nicht vorsehen. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 222. Lang stimmt dem Gedanken zu und sieht in dem Steuerrecht ein „reichhaltiges Instrumentarium gesellschaftlicher Gestaltung und Lenkung.“ Zugleich hält er an der Rechtsformneutralität fest, wobei er darauf hinweist, dass unterschiedliche Rechtsformen durchaus abweichende Belastungen zulassen. J. Lang, *StuW 1990*, S. 110, 112, 115-116 u. 117 u. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 808 u. 813.

²⁵⁰Vgl. Schneider, *StuW 1989*, S. 335 u. 337-338. Allgemein zur Steuerung mittels Steuerrecht J. Lang, *StuW 1990*, S. 118.

²⁵¹Vgl. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 94 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 112.

²⁵²Vgl. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 809 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 309-310.

²⁵³Vgl. Beck, *Qualifikationskonflikte*, S. 26-27, die auf die fehlende Rechtfertigung der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung hinweist u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 35.

²⁵⁴Vgl. Beck, *Qualifikationskonflikte*, S. 27.

²⁵⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 247 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 51.

²⁵⁶Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 247-248.

annähernde Steuerneutralität genügen.²⁵⁷ Letztlich bedient die (internationale) Entscheidungsneutralität den Wunsch, internationale Gestaltungen zu verhindern, während innerstaatliche Substratverlagerungen als unproblematisch gelten.²⁵⁸

Als Schlüssel für eine entscheidungsneutrale Aufteilung gilt die Angleichung der nationalen Steuerrechtsordnungen.²⁵⁹ Sie wird als politische Wertentscheidung i. R. d. Steuerrechtsharmonisierung diskutiert. Die Harmonisierung reduziert die Belastungsdifferenzen und dadurch die steuerliche Attraktivität einer Tätigkeitsverlagerung.²⁶⁰ Allokationseffizienz kann sich zwar einstellen, jedoch tritt dadurch nicht notwendigerweise auch Entscheidungsneutralität ein, denn eine Differenzierung der Belastung nach der Investition, Finanzierung und Rechtsform ist eine davon zu separierende Systementscheidung.²⁶¹

Die Entscheidung über die Bedeutung der klassischen Neutralitätspostulate lässt sich i. S. d. Subsidiaritäts- und des Souveränitätsprinzips an die Staaten zurückverweisen, wenn das Abgrenzungssystem Besteuerungsbefugnisneutralität sichert.²⁶² Sie liegt vor, wenn die Steuerpflichtigen nicht mittels formaler Wahl der Art und Weise ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit die Steuerhoheit wechseln können.²⁶³ Derartige Gestaltungen gelten als Hauptproblem der Steueraufteilung.²⁶⁴ Unter Geltung der Besteuerungsbefugnisneutralität führen Verletzungen der „klassischen“ Neutralitätspostulate nur zu Substratverschiebungen innerhalb der Steuerhoheit und können von dieser autonom beeinflusst werden. Eine formale Arbitrage zwischen den Steuerrechtsordnungen dagegen wäre nicht mehr möglich. Nicht ausgeschlossen ist das Erreichen einer geringeren Besteuerung durch die (tats.) Verlagerung einer Tätigkeit in eine andere Steuerjurisdiktion.²⁶⁵ Diese wird nicht als problematisch eingestuft, ist also unschädlich.²⁶⁶

²⁵⁷Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 248 u. Schneider, *Investition*, S. 735-738.

²⁵⁸Vgl. Musil/Leibohm, *FR 2008*, S. 808.

²⁵⁹Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 39, Klein, *StuW 2004*, S. 395, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 92 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 855.

²⁶⁰Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 35 u. 41 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 855. Einschränkend ist zu beachten, dass der SFA die Förderung des Binnenmarktes vor dem Hintergrund der bestehenden steuerlichen Hürden untersucht. Die Untersuchung und die vorliegende Arbeit nähern sich aus teilw. entgegengesetzten Richtungen.

²⁶¹Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 35 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 855.

²⁶²Vgl. Art. 5 Abs. 1-3, 114 Abs. 1-2 u. 115 AEUV. Kritisch zur Reichweite: Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 103. S. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 56, die die klassischen Neutralitätspostulate gleich ganz außer Acht lässt, da sie bereits auf nationaler Ebene nicht verwirklicht werden. Es würde sonst an die internationale Steueraufteilung ein engerer Maßstab als auf nationaler Ebene angelegt.

²⁶³Vgl. U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 392 u. Kokott, *FR 2008*, S. 1041. Der Wechsel der Einkunftsquelle wurde bereits vom Völkerbund befürchtet. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 49 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 7. Das ist nicht mit der Standortneutralität zu verwechseln, welche fordert, dass die Besteuerung nicht die Standortwahl beeinflussen soll. Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 56. Sofern die Standortwahl als Bestandteil der Investitionsentscheidung behandelt wird, ist sie ein Unterfall der Investitionsneutralität. Darüber hinaus steht sie im Widerspruch zur Verwirklichung des Steuerwettbewerb, den gerade auszeichnet, dass die Steuerbelastung unternehmerische Entscheidungen beeinflussen soll.

²⁶⁴Vgl. R. Schreiber, *DB 2016*, S. 392, Bohn, *Alternativmodelle*, S. 96 u. Bruins u. a., *Report*, S. 49.

²⁶⁵Das Motiv Steuern zu sparen ist nicht verwerflich. Vgl. Jachmann-Michel, *StuW 2017*, S. 215-216 u. Hey, *DStR 2007*, S. 7.

²⁶⁶Vgl. J. Lang, *StuW 1990*, S. 116, Birk/Eckhoff, *Staatsfinanzierung*, S. 331 u. OECD, *Adressing*, S. 35-36.

Insofern weisen die „klassischen“ Neutralitätsanforderungen in die gleiche Richtung. Die Umkehrung gilt jedoch nicht. Kann ein Aufteilungssystem Besteuerungsbefugnisneutralität herstellen ohne die übrigen Neutralitätspostulate zu erfordern, ist es den anderen überlegen, da es einer geringeren Einschränkung bei der Gestaltung der nationalen Steuerrechtsordnungen, also einer geringeren Harmonisierung bedarf. Mithin ist die klassische Entscheidungsneutralität nicht erforderlich, sondern den Steuerpflichtigen darf keine Arbitrage aufgrund der Zuordnung der Besteuerungsrechte möglich sein.²⁶⁷ **3.52**

Die Diskussion der Allokationseffizienz und der Entscheidungsneutralität sowie der darausfolgenden Konsequenzen für die Bestimmung „der richtigen Allokation von Einkommen und Besteuerungsrechten“ zeigt, dass diese selbst keine Aufteilung vorgeben.²⁶⁸ Sie regeln nur, welchem Staat bei der Besteuerung Vorrang einzuräumen ist, bzw. welcher Staat Einschränkungen akzeptieren muss.²⁶⁹ Eine vollständige Allokationseffizienz resp. Entscheidungsneutralität wird sich ohnehin nicht erreichen lassen.²⁷⁰ Gleichwohl soll danach gestrebt werden.²⁷¹ Das Ideal gilt auch für die nachfolgend untersuchte Rechts- und Planungssicherheit. **3.53**

3.3.3. Rechts- und Planungssicherheit

Die Rechts- und Planungssicherheit bilden elementare Voraussetzungen für Investitionen und fördern mittelbar das wirtschaftliche Wachstum.²⁷² Trotz kontinuierlicher Überarbeitung verwirklicht das internationale Steuerrecht beide Anforderungen bislang nicht.²⁷³ Es unterliegt einer hohen Dynamik, welche sich aus dem ständigen Anpassungsdruck für die Staaten und die MNU an die Marktbedingungen i. A. sowie an die nationalen Steuerrechtsordnungen im Besonderen (i. B.) ergibt.²⁷⁴ Die wechselseitigen staatlichen und privaten Anpassungsmaßnahmen beschleunigen den Prozess erheblich und steigern das Bedürfnis aller Beteiligten nach Rechts- und Planungssicherheit.²⁷⁵ **3.54**

Rechtssicherheit ist für Rechtsstaaten konstitutiv und fördert Planungssicherheit.²⁷⁶ Davon unabhängig suchen Unternehmungen Planungssicherheit und wollen generell die steuerlichen Konsequenzen ihrer Entscheidung im Vorfeld abschätzen können.²⁷⁷ Dafür benötigen sie verlässliche Kalkulationsgrundlagen.²⁷⁸ Mithin muss der Steuer- **3.55**

²⁶⁷Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 49 u. Kokott, *FR 2008*, S. 7.

²⁶⁸Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 215-216 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 307.

²⁶⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 216.

²⁷⁰Vgl. J. Lang, *StuW 1990*, S. 115 u. Schneider, *StuW 1989*, S. 330.

²⁷¹Vgl. J. Lang, *StuW 1990*, S. 115 u. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 53-54.

²⁷²Vgl. Hey, *DStR 2007*, S. 1 u. Jebens, *BB 1995*, S. 1057.

²⁷³Vgl. Peters u. a., *ISTR 2016*, S. 3.

²⁷⁴Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 889 u. 890.

²⁷⁵Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 889 u. 890 u. Jebens, *BB 1995*, S. 1058.

²⁷⁶Vgl. Spengel/Malke, *Reference*, S. 68, Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 232 u. Jebens, *BB 1995*, S. 1058.

²⁷⁷Vgl. Jebens, *BB 1995*, S. 1057, Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 57 u. Hey, *DStR 2007*, S. 7-8.

²⁷⁸Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 57 u. 62 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 51.

tatbestand als Rechtsgrundlage eines Eingriffs derart festgelegt werden, dass sich die Steuerlast im Voraus bestimmen lässt.²⁷⁹ Darin besteht der Zweck der Transferpreismethoden.²⁸⁰ Sie dienen der Abgrenzung der Bemessungsgrundlagen.²⁸¹ Rechtssicherheit entsteht jedoch nur bei einem einheitlichen Gebrauch, d. h., die Staaten müssen dieselben Anwendungsvoraussetzungen und dieselbe Umsetzung wählen.²⁸² Sonst gelangen die Staaten nur zufällig zu gleichen Abgrenzungsergebnissen, einigen sie sich bei Abweichungen nicht, sind die Steuerpflichtigen auf ein Verständigungsverfahren angewiesen.²⁸³ Dessen Durchführung und Ausgang beansprucht erhebliche Ressourcen und ist mit signifikanter Unsicherheit behaftet.²⁸⁴

Unsicherheit belastet die Standortpolitik, denn neben anderen Faktoren spielt die Besteuerung eine entscheidende Rolle.²⁸⁵ Die Standortwahl bindet eine Unternehmung für eine gewisse Zeit.²⁸⁶ Bestätigen sich die Entscheidungsgrundlagen nicht, kann sich die Ressourcenallokation als suboptimal erweisen.²⁸⁷ Bei einer Anpassung der Transferpreise oder Umqualifizierung einer Transaktion besteht die Gefahr, dass der andere Staat nicht gleichzieht und eine Doppelbesteuerung eintritt.²⁸⁸ Der Erfolg und die Liquidität werden beeinträchtigt, da die Mehrbelastung finanziert und ggf. die Finanzierungs politik geändert werden muss.²⁸⁹ Sicherheitspuffer können die Mehrbelastungen auffangen, doch führen sie zu Opportunitätskosten bzw. Effizienzverlusten, welche mit zunehmender Unsicherheit größer werden. Daher soll die Unsicherheit weitgehend reduziert werden.²⁹⁰ **3.56**

Gegenwärtig bestimmen MNU ihre Verrechnungspreise primär so, dass die einzelnen Finanzverwaltungen diese anerkennen, mithin bilden diese die wirtschaftlichen Verhältnisse selten korrekt ab und verletzen u. U. das Leistungsfähigkeitsprinzip.²⁹¹ Dadurch steigt das Doppelbesteuerungsrisiko, weil die „benachteiligten“ Staaten zu einer einseitigen Verrechnungspreisanpassung greifen könnten.²⁹² Eine Anpassung ist unbedingt zu vermeiden, weil einige Staaten empfindliche verschuldensunabhängige Geldbußen und **3.57**

²⁷⁹Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 32, Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 232, Spengel/Malke, *Reference*, S. 68 u. Drüen, *DStR 2010*, S. 6.

²⁸⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71, 103-104.

²⁸¹Vgl. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 3.

²⁸²Vgl. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 3 u. 5 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71.

²⁸³Vgl. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 3 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71.

²⁸⁴Vgl. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 3 u. 6.

²⁸⁵Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 57 u. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 59-60. Deutlich abgeschwächt: Esser, *Steuerwettbewerb*, S. 7.

²⁸⁶Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 57-58.

²⁸⁷Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 58.

²⁸⁸Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 59 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71.

²⁸⁹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 59 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 53.

²⁹⁰Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 60 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 53.

²⁹¹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 57 u. 61 u. Kommission, *SEK(2001)1681*, Zusammenfassung S. 11-12, Rn. 44 u. S. 290.

²⁹²Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 62 u. Kommission, *SEK(2001)1681*, Zusammenfassung S. 12, Rn. 46.

Strafzuschläge vorsehen.²⁹³ Allein die Notwendigkeit der Anpassung löst in diesem Fall eine Strafe aus.²⁹⁴

Die zunehmende Komplexität und Unberechenbarkeit des internationalen Steuerrechts wirkt sich ebenfalls belastend aus.²⁹⁵ Sie wurzelt in der Verabschiedung von Regeln, deren Zusammenwirken den Interessen der Staaten widersprechen, wie exemplarisch an MT-RL und der ZL-RL gezeigt wurde.²⁹⁶ Die Nebenwirkungen sollen „Abwehrgesetze“ beseitigen, welche Gestaltungen nicht pauschal als Missbrauch qualifizieren dürfen, sondern den Steuerpflichtigen eine Gegenbeweismöglichkeit belassen müssen, um dem Europarecht zu genügen.²⁹⁷ Dadurch steigt die Komplexität der nationalen Steuerrechtsordnungen in Europa.²⁹⁸ **3.58**

Die Maßnahmen zur Steuersubstratsicherung sowie die unzureichende Umsetzung internationaler Vereinbarungen zeigen die Notwendigkeit einer Einstellungsänderung bei den Steuerhoheiten auf.²⁹⁹ Für die hier erfolgende Status quo-Betrachtung bleibt dieser Aspekt außer Acht. **3.59**

Ein Lösungsansatz bietet Rechts- und Planungssicherheit, wenn er eine identische und verbindliche Aufteilung festlegt.³⁰⁰ Die Identität erlangt Bedeutung, wenn unterschiedliche Abgrenzungsverfahren zulässig sind.³⁰¹ Sonst könnten die Staaten übereinstimmende Ergebnisse trotz formal einheitlicher Verfahren mittels einer abweichenden Handhabung verhindern.³⁰² Die Resultate wären nur zufällig identisch.³⁰³ Eine Doppelbesteuerung wäre quasi unausweichlich.³⁰⁴ Dem kann ein möglichst einfaches Verfahren entgegenwirken, welches die Gefahr reduziert, dass die Staaten ein abweichendes Vorgehen mit der Regelungskomplexität rechtfertigen.³⁰⁵ Zusätzlich können verbindliche Vorgaben den Ermessensspielraum der Staaten sowie der Steuerpflichtigen einengen und ein willkürliches Abweichen verhindern.³⁰⁶ Abweichungen wären bspw. nur zuläs- **3.60**

²⁹³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 72 u. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 57 u. 62. Kritisch zum derzeitigen Sanktionsverfahren in Deutschland: Wilhelm Haarmann, *FR 2015*, S. 25-26.

²⁹⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 72 u. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 57.

²⁹⁵Vgl. Wilhelm Haarmann, *FR 2015*, S. 23.

²⁹⁶Weitsichtig: Schneider, *StuW 1989*, S. 338 u. Hey, *StuW 2005*, S. 319.

²⁹⁷Vgl. Spengel/Malke, *Reference*, S. 65, Kokott, *FR 2008*, S. 1041, Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 179, Herzig/T. Wagner, *DStR 2006*, S. 3 u. Hey, *StuW 2005*, S. 319 u. 322.

²⁹⁸Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 319 u. 321 u. Wassermeyer, *Verrechnungspreise*, S. 72.

²⁹⁹Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 890 u. 892, Wilhelm Haarmann, *FR 2015*, S. 23, Pöllath, *FR 2008*, S. 1042-1044 u. Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 184.

³⁰⁰Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 61 u. 424, M. Lang, *ISTR 2002*, S. 611, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 32 u. Spengel/Malke, *Reference*, S. 68.

³⁰¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71 u. M. Lang, *ISTR 2002*, S. 611.

³⁰²Vgl. M. Lang, *ISTR 2002*, S. 611 u. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 424.

³⁰³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71, M. Lang, *ISTR 2002*, S. 611 u. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 424.

³⁰⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71 u. M. Lang, *ISTR 2002*, S. 611.

³⁰⁵Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 425.

³⁰⁶Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 61 u. 424 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 32-33.

sig, wenn sie die wirtschaftliche Situation besser wiedergeben.³⁰⁷ Die Erzielung höherer Steuereinnahmen genügt als Rechtfertigung nicht.³⁰⁸

Verbindliche Verfahren geben den Unternehmungen die Sicherheit, dass eine Gewinnabgrenzung anhand eines zulässigen Verfahrens anerkannt wird.³⁰⁹ Sie fördert das Ziel, da sie zu reproduzierbaren Ergebnissen führt, die noch nach Jahren nachvollziehbar sind.³¹⁰ Weiterhin ermöglicht sie einen schnellen Verfahrensabschluss inklusive einer etwaigen Betriebsprüfung.³¹¹ Eine diesen Anforderungen genügende Lösung entfaltet positive Rückwirkungen auf den Ressourcenbedarf durch das Besteuerungsverfahren,³¹² welche Gegenstand des nächsten Kapitels ist. **3.61**

3.3.4. Aufwandsbelastung und Praktikabilität

Die Aufteilung der Besteuerungsrechte obliegt, von völkergewohnheitsrechtlichen Vorbehalten abgesehen, der freien staatlichen Gestaltungskraft.³¹³ Mittels dieser ein einfaches und praktikables System zu formen, liegt sowohl im Interesse der Staaten als auch der Steuerpflichtigen.³¹⁴ Schließlich verursacht die Steueraufteilung für alle Seiten Aufwand, der oft nur geringen Mehrwert schafft.³¹⁵ **3.62**

Einfachheit besitzt einen begrenzten Eigenwert; ihr Wert kristallisiert erst in der sachgerechten Abwägung der Bedürfnisse aller Parteien.³¹⁶ Der Leistungsaustausch innerhalb MNU erreicht eine Komplexität, die nur eine differenzierte Rechnungslegung abbilden kann.³¹⁷ Die Steuerverwaltungen als Rechnungslegungsadressaten können auf die Rechenschaftspflicht der MNU nicht verzichten, zumal sich ihre Ermittlungsbefugnisse auf das eigene Hoheitsgebiet beschränken und sie nur einen Ausschnitt der gesamten Wirtschaftstätigkeit von MNU selbst erfassen können.³¹⁸ Eine erhöhte Mitwirkungspflicht ist folglich erforderlich und sachgerecht.³¹⁹ **3.63**

³⁰⁷Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 32-33 u. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 424 in Bezug auf Verrechnungspreise.

³⁰⁸Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 62.

³⁰⁹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 62.

³¹⁰Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 61 u. 425.

³¹¹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 60.

³¹²Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 61.

³¹³Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 67 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 110. BVerfG, 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82.

³¹⁴Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 67, G. Schanz, *FA 1923*, S. 11, Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 233, Kuhr, *Grundsätze*, S. 44 u. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 94.

³¹⁵Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 44, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 76, Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 233 u. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 94. Darüber hinaus kann die Vermeidung von Deklarations- und Planungskosten zur Allokationseffizienz beitragen. Vgl. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 55-56.

³¹⁶Vgl. Drüen, *DStR 2010*, S. 4, 5 u. 8, Pöllath, *FR 2008*, S. 1043, Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 58 u. Kommission, *SEK(2001)1681*, S. 29-30.

³¹⁷Vgl. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 94 u. 98-99 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 28.

³¹⁸Vgl. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 94 u. 98-99, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 28 u. 265-266, Drüen, *DStR 2010*, S. 4 u. Wacker, *Steuerplanung*, S. 85. Das kann durch gemeinsame Betriebsprüfungen überwunden werden, da die inländischen Betriebsprüfer dann auch im Ausland ermitteln dürfen. Vgl. Peters u. a., *IStr 2016*, S. 4-5.

³¹⁹Vgl. Wacker, *Steuerplanung*, S. 85. Sie besteht in Deutschland gem. §90 Abs.2 AO u. vgl. D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 284.

Die Mitwirkungspflicht muss sich gem. der Forderung nach Rechts- und Planungssicherheit im Vorfeld abschätzen und erfüllen lassen.³²⁰ Dies umfasst das gesamte Verfahren der Ermittlung, Aufteilung, Dokumentation und Prüfung der Bemessungsgrundlagen.³²¹ Treten an diesen Stellen Unstimmigkeiten auf, entsteht das Risiko kostenintensiver Rechtsstreitigkeiten.³²² Das Risiko wächst mit der Komplexität der Leistungsbeziehungen innerhalb der MNU.³²³ Folglich sind Verfahren zu bevorzugen, die *c. p.* einfach handhabbar und somit kostengünstiger sind.³²⁴ **3.64**

Die Belastung durch das Aufteilungssystem lässt sich bspw. verringern, wenn auf bestehenden Informationssystemen und Standards aufgebaut wird.³²⁵ Andernfalls ist sowohl für die Gewinnung und Dokumentation als auch für die Prüfung der Informationsgrundlagen sowie der Abgrenzungsergebnisse mit erheblichem Mehraufwand zu rechnen.³²⁶ Vorhandene Systeme, wie das Rechnungswesen, können dafür ausgebaut und genutzt werden.³²⁷ Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Informationssysteme der MNU sich nicht an den Zielen der Steuerverwaltung ausrichten, so dass deren ungeprüfte Übernahme regelm. nicht genügt.³²⁸ **3.65**

Lassen sich zusätzliche Dokumentationspflichten nicht vermeiden, soll wenigstens ein weitgehend einheitliches Vorgehen möglich sein.³²⁹ Das erleichtert den MNU die Aufteilung und schützt sie besser vor dem Vorwurf der steuerlich motivierten Gewinnabgrenzung.³³⁰ Darüber hinaus ist für die Finanzverwaltungen ein MNU-einheitliches Vorgehen besser nachvollziehbar als ein unternehmensindividuelles.³³¹ Einheitliche Verfahren sollten abweichende Ergebnisse vermeiden und die Dauer und den Umfang von Betriebsprüfungen verkürzen.³³² Die Kosten des Besteuerungsverfahrens sollten sinken, während die Rechts- und Planungssicherheit steigen.³³³ Es liegt Zielkomplementarität vor.³³⁴ **3.66**

Derzeit besteht die Herausforderung in den unterschiedlichen Anforderungen der Finanzverwaltungen.³³⁵ Daher wären als Orientierungshilfe (verbindliche) Mindestvor- **3.67**

³²⁰Vgl. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 58 u. 59-60 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 71-72.

³²¹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 67 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 53.

³²²Vgl. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 53, Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 58 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 72.

³²³Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 67.

³²⁴Vgl. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 3, Kuhr, *Grundsätze*, S. 44, Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 67 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 51 u. 53.

³²⁵Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 67.

³²⁶Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 67.

³²⁷Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 427.

³²⁸Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 427.

³²⁹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 68.

³³⁰Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 68.

³³¹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 68.

³³²Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 60 u. 61 u. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 6-7.

³³³Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 60 u. 61 u. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 6-7.

³³⁴Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 44.

³³⁵Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 69 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71. Während die US-Finanzverwaltung die Vorlage von Unterlagen innerhalb von 30 Tagen verlangt, ist die deutsche Finanzverwaltung bei der Fristsetzung zurückhaltender. Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 69.

gaben durch die Staaten wünschenswert.³³⁶ Sind die Vorgaben allerdings zu detailliert, kann es sein, dass sich die nationalen Regelungen nicht miteinander vereinbaren lassen oder gar widersprechen.³³⁷ Dann sind unterschiedliche Dokumentationssysteme zwingend notwendig und Mehraufwendungen unvermeidlich.³³⁸

Neben einheitlichen sind auch praktikable Verfahren, die allen Parteien eine einfache Ermittlung und Kontrolle der Steuerabgrenzung ermöglichen, zu bevorzugen.³³⁹ Praktikabilität besitzt zwei Dimensionen. Einerseits soll das System die notwendigen Informationen „von selbst“, d. h. aus den betrieblichen Abläufen, generieren, ohne zusätzliche Gutachten und Prognosen zu erfordern, die häufig Interpretationsspielraum bieten und einen erheblichen Zusatzaufwand verursachen.³⁴⁰ Dies kann die vorgeschlagene Verwendung von bestehenden ggf. erweiterten Informationssystemen gewährleisten. Andererseits soll die Abgrenzung so erfolgen, dass sich möglichst geringe Überschneidungen resp. Widersprüche zwischen den Steuerrechtsordnungen ergeben.³⁴¹ Deshalb sollte die Aufteilung neben einheitlichen Verfahren an einem Punkt ansetzen, bevor die spezifischen Wertungen der einzelnen Gesellschafts-, Wirtschafts- und Steuerrechtsordnungen greifen.

Bei der Verwirklichung der Einfachheit und der Praktikabilität ist zu beachten, dass die Senkung der Vollzugskosten bspw. durch eine Abschaffung von Gestaltungsmöglichkeiten nicht in (ungewollten) neuen Gestaltungsmöglichkeiten resultiert.³⁴² Sonst entstehen zusätzliche Planungs- und Vollzugskosten, die das Ziel der geringen Aufwandsbelastung und Praktikabilität konterkarieren.³⁴³

Die Ergebnisse dieses Kapitels zeigen: aus ökonomischer Sicht ist zur Förderung der Investitionstätigkeit eine verbindliche und einfache Aufteilung wünschenswert. Ebenso soll das System steuerliche Entscheidungen nicht (zusätzlich) verzerren. Elementar ist jedoch, dass die Steuerpflichtigen nicht selbst über die Steuerbefugnis entscheiden können. Welcher Staat welchen Anteil am Steuersubstrat erhalten soll, lässt sich jedoch nicht ökonomisch fundieren.³⁴⁴

3.4. Steuerpolitischer Rahmen

Die Steuerwissenschaft macht keine fundierten Vorgaben für die Steueraufteilung. Sie zeigt jedoch Möglichkeiten und Grenzen der Gestaltung des internationalen Steuer-

³³⁶Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 69 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71. Dies gilt auch auf zwischenstaatlicher Ebene, wie die Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) zeigt. Sie erlaubt den Staaten unkoordiniert über das Mindestschutzniveau hinauszugehen, so dass latent eine Doppelbelastung droht. Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 250-251.

³³⁷Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 69 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71.

³³⁸Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 69 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71.

³³⁹Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 426-427.

³⁴⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 72.

³⁴¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 71.

³⁴²Vgl. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 95 u. Spengel/Malke, *Reference*, S. 68-69.

³⁴³Vgl. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 95 u. Spengel/Malke, *Reference*, S. 68-69.

³⁴⁴Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 216 u. Thörmer, *DStR 2020*, S. 530.

rechts auf. Die tats. Aufteilung erscheint als Wertungsproblem und könnte sich aus Vorgaben der Steuerpolitik ableiten lassen.³⁴⁵ Zu dem Zweck werden der Steuerwettbewerb, die Steuerrechtsharmonisierung und die Steuergerechtigkeit sowie die Standortmobilität und die Besonderheiten MNU analysiert.

3.4.1. Steuerwettbewerb

Die Existenz des Steuerwettbewerbs oder allgemein die Konkurrenz unter Staaten wurde lange vollständig negiert.³⁴⁶ Auf Staaten als Subjekte *suis generis* sei die Wettbewerbstheorie nicht anzuwenden.³⁴⁷ Dieser Ansatz gilt als überholt.³⁴⁸ Die Globalisierung zwingt die Staaten zunehmend in einen Wettbewerb um mobile Produktionsfaktoren, den sog. Standortwettbewerb.³⁴⁹ Sie können dabei auf diverse Instrumente³⁵⁰ zurückgreifen, dazu gehört unbestritten das Steuerrecht.³⁵¹

3.72

Der Steuerwettbewerb als Teil des Standortwettbewerbs gilt als Leitidee des internationalen Steuerrechts.³⁵² Er ist nicht abschließend definiert.³⁵³ Im Folgenden wird darunter der Wettbewerb der Staaten um Besteuerungssubstrat verstanden, in dem die Wahl des Steuermixes, die Gestaltung des Steuertatbestands und die Durchsetzung des Steueranspruchs als Instrumente dienen.³⁵⁴ Der Steuermix legt fest, welche Steuerarten erhoben werden und welches Gewicht sie im Gesamtgefüge der Einnahmen erhalten.³⁵⁵ Nachfolgend ist dies ohne Bedeutung, da nur die Unternehmensbesteuerung betrachtet wird.³⁵⁶

3.73

Der Steuertatbestand bestimmt, wer mit welchem Gewinn resp. Einkommen zu welchem Tarif steuerpflichtig ist.³⁵⁷ Daraus leitet sich die entscheidungserhebliche effekti-

3.74

³⁴⁵Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 216 u. Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 373.

³⁴⁶Vgl. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 205 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 91.

³⁴⁷Vgl. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 205 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 91. Dafür eintretend: Krugman, *Foreign Affairs 1994*, S. 30-35 u. Shaxson/Christensen, *Competitiveness*, S. 278.

³⁴⁸Vgl. Rodi, *StuW 2008*, S. 332, Hey, *StuW 2005*, S. 323, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 91-92 u. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 205. A. A. Krugman, *Foreign Affairs 1994*, S. 30-35 u. kritisch Shaxson/Christensen, *Competitiveness*, S. 278.

³⁴⁹Vgl. OECD, *Adressing*, S. 28, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 852, Rodi, *StuW 2008*, S. 329, Schwenke, *BB 1998*, S. 2604-2605, vorausschauend für die EU J. Lang, *StuW 1990*, S. 109, van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 206 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 91-92.

³⁵⁰Dazu gehören u. a. die natürlichen Ressourcen, die politische Stabilität, das Rechts- und Wirtschaftssystem. Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 7 u. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 48.

³⁵¹Vgl. OECD, *Adressing*, S. 28, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 852, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 6-7, Hey, *StuW 2005*, S. 323-324, Kube, *BB 2005*, S. 743, Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 49, Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 142-150, Ehrlicher, *Probleme*, S. 58 u. Schwenke, *BB 1998*, S. 2604-2605.

³⁵²Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 46, Schön, *StuW 2012*, S. 216, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 10 u. schon Hey, *StuW 2005*, S. 318.

³⁵³Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 5, Kessler/Knörzner, *Steuerwettbewerb*, S. 162 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 3.

³⁵⁴Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 5 u. 6-7, Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 142-143 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 92.

³⁵⁵Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 7-8 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 142-143.

³⁵⁶Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 7.

³⁵⁷Vgl. Kaminski/Strunk, *Tätigkeit*, S. 31, §§ 3, 38 AO. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 856 unterscheiden zwischen dem durchschnittlichen, dem marginalen und dem nominalen Steuersatz,

ve Steuerbelastung ab.³⁵⁸ Die Steuerdurchsetzung umfasst alle Maßnahmen zur Feststellung, Kontrolle und Erfüllung des Steueranspruchs.³⁵⁹ Sie beeinflusst die effektive Steuerlast mittelbar, da eine geringe Durchsetzungsintensität dazu anreizt, steuerliche Pflichten nicht oder nur unvollständig zu erfüllen.³⁶⁰ Mutmaßlich weckt der daraus entstehende relativ geringe Substratgewinn bei den Staaten nur geringes Interesse.³⁶¹ Somit rückt der Steuertatbestand, der die Aufteilung der Besteuerungsrechte einschließt und damit das anzuwendende Steuerrecht vorgibt, in den Vordergrund.³⁶²

Steuersubstrat generieren Realinvestitionen, Finanzinvestitionen und mobile Bemessungsgrundlagen.³⁶³ **3.75**

- Realinvestitionen umfassen unmittelbare Investitionen in inländisches (Anlage-) Vermögen und bewirken regelm. die Schaffung neuer Stellen.³⁶⁴
- Finanzinvestitionen steigern das Kapitalangebot und sollen durch sinkende Zinsen die Investitionen und den Konsum anregen.³⁶⁵
- Mobile Bemessungsgrundlagen, v. a. Patente und Lizenzen, vergrößern primär die Steuerbasis, dienen aber weder real- noch finanzwirtschaftlichen Zwecken.³⁶⁶

Diese logische Unterscheidung lässt sich bei der Steueraufteilung kaum durchhalten, da eine exakte Trennung nicht gelingt.³⁶⁷ So kann das Bemühen um steuerliche Bemessungsgrundlagen durchaus zur Schaffung neuer Arbeitsplätze führen oder in einen Wettbewerb um Finanzinvestitionen umschlagen.³⁶⁸ Die fehlende Unterscheidbarkeit ist zu berücksichtigen.

Der Wettbewerb als Bestandteil der Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung fördert den gesamtgesellschaftlichen Wohlstand, daher könnte sich eine Übertragung auf die zwischenstaatliche Ordnung anbieten.³⁶⁹ Ob und in welcher Form eine solche wün- **3.76**

die sich jeweils auf unterschiedliche Aspekte einer Investition beziehen, nämlich die Entscheidung über die Investition und die Intensität und die Gewinnzuordnung.

³⁵⁸Vgl. Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 175, Klein, *StuW 2004*, S. 395, Kern, *Gewinnverlagerung*, S. 137 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 50.

³⁵⁹Vgl. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 149. Zur gesamtgesellschaftlichen Bedeutung: Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 53-54.

³⁶⁰Vgl. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 149 u. Klein, *StuW 2004*, S. 395.

³⁶¹Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 66-67.

³⁶²Vgl. Kaminski/Strunk, *Tätigkeit*, S. 31 u. Pinkernell, *IStR 2014*, S. 273.

³⁶³Vgl. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 136-137, Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 64, Rodi, *StuW 2008*, S. 327-328 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 6-7.

³⁶⁴Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 64-65 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 137-138.

³⁶⁵Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 66-67 u. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 139.

³⁶⁶Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 67, Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 46, Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 139-140 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 25-26. Für eine ausführliche (nicht abschließende) Liste von Anreizen s. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 39-41.

³⁶⁷Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 67-68 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 73-74.

³⁶⁸Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 67-68 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 38. Eine Konzentration der Volkswirtschaft auf bestimmte zu den angezogenen Bemessungsgrundlagen gehörigen Tätigkeiten kann Arbeitsplätze in dem Bereich entstehen lassen. Liegt bspw. der Steuersatz für Kapitalerträge bei null Prozent, tritt der Bemessungsgrundlagengewinn in den Hintergrund und die Stärkung der Kapitalausstattung in den Vordergrund. Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 67-68.

³⁶⁹Vgl. optimistisch Stockmann, *FR 1996*, S. 697-698, Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 46-47 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 10.

schenswert ist, wird kontrovers diskutiert.³⁷⁰ Nach neoklassischer Auffassung zieht eine Steuersenkung aufgrund der gestiegenen Nachsteuerrendite mobile Faktoren an, bis sich die durchschnittlichen Nettoerrenditen aller Staaten angeglichen haben.³⁷¹ Mehreinnahmen entstehen nur, wenn der Mengeneffekt den Preiseffekt, d. h. der Bemessungsgrundlagenzufluss die Steuersatzsenkung, überkompensiert.³⁷² Die Wohlfahrt erreicht ihr Maximum, wenn die Grenzkosten mit dem Preis eines Gutes übereinstimmen.³⁷³ Öffentlichen Gütern wird typ. ein Grenzkostensatz von null GE beigemessen.³⁷⁴ Bilden Steuern den Preis für öffentliche Güter, führt dies langfristig zu einer Nichtbesteuerung der (mobilen) Produktionsfaktoren.³⁷⁵

Die Berücksichtigung des Verhaltens anderer Staaten liefert das gleiche Ergebnis.³⁷⁶ **3.77** Die Staaten unterbieten sich gegenseitig, um ihre Attraktivität für mobile Faktoren nicht zu verlieren.³⁷⁷ Am Ende des sog. Steuersenkungswettlaufs stellt sich ein Steuersatz von null Prozent ein und die Kapitalallokation müsste derjenigen entsprechen, die sich ohne Steuern eingestellt hätte.³⁷⁸ Die resultierenden Mindereinnahmen führen zu einer Verringerung des öffentlichen Leistungsangebotes, falls keine Kompensation durch andere Einnahmequellen gelingt.³⁷⁹ Die holzschnittartig aufgezeigten Effekte treten nur unter bestimmten Voraussetzungen ein und sind in der Schärfe nicht zu beobachten.³⁸⁰ Gleichwohl liegen entsprechende Indizien vor, z. B. die weltweite Steuersatzsenkungen oder die Einrichtung von Präferenzregimen.³⁸¹

Der starken Fokussierung auf die Bemessungsgrundlagenerosion steht die Betonung **3.78** der Wettbewerbswirkungen ggü.³⁸² Danach erzwingt der Wettbewerb ständig Verbesserungen am Steuersystem.³⁸³ Diese Vorstellung wird begleitet von der Annahme, dass der Wettbewerb die staatlichen Aktivitäten wirksam beschränkt (sog. Leviathan-

³⁷⁰Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 11, Rodi, *StuW 2008*, S. 328, Stockmann, *FR 1996*, S. 695 u. Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 46-47.

³⁷¹Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 12, vorausgesetzt, dass das Quellenprinzip gilt.

³⁷²Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 12.

³⁷³Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 12 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 92-93.

³⁷⁴Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 12.

³⁷⁵Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 12 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 94.

³⁷⁶Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 13 u. Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 7-8. – Staaten beziehen das Handeln anderer Staaten typ. nicht in ihre eigenen Entscheidungen ein. Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 13.

³⁷⁷Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 13, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 7-8, Schwenke, *BB 1998*, S. 2605 u. Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 46. Im Umfeld der US-Unternehmensteuerreform haben zahlreiche Staaten Steuersatzsenkungen angekündigt. Vgl. Linnemann/Weiß, *IStR 2019*, S. 692 u. 695. Kritisch: Eichfelder, *DStR 2018*, S. 2402 u. Pöllath, *FR 2008*, S. 1042-1043.

³⁷⁸Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 13 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 312.

³⁷⁹Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 12-13 u. 14 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 697. Die Staaten gehen dann zu einer stärkeren Kreditfinanzierung oder Belastung immobilier Steuerquellen über. Vgl. Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 42, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 102, Pöllath, *FR 2008*, S. 1042 u. P. Kirchhof, *StuW 2017*, S. 667.

³⁸⁰Vgl. Rodi, *StuW 2008*, S. 329, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 14, Schwenke, *BB 1998*, S. 2605, Menck, *StBp 1997*, S. 175 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 697. Zu den Ursachen z. B. Linnemann/Weiß, *IStR 2019*, S. 693 u. 696-697.

³⁸¹Vgl. Stockmann, *FR 1996*, S. 695, Schwenke, *BB 1998*, S. 2605, Dreßler, *Vermögensverlagerung*, S. 7-8 u. Linnemann/Weiß, *IStR 2019*, S. 695.

³⁸²Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 14-17 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 697-698.

³⁸³Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 15 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 697-698.

These).³⁸⁴ Er soll insb. die Einnahmenmaximierung³⁸⁵ verhindern, so dass politische Entscheidungsträger ihre Macht nicht durch eine umfassende Leistungsausweitung sichern können.³⁸⁶ In einer äquivalenzorientierten Ansicht preisen Unternehmungen sämtliche Standortfaktoren als produktivitätsfördernd ein.³⁸⁷ Die Steuern zahlen sie – auch die Inhaber mobiler Produktionsfaktoren – dann als Entgelt für die Produktivitäts- bzw. Standortvorteile, eine Änderung des Steuermixes ist in dem Fall nicht erforderlich.³⁸⁸ Zugleich wären die Staaten wie private Leistungsanbieter zu einer effizienten Leistungsbereitstellung gezwungen, um die eingesparten Ressourcen zur Standortförderung einsetzen und ihren Wettbewerbsvorteil vergrößern zu können.³⁸⁹ Der Umbau der Sozialsysteme und der Verwaltungen lassen sich als Anzeichen dafür interpretieren.³⁹⁰

Bei genauer Betrachtung lässt sich aus dem Steuerwettbewerb ebenfalls kein Aufteilungskriterium gewinnen.³⁹¹ Allokationseffizienz stellt er zwar her, doch läge die Steuerbelastung für mobiles Kapital im Extremfall bei null Prozent.³⁹² Mithin würde dieses nicht mehr zur Finanzierung beitragen.³⁹³ Damit bestimmt nicht mehr die Leistungsfähigkeit, sondern die Mobilität der Einkunftsquelle über die Steuerbelastung.³⁹⁴ Ein solches Resultat verstößt gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw. das Leistungsfähigkeitsprinzip und ist unerwünscht.³⁹⁵ Das pragmatisch Machbare und nicht prinzipielle Erwägungen würde in den Vordergrund rücken.³⁹⁶

3.79

³⁸⁴Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 46, Rodi, *StuW 2008*, S. 328, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 15-16 u. 18, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 93 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 695.

³⁸⁵Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 314.

³⁸⁶Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 46, Rodi, *StuW 2008*, S. 328, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 16, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 93 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 695. Das Einnahmestreben soll sich bspw. durch den Steuerexport zeigen, welcher vorliegt, wenn überwiegend ausländische Investoren höher belastet werden als notwendig. Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 17. Die Argumentation ist mit Vorsicht zu genießen, schließlich erfolgt in Demokratien die Kontrolle der politischen Führung durch Wahlen und nicht durch den Markt. Der Wähler muss der Einnahmemaximierung Grenzen setzen.

³⁸⁷Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 16 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 102. Das Äquivalenzprinzip als solches wurde zwar für die Rechtfertigung der individuellen Besteuerung verworfen, gleichwohl lebt es im Leistungsfähigkeitsprinzip fort.

³⁸⁸Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 16. Diese Analogie ist kritisch, da Steuern nicht die Signalfunktion eines Angebotspreises übernehmen. Es fehlt aufgrund des Nonaffektationsprinzips der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 15, Fn. 47 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 22.

³⁸⁹Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 16-17, Rodi, *StuW 2008*, S. 328-329 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 93.

³⁹⁰Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 18, Rodi, *StuW 2008*, S. 328-329 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 94.

³⁹¹Vgl. Rodi, *StuW 2008*, S. 329 u. 330.

³⁹²Vgl. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 94. Dabei müssen null Prozent nicht die Untergrenze bilden. Werden Subventionen in die Berechnung einbezogen, kann eine negative Steuerlast entstehen. Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 679 u. Shaxson/Christensen, *Competitiveness*, S. 267.

³⁹³Vgl. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 94.

³⁹⁴Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 324 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 94-95.

³⁹⁵Vgl. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 94-95. Hier wird dem traditionellen Grundsatz gefolgt, dass kein Leistungsunterschied zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen besteht. Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 324. Selbst wenn ein Unterschied bestünde, ist nicht ausgemacht, dass dieser eine Entlastung der mobilen Einkünfte rechtfertigt.

³⁹⁶Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 324.

Sowohl für als auch gegen den Steuerwettbewerb finden sich belastbare Argumente.³⁹⁷ Allerdings erschwert die unterschiedliche Schwerpunktsetzung eine Abwägung erheblich.³⁹⁸ Gegen den Steuerwettbewerb besteht kein genereller Einwand, nur bedarf dieser eines stabilen Ordnungsrahmens.³⁹⁹ Er ist in dem Maße wünschenswert, wie er echte Innovationen, z. B. effizientere Besteuerungsverfahren, hervorbringt.⁴⁰⁰ Ein reiner Preiswettbewerb dagegen schadet allen.⁴⁰¹ Soweit eine Homogenisierung der Standortfaktoren stattfindet und dieselben bei geringen Transaktionskosten weltweit beansprucht werden können, steigt die relative Bedeutung der Besteuerung und fördert den Druck auf die effektive Steuerbelastung.⁴⁰² Schließlich entscheidet die effektive Steuerbelastung, wenn Standorte verglichen werden.⁴⁰³

Um sich dem Preisdruck zu entziehen, können die Staaten den Steuerwettbewerb begrenzen.⁴⁰⁴ Als Instrument kann die Harmonisierung der Steuerrechtsordnung dienen.⁴⁰⁵ Sie ist Gegenstand des nächsten Unterkapitels.

3.4.2. Steuerrechtsharmonisierung

Dem Steuerwettbewerb können die Staaten auf zwei Wegen begegnen.⁴⁰⁶ Entweder sie stellen sich diesem oder sie beschränken ihn.⁴⁰⁷ Augenscheinlich beteiligen sich alle Staaten am Wettbewerb.⁴⁰⁸ Die OECD bemüht sich i. R. d. BEPS-Projekts ein „level playingfield“ zu schaffen, um einen fairen Steuerwettbewerb zwischen den Staaten zu ermöglichen.⁴⁰⁹ Lange davor, im Jahr 1997 bereits, haben sich die EU-Mitgliedstaaten einen Verhaltenskodex zur Beseitigung des unfairen Steuerwettbewerbs⁴¹⁰ gegeben.⁴¹¹

³⁹⁷Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 17-18, Rodi, *StuW 2008*, S. 330 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 95.

³⁹⁸Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 18, Rodi, *StuW 2008*, S. 330 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 95.

³⁹⁹Vgl. Fehling, *FR 2015*, S. 822, Pinkernell, *FR 2013*, S. 743-744, Rodi, *StuW 2008*, S. 332, Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 46-47 u. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 205.

⁴⁰⁰Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 346 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 93. Dies dürfte sich jedoch als frommes Hoffen entpuppen, denn die Qualität der Steuerverwaltung stellt keine der Prioritäten bei der (steuerlichen) Standortwahl dar. Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 699.

⁴⁰¹Vgl. Rodi, *StuW 2008*, S. 329 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 94.

⁴⁰²Vgl. Klein, *StuW 2004*, S. 390, Schwenke, *BB 1998*, S. 2604-2605 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 50.

⁴⁰³Vgl. Klein, *StuW 2004*, S. 395. Der effektive Steuersatz entscheidet, obwohl für Steuerbelastungsvergleiche *prima facie* nur auf den statuarischen Steuersatz abgestellt wird. Vgl. Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 45-46 u. Oestreicher/Spengel, *BB 2003*, S. 926.

⁴⁰⁴Vgl. OECD, *Adressing*, S. 28 u. Hey, *StuW 2005*, S. 324.

⁴⁰⁵Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 324.

⁴⁰⁶Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 7 u. Seiler, *StuW 2005*, S. 29. Es blieben noch das Nichthandeln, doch das scheint für politische Entscheidungsträger keine Option zu sein, und die wirtschaftliche Abschottung, welche jedoch wenig Erfolg verspricht. Vgl. Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 173.

⁴⁰⁷Vgl. Rodi, *StuW 2008*, S. 330, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 7 u. Seiler, *StuW 2005*, S. 29.

⁴⁰⁸Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 318.

⁴⁰⁹Vgl. OECD, *Adressing*, S. 48 u. kritisch zu den vorangegangenen Bemühungen Rodi, *StuW 2008*, S. 333.

⁴¹⁰Unfair heißt in diesem Zusammenhang, dass die Staaten ihr Steuersystem allein auf die Attrahierung von Bemessungsgrundlagen ausrichten ohne wirtschaftliche Mehrwerte zu schaffen. Vgl. Mayer, *Market*, S. 264-265, Rodi, *StuW 2008*, S. 333, Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 96-97 u. Matthäus-Maier, *Steuerpolitik*, S. 46-47. Dazu bereits van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 205.

⁴¹¹Vgl. Rodi, *StuW 2008*, S. 332 u. 334 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 96. Als Fortsetzung kann ATAD gesehen werden. Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 265.

Mithin gilt ein *fairer* Steuerwettbewerb nicht als schädlich. Gleichwohl streben viele Staaten nach einer Reduktion des Wettbewerbsdrucks.⁴¹²

Im Folgenden umschreibt die Steuerrechtsharmonisierung oder (Steuer-)Harmonisierung die Angleichung resp. Vereinheitlichung der nationalen Steuerrechtsordnungen.⁴¹³ Dafür verzichten die Staaten ganz oder teilw. auf die Ausübung ihrer Hoheitsrechte.⁴¹⁴ Der Spielraum reicht von einer unverbindlichen unilateralen Rechtsübernahme bis zu einer wechselseitigen Verpflichtung, eine identische Steuerrechtsordnung zu schaffen.⁴¹⁵ Harmonisierungsgegenstand können die erläuterten Wettbewerbsinstrumente sein.⁴¹⁶ Die Harmonisierung tritt an die Stelle der bisherigen Kollisionsnormen und bietet einen neuen Ansatz zur Zusammenarbeit.⁴¹⁷

3.83

Neben dem Steuerwettbewerb gilt die Fragmentierung des Steuerrechts aufgrund der territorialen Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse als problematisch.⁴¹⁸ Sie löst aufgrund uneinheitlicher Maßstäbe Qualifikations- und Abrenzungskonflikte aus, die zu einer Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung führen können.⁴¹⁹ Die zur Bewältigung der Konflikte entwickelten Lösungen, wie die Vereinbarung von Verhandlungen, lindern die Symptome, aber beseitigen die Ursachen nicht.⁴²⁰ Eine Harmonisierung könnte beide Konflikte lösen, da durch die vereinheitlichte Rechtssetzung und -anwendung ein Über- bzw. Unterschneiden der Besteuerungsrechte verhindert würde.⁴²¹ Zudem könnte die Angleichung die Differenzen zwischen den effektiven Steuersätzen abschmelzen.⁴²² Damit verlören rein steuerlich motivierte Gestaltungen an Attraktivität.⁴²³ Parallel würden die Allokationseffizienz, die Entscheidungsneutralität sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip gefördert.⁴²⁴

3.84

⁴¹²Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 315, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 18 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 96.

⁴¹³Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 5 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 285.

⁴¹⁴Vgl. D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 283 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 694-695.

⁴¹⁵Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 5 u. 8 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 694-695.

⁴¹⁶Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 5 u. 8 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 31.

⁴¹⁷Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 66.

⁴¹⁸Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 142, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 284 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 55. Auf europäischer Ebene führen aktuelle Maßnahmen, wie die ATAD, nicht unmittelbar zu einer Harmonisierung. Soweit die Maßnahmen das Recht nicht harmonisieren, ist dessen Fragmentierung i. G. unvermeidlich. Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 250.

⁴¹⁹Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 142, D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 282 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 201.

⁴²⁰Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 142 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 695. Das gilt für DBA, die Korrespondenzregel und die „linking rule“, welche auf der Ebene der Rechtsfolgen wirken. Vgl. D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 283-285.

⁴²¹Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 142, D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 287, Mössner, *Anforderungen*, S. 65-66 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 201.

⁴²²Vgl. Thörmer, *DStR 2020*, S. 533. Da innerhalb des Anwendungsbereichs eines vollständig harmonisierten Steuerrechtes nur die Steuersätze als Gestaltungsmittel verbleiben, ist eine Angleichung nach „unten“ zu erwarten. Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 46-47.

⁴²³Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 59.

⁴²⁴Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 72-73 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 285.

Dafür sind erhebliche Herausforderungen zu bewältigen.⁴²⁵ Zunächst wäre die Prämisse einer Vereinheitlichung der Gesellschafts- und Rechtsordnungen zu erfüllen.⁴²⁶ Für ihre Verwirklichung dürfte die Spannweite der ordnungspolitischen Traditionen die größte Hürde sein,⁴²⁷ da die Harmonisierung nicht nur einen Konsens über die richtige Besteuerung, sondern auch die richtigen Begleitmaßnahmen auf anderen Politikfeldern voraussetzt.⁴²⁸ Schon auf europäischer Ebene bestehen trotz einer gewissen Homogenität erhebliche Schwierigkeiten.⁴²⁹ Bislang haben sich die Staaten nur auf einzelne Abkommen geeinigt, doch keine vollständige Vereinheitlichung der direkten Steuern resp. der Gesellschafts- und Rechtsordnungen herbeigeführt.⁴³⁰ Selbst wenn dies als erstrebenswert erachtet würde, ist zu berücksichtigen, dass eine weltweit gleichzeitige und gleichsinnige Reform illusorisch ist.⁴³¹ Bislang lehnen die Staaten ab, die eigene Gesetzgebung von der anderer Staaten abhängig zu machen.⁴³² Es fehlt das auf anderen Rechtsgebieten bereits erkannte und verwirklichte übergreifende Interesse.⁴³³ Das verdeutlicht die Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts als Kollisionsrecht, bei dem jeder Staat für sich selbst sorgt.⁴³⁴ 3.85

Die Harmonisierung wirft strukturelle Fragen auf.⁴³⁵ Gegenwärtig einigen sich die Staaten auf bilateraler Ebene.⁴³⁶ Multilaterale Vereinbarungen oder eine weitergehende Verknüpfung der Steuerrechte sollen dies ersetzen.⁴³⁷ Multilaterale Einigungen könnten Dreiecksgestaltungen besser erfassen und so die Gefahr der Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung bannen.⁴³⁸ Zudem könnten sie den Steuerwettbewerb mildern und eine Har- 3.86

⁴²⁵Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 218 u. Hey, *StuW 2005*, S. 324-325.

⁴²⁶Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 218, Hey, *StuW 2005*, S. 325 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 122. Dies gilt sowohl innerhalb des Steuerrechts, da die gleich bezeichneten Abgaben sehr unterschiedliche Ausprägungen erfahren können, als auch für die übrigen nicht unmittelbar mit dem Steuerrecht verknüpften Rahmenbedingungen. Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 21-25 u. 35.

⁴²⁷Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 59, Hey, *StuW 2005*, S. 324-326 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 18.

⁴²⁸Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 89, J. Lang, *StuW 1990*, S. 121 u. Hey, *StuW 2005*, S. 325 mit Blick auf die EU.

⁴²⁹Vgl. Ehrlicher, *Probleme*, S. 59 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 18.

⁴³⁰Vgl. Seiler, *StuW 2005*, S. 26.

⁴³¹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 218, Neumark u. a., *Bericht*, S. 32, Ehrlicher, *Probleme*, S. 59 u. Piltz, *IStR 2015*, S. 531-533, der dies vergleichend anhand der US-amerikanischen und der deutschen Philosophie internationaler Zusammenarbeit eindrücklich demonstriert.

⁴³²Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 65-66. *De facto* ist das bereits der Fall. Da die Rechtsänderung in einem Staat, mit etwas Verzögerung zwar, Anpassungen durch den anderen Staat herausfordern. Eichfelder, *DStR 2018*, S. 2397-2398. Deutschland und die USA haben mit der Einführung des Korrespondenzprinzips (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG) bzw. mit der Ende 2017 beschlossenen Unternehmenssteuerreform einen Anfang gemacht. Dabei treten u. a. komplexe administrative Fragen auf. Vgl. D. Schanz/Maier, *Ubg 2015*, S. 283-284 u. Linn, *DStR 2018*, S. 324.

⁴³³Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 66 u. Seiler, *StuW 2005*, S. 29. Zu denken ist bspw. an die internationale Strafverfolgung schwerer Straftaten. Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 66. Allerdings findet zögerlich ein Umdenken statt. Vgl. Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 173 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 96. Mit dem Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) und der AmtshilfeRL (AmtshilfeRL) 2020 sind entsprechende Maßnahmen bereits ergriffen worden. S. Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 179. Kritisch zur Wirksamkeit: Hey, *StuW 2005*, S. 323.

⁴³⁴Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 66 u. Seiler, *StuW 2005*, S. 29.

⁴³⁵Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217.

⁴³⁶Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217.

⁴³⁷Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217. Dazu bereits der SFA vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 72 u. 74.

⁴³⁸Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217.

monisierung der Besteuerung herbeiführen.⁴³⁹ Damit sind allerdings Souveränitätsverluste verbunden.⁴⁴⁰ Individuelle Vereinbarungen, um einzelstaatliche wirtschafts- bzw. steuerpolitische Ziele zu erreichen, scheiden aus.⁴⁴¹ Der Schutz der Steuersouveränität gelang jedoch auch mittels bilateraler Verträge nicht wirksam, wie insb. die Nichtbesteuerung zeigt.⁴⁴² Folglich besteht weder für das eine noch das andere Vorgehen ein klarer Vorteil.⁴⁴³ Wird ein multilateraler Ansatz gewählt, muss die Gefahr der Versteinerung bedacht sein.⁴⁴⁴ Es dürfte schwierig bis unmöglich werden, eine gefundene Vereinbarung an veränderte Bedingungen anzupassen, so dass komplizierte Behelfslösungen erforderlich werden könnten.⁴⁴⁵

Die Harmonisierung darf nicht zu einer Alimentierung weniger rationaler Steuer-
 verwaltungen führen oder den Anreiz zur eigenen Verbesserung mindern.⁴⁴⁶ „Es muss
 als das Natürlichere erscheinen, dass jedes Land mit seinen Quellen für sich sorgt, als
 jedes für das andere.“⁴⁴⁷ Auf europäischer Ebene kann über Ausgleichszahlungen nach-
 gedacht werden, wobei restriktiv vorzugehen ist und die Umsetzung der Harmonisie-
 rungsbemühungen zur Verwirklichung des Binnenmarktes kontrolliert werden muss.⁴⁴⁸
 Die Steuerharmonisierung ist ein langwieriger Prozess, der sich nur schrittweise ent-
 wickeln kann.⁴⁴⁹ Schließlich setzt der Abschluss einzelner Harmonisierungsschritte eine
 entsprechende Gesamtentwicklung voraus.⁴⁵⁰

3.87

Die Harmonisierung teilt i. E. die Besteuerungsrechte nicht auf, sondern schaltet den
 Wettbewerb aus.⁴⁵¹ Die Substratverteilung ergibt sich aufgrund anderer Faktoren als
 durch das Steuersystem.⁴⁵² Allerdings schränken die Staaten dadurch die Möglichkeit,
 Nachteile im Standortwettbewerb mit steuerlichen Anreizen zu kompensieren, ein.⁴⁵³
 Das bedeutet im Fall einer unvollständigen Harmonisierung, also wenn bspw. die Be-
 messungsgrundlagen, aber nicht die Steuersätze angeglichen werden, dass der Druck

3.88

⁴³⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217.

⁴⁴⁰Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 72. Zu bedenken ist, dass die Staaten aufgrund des innereuropäischen Anpassungsdrucks ohnehin nicht souverän entscheiden können. Vgl. Mayer, *Market*, S. 272 u. Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 171.

⁴⁴¹Das betrifft z. B. die Aufteilung der Besteuerungsrechte, die Quellenbesteuerung sowie die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 72 u. 74.

⁴⁴²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 202.

⁴⁴³Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217.

⁴⁴⁴Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217 u. Hey, *StuW 2017*, S. 249-250. In der EU gilt für den Erlass und die Änderung von RL zur Regelung direkter Steuern das Einstimmigkeitsprinzip. Vgl. Art. 114 Abs. 2 i. V. m. 115 AEUV.

⁴⁴⁵Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217. Ein Beispiel dafür sind die MT-RL und die ZL-RL der EU, die, wie gezeigt, zur Steuergestaltung beitragen. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 217. Hier bemühen sich die Staaten um eine wirksame Beschränkung der Fremdfinanzierung.

⁴⁴⁶Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 85.

⁴⁴⁷G. Schanz, *FA 1923*, S. 11. So i. E. auch Neumark u. a., *Bericht*, S. 85-86.

⁴⁴⁸Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 86.

⁴⁴⁹Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 88-89.

⁴⁵⁰Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 89.

⁴⁵¹Vgl. Seiler, *StuW 2005*, S. 29 u. 36.

⁴⁵²Vgl. Seiler, *StuW 2005*, S. 36 u. Klein, *StuW 2004*, S. 396.

⁴⁵³Vgl. Seiler, *StuW 2005*, S. 36 u. Klein, *StuW 2004*, S. 396. Kritisch zu diesem Vorgehen: Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 102.

auf letztere erheblich steigen kann.⁴⁵⁴ Ursächlich dafür ist, dass die Steuersätze dann als einziges Gestaltungsinstrument verbleiben.⁴⁵⁵

Die Analyse verdeutlicht, dass eine Harmonisierung, wenn sie Erfolg haben soll, souveränitätsschonend durchgeführt werden muss.⁴⁵⁶ Sonst ist nicht mit einer breiten Zustimmung zu rechnen.⁴⁵⁷ Zudem bedarf es keiner identischen Besteuerung, sondern es genügt, wenn die Belastungsdifferenzen kleiner sind als die Transaktionskosten einer Steuergestaltung.⁴⁵⁸ Daher werden Lösungen vorgezogen, die keine oder nur wenig tiefgehende Harmonisierungsmaßnahmen erfordern. Zumal die behauptete Harmonisierungsbereitschaft nicht als tats. oder ausgeübte Harmonisierungsbereitschaft gewertet werden darf.⁴⁵⁹ Nach wie vor gilt das Besteuerungsrecht als Kernelement staatlicher Identität.⁴⁶⁰ **3.89**

Mangels Rechtssetzungsbefugnis kann die OECD nur Empfehlungen zur Steueraufteilung abgeben, d. h., die Staaten sind nicht verpflichtet, die Ergebnisse des BEPS-Projekts umzusetzen.⁴⁶¹ Solange die Staaten sich nicht weltweit zu einer Harmonisierung verpflichten, bleibt der Steuerwettbewerb als Datum bestehen.⁴⁶² **3.90**

Dieser sollte durch eine verbindliche Wettbewerbsordnung geregelt werden, um einem Marktversagen vorzubeugen.⁴⁶³ Allerdings erscheint es als geradezu illusorisch, dass diese Wettbewerbsordnung gleichmäßig und v. a. vollständig umgesetzt wird, solange sich einzelne Staaten einen Vorteil durch die Nichtbefolgung verschaffen können oder die Abgrenzung als ungerecht empfunden wird.⁴⁶⁴ Es bedürfte hier einer starken freiwilligen Zusammenarbeit oder einer übergeordneten Instanz.⁴⁶⁵ Die Schaffung einer solchen übergeordneten Instanz ist jedoch nicht absehbar.⁴⁶⁶ **3.91**

⁴⁵⁴Vgl. Seiler, *StuW 2005*, S. 29 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 46-47. Bereits der SFA schlägt eine entsprechende Vereinheitlichung mit zeitlich begrenzten Abweichungen vor. Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 41.

⁴⁵⁵Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 46-47. Allerdings sehen Mayer, *Market*, S. 270-271 u. Spengel/Malke, *Reference*, S. 70 auch nach der Vereinheitlichung Differenzierungsmöglichkeiten zur Wirtschaftslenkung, bspw. durch Belastungsunterschiede nach der Substratabgrenzung.

⁴⁵⁶Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 18-19, Mayer, *Market*, S. 270 u. Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 27-28.

⁴⁵⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 270 u. Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 27-28.

⁴⁵⁸Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 54, Kern, *Gewinnverlagerung*, S. 127 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 9, 22, 32 u. 50.

⁴⁵⁹Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 885, Wilhelm Haarmann, *FR 2015*, S. 24 u. Seiler, *StuW 2005*, S. 26.

⁴⁶⁰Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 440, OECD, *Adressing*, S. 28, Martens-Weiner, *Reform*, S. 25, Raupach, *Utopie*, S. 676 u. Mayer, *Market*, S. 270, der u. a. auf das Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 Abs. 3 AEUV) verweist. Zur Bedeutung für die Besteuerung s. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 103.

⁴⁶¹Vgl. Ditz, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 9*, Rn. 37 u. Rodi, *StuW 2008*, S. 334 u. 335.

⁴⁶²Vgl. Gerken u. a., *Steuerwettbewerb*, S. 149-150.

⁴⁶³Vgl. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 205. Als möglichen Startpunkt sieht Rodi das Subventionsübereinkommen der World Trade Organization (WTO) und den Verhaltenskodex der EU. Vgl. Rodi, *StuW 2008*, S. 333 u. 334.

⁴⁶⁴Vgl. Wilhelm Haarmann, *FR 2015*, S. 24, Rodi, *StuW 2008*, S. 330 u. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 94.

⁴⁶⁵Vgl. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 281, Rodi, *StuW 2008*, S. 335 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 109.

⁴⁶⁶Vgl. Rodi, *StuW 2008*, S. 335. Selbst in der EU ist dies, trotz langer und mehr oder weniger intensiven Bemühungen nicht gelungen. Vgl. Wilhelm Haarmann, *FR 2015*, S. 24.

Zusätzlich muss das Aufteilungssystem so gestaltet werden, dass die Staaten die gefundene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nicht nachträglich beeinflussen (können).⁴⁶⁷ Das dürfte der Fall sein, wenn die Staaten die Aufteilung als gerecht wahrnehmen, d. h., sie ihnen einen ausreichend großen Anteil am Steuersubstrat zusichert.⁴⁶⁸ Die Steuergerechtigkeit ist Gegenstand des nächsten Abschnitts. **3.92**

3.4.3. Steuergerechtigkeit

Steuergerechtigkeit ist auslegungsbedürftig und besitzt zwei Dimensionen.⁴⁶⁹ Sie soll Gerechtigkeit aus der Sicht der Steuerpflichtigen (individuelle Steuergerechtigkeit) einerseits und der Steuerberechtigten (zwischenstaatliche Steuergerechtigkeit) andererseits herstellen.⁴⁷⁰ Ersteres sichert das Leistungsfähigkeitsprinzip.⁴⁷¹ Durch seine Fokussierung auf das Individuum liefert es keinen Hinweis auf die zwischenstaatliche Steueraufteilung.⁴⁷² Es soll daher an dieser Stelle keine Rolle spielen. Letzteres beruht auf äquivalenztheoretischen Überlegungen.⁴⁷³ Demnach erhält jeder Staat für die Bereitstellung öffentlicher Güter ein Besteuerungsrecht.⁴⁷⁴ Eine konkrete Aufteilung ergibt sich daraus nicht, denn alle Staaten, wenn auch in unterschiedlichem Umfang, stellen öffentliche Güter bereit.⁴⁷⁵ Im Folgenden soll sich Steuergerechtigkeit auf die Rechtfertigung der Steuersubstrataufteilung dem Grunde und der Höhe nach beziehen.⁴⁷⁶ Dazu bedarf es eines politischen Konsenses, schließlich lässt sich aus den steuerwissenschaftlichen Kriterien keine zwingende Aufteilung ableiten.⁴⁷⁷ Den Dreh- und Angelpunkt bildet die Zuordnung der Anknüpfungspunkte sowie die Abgrenzung der Bemessungsgrundlagen.⁴⁷⁸ **3.93**

⁴⁶⁷Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 251 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 74, der darauf hinweist, dass „[d]er Abschluss eines multilateralen Abkommens allein [...] keineswegs [ausreicht],“ sondern auch „dessen einheitliche Anwendung und Auslegung gewährleistet werden“ muss. Mit Blick auf die bundesrepublikantische Geschichte: Klein, *StuW 2004*, S. 396.

⁴⁶⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 270 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 47.

⁴⁶⁹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 288-289, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 75, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 287, Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 372 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 393 u. 394.

⁴⁷⁰Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 75, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 287, Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 372 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 394.

⁴⁷¹Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 76 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 287.

⁴⁷²Vgl. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 287. A. A. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 47-48, deren Umkehrung dieses Prinzips allerdings gegen ökonomische Grundantriebe verstößt.

⁴⁷³Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 76, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 286-287 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 47.

⁴⁷⁴Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 76 u. 214-215 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 286-287.

⁴⁷⁵Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 214-215 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 47-48.

⁴⁷⁶Vgl. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 287 u. Tipke, *BB 2007*, S. 1526.

⁴⁷⁷Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 202, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 43-44 u. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444, Fn. 34.

⁴⁷⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 3-4 u. 11 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 20-21. Dieses Vorgehen wählt letztlich auch der Völkerbund. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 22.

Die Steuerpflicht trifft nur Personen und keine Objekte.⁴⁷⁹ Folglich ist zunächst der steuerpflichtige Personenkreis zu bestimmen.⁴⁸⁰ In Betracht kommen rechtlich, räumlich sowie wirtschaftlich zugehörige Personen.⁴⁸¹ Im Hinblick auf den Zweck der Besteuerung, die Finanzierung des Gemeinwesens aufgrund der Gemeinschaftszugehörigkeit, erscheinen alle Anknüpfungspunkte geeignet.⁴⁸² Schließlich besitzt jede Ausprägung die erforderliche Sachnähe.⁴⁸³ Darüber hinaus eignen sich alle Anknüpfungspunkte dazu, die Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden, wenn sie einheitlich verwirklicht werden.⁴⁸⁴ Dementsprechend ist der zweckmäßigste Anknüpfungspunkt zu wählen.⁴⁸⁵ **3.94**

Die rechtliche Bevölkerung bildet den Kern eines Gemeinwesens.⁴⁸⁶ Sie bestimmt dessen Geschicke und genießt dessen Vorteile, so dass sich ein Anknüpfungspunkt intuitiv ergibt.⁴⁸⁷ Das Merkmal verliert jedoch wegen der gewachsenen Freizügigkeit an Berechtigung.⁴⁸⁸ „Die rechtliche und tatsächliche Bevölkerung decken“ sich immer weniger, da sich zunehmend „rechtlich nicht zugehörige“ Menschen in einem Gemeinschaftsgebiet aufhalten und umgekehrt.⁴⁸⁹ Der abwesende Teil kann die Vorteile kaum in Anspruch nehmen.⁴⁹⁰ Darüber hinaus fällt ein Zugriff auf diesen schwer.⁴⁹¹ Für die anwesenden Nichtangehörigen gilt Entsprechendes spiegelbildlich.⁴⁹² Folglich empfiehlt sich, eine Gruppe mit einer weniger engen Bindung zu wählen.⁴⁹³ **3.95**

Das kann eine räumliche Bindung durch Ortsanwesenheit oder Ansässigkeit sein.⁴⁹⁴ Die am leichtesten zu begründende Beziehung besitzt „die ortsanwesende Bevölke- **3.96**

⁴⁷⁹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 2-3, Lippert, *Finanzrecht*, S. 622 u. Bruins u. a., *Report*, S. 18-19. Die Entwicklung der nachfolgenden Überlegungen erfolgt ausführlicher als für Kapitalgesellschaften nötig wäre. Die zugrunde liegende Überlegung ist, dass für die Besteuerung natürlicher Personen entsprechendes zu bedenken ist und dass die Bestimmung der Zugehörigkeit juristischer Personen z. T. der Zugehörigkeit der Geschäftsleitung (§ 10 AO), also natürlicher Personen, folgt.

⁴⁸⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 3-4.

⁴⁸¹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4, Lippert, *Finanzrecht*, S. 622 u. Haase, *StuW 2015*, S. 148. Die Sachverständigen des Völkerbundes gehen i. G. von der gleichen Zuordnung aus. Sie ziehen zusätzlich die Belegenheit der Einkunftsquelle heran. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 19-20. Damit weichen die Sachverständigen von der unmittelbaren Anknüpfung an die Person ab.

⁴⁸²Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 281-282.

⁴⁸³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5.

⁴⁸⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 622-623.

⁴⁸⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 614-615.

⁴⁸⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5-6.

⁴⁸⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5-6.

⁴⁸⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 6 u. später auf globaler Ebene Bruins u. a., *Report*, S. 19. Ohne ein weiteres Kriterium gilt sie bereits 1912 als ungeeignet. Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 616.

⁴⁸⁹G. Schanz, *FA 1892*, S. 6.

⁴⁹⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 6.

⁴⁹¹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 6. Selbst unter Geltung der europäischen AmtshilfeRL 2020 ist der Zugriff schwerer als bei einem vergleichbaren Inlandssachverhalt. Außerhalb der EU dürfte ein Zugriff aller Abkommen zum Trotz kaum möglich sein. Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 323.

⁴⁹²Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 6.

⁴⁹³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 6. Zu der Erkenntnis war der deutsche Gesetzgeber bereits frühzeitig gelangt und legte mit dem Reichsgesetz v. 13.5.1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung und dem Doppelbesteuerungsgesetz v. 22.3.1909 den Wohnsitz als zentrales Merkmal der Besteuerung fest. Die Staatsangehörigkeit hatte nur noch verstärkende Wirkung. Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 733.

⁴⁹⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 6-7.

„ung“.⁴⁹⁵ Die Ortsanwesenheit eignet sich jedoch nicht als Anknüpfungspunkt, denn Ortsanwesende berühren die Gemeinschaft u. U. nur flüchtig (z. B. Durchreisende oder Urlauber). „[E]s wäre nicht nur unzweckmäßig [...] [diese] Bevölkerung mit dem ganzen Steuerapparat zu behelligen“, der eine gewisse Stabilität der Beziehung voraussetzt, sondern die Besteuerung wäre auch aufgrund der äußerst geringen Bindung nicht gerechtfertigt.⁴⁹⁶

Die ansässigen Steuerpflichtigen wiederum weisen die genannten Mängel nicht auf.⁴⁹⁷ Im Gegenteil „hier liegt eine dauernde Beziehung [...] vor,“ so dass jeder mit einem Wohnsitz zur Finanzierung beizutragen hat, unabhängig von der Belegenheit der Steuerquelle.⁴⁹⁸ Allerdings besitzt auch dieser Anknüpfungspunkt Nachteile.⁴⁹⁹ Es besteht ein Kontrollproblem für auswärtige Einkunftsquellen.⁵⁰⁰ Bezogen auf die Einwohner erscheint die Steuerpflicht nicht korrekt normiert.⁵⁰¹ Die Aufgaben und der Finanzbedarf einer Gemeinschaft schwanken mit der Zahl der Einwohner; jedoch nicht mit den von außerhalb bezogenen Einkünften.⁵⁰² Umgekehrt gilt für eine Gemeinde, deren Einkünfte (fast) vollständig ins Ausland fließen, dass ihr kaum Steuersubstrat verbleibt, obwohl die Auswärtigen ohne Zweifel von der Gemeinschaftstätigkeit profitiert haben.⁵⁰³ Wird die Steuer als Beitrag zur allgemeinen Finanzierung der Gemeinschaftsaufgaben gesehen, ist das Ergebnis unbefriedigend.⁵⁰⁴

Damit verbleibt die wirtschaftliche Zugehörigkeit.⁵⁰⁵ Sie entsteht durch „irgend eine wirtschaftliche Beziehung“ zum Gemeinwesen.⁵⁰⁶ Dementsprechend erhält jeder Staat, in dem eine Unternehmung tätig ist, für die Bereitstellung öffentlicher Güter ein Besteuerungsrecht.⁵⁰⁷

3.97

3.98

⁴⁹⁵G. Schanz, *FA 1892*, S. 6-7.

⁴⁹⁶G. Schanz, *FA 1892*, S. 7 u. Bruins u. a., *Report*, S. 19, die auf die Gefahr der zufälligen Besteuerung mobiler Steuersubjekte hinweisen. Schließlich könnten diese in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Anwesenheit und des Steuertages einmal, mehrfach oder gar nicht besteuert werden.

⁴⁹⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 7 u. Bruins u. a., *Report*, S. 19.

⁴⁹⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 7 u. Bruins u. a., *Report*, S. 19.

⁴⁹⁹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 7 u. Rodi, *StuW 2008*, S. 331.

⁵⁰⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 7 u. Rodi, *StuW 2008*, S. 331.

⁵⁰¹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 8.

⁵⁰²Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 8.

⁵⁰³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 7 u. 8. Die Berücksichtigung der Extremzustände, selbst wenn mit deren Eintreten nicht gerechnet wird, soll hier die Bedeutung folgerichtiger Umsetzung zeigen.

⁵⁰⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 8. Bruins u. a., *Report*, S. 19-20 weisen zusätzlich auf das Problem hin, dass der Wohnsitz und die Lage des Vermögens auseinanderfallen können. Dann besäßen zwei Staaten einen berechtigten Zugriff auf das Steuersubstrat.

⁵⁰⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 8 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219. An die wirtschaftliche Zugehörigkeit will auch der Völkerbund anknüpfen, letztlich definiert er diese territorial, so dass i. E. der Ort der Belegenheit entscheidet. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 20 u. 39 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 53.

⁵⁰⁶G. Schanz, *FA 1892*, S. 4, Vogel, *Intertax 1988*, S. 219 u. de Wilde, *Pie*, S. 439.

⁵⁰⁷Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 53, Vogel, *Intertax 1988*, S. 219 u. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 439. Kritisch: Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 41. Die wirtschaftliche Tätigkeit in einem Staat bestimmt sich typ. anhand der bereits ausgeschlossenen rechtlichen bzw. räumlichen Zugehörigkeit. Eine schwächere Ausprägung, wie die Nutzung des Absatzmarktes oder eine mittelbare Beteiligung, soll genügen. Die beiden letzten Anknüpfungspunkte kommen dem beschriebenen Ideal nahe. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 216-217 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

Aus der weiten Festlegung ergeben sich zwei Vorteile.⁵⁰⁸ Einerseits erfasst sie den **3.99** Personenkreis, der von der Gemeinschaftstätigkeit profitiert vollständig, da jeder, der eine wirtschaftliche Beziehung zum Gemeinwesen pflegt, ob ansässig oder nicht, zu dessen Finanzierung beiträgt.⁵⁰⁹ Sie gewährt jedem Staat einen Steuerzugriff, sofern eine wirtschaftliche Beziehung besteht.⁵¹⁰ Andererseits berücksichtigt sie den Wertschöpfungsprozess als zweiseitigen Vorgang, denn sowohl die Erstellung als auch die Verwertung von Leistungen führt zur Inanspruchnahme staatlicher Leistungen.⁵¹¹ Damit erscheint die wirtschaftliche Zugehörigkeit als der zweckmäßigste Anknüpfungspunkt.⁵¹² Es ist nicht ausgeschlossen, dass die rechtliche oder räumliche Zugehörigkeit parallel verläuft.⁵¹³ Für die Anknüpfung besitzen sie allerdings keine Bedeutung mehr, da die wirtschaftliche Zugehörigkeit bereits eingetreten ist.⁵¹⁴

Georg Schanz entwickelte das Konzept der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, um die **3.100** aus den sich überschneidenden Besteuerungsansprüchen resultierenden Konflikte aufzulösen.⁵¹⁵ Es basiert auf der Vorstellung, dass Steuern als Gegenleistung für den aufgrund der öffentlichen Güter gezogenen Erwerb dienen.⁵¹⁶ Die wirtschaftliche Zugehörigkeit fand nach langen Beratungen Eingang in den Abgrenzungsvorschlag des Völkerbundes und dient bis heute als Ausgangspunkt entsprechender Abgrenzungsregeln.⁵¹⁷ *José Ángel Gurría*⁵¹⁸ definiert die Zielsetzung der OECD wie folgt: „Wir wollen einen Set von Gesetzen und Vorschriften erreichen, der sicherstellt: Steuern werden da erhoben, wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet.“⁵¹⁹

⁵⁰⁸Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 595 u. Kramer, *Vermögensbesteuerung*, S. 2.

⁵⁰⁹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 8, Lippert, *Finanzrecht*, S. 595 u. 624-625, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 41 u. Kramer, *Vermögensbesteuerung*, S. 2.

⁵¹⁰Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 595, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 41 u. Kramer, *Vermögensbesteuerung*, S. 2-3.

⁵¹¹Kritisch: Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 373-374, der davon ausgeht, dass aufgrund der Umsatzbesteuerung der Ansässigkeitsstaat keinen gerechtfertigten Anspruch besitzt. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Einkommenserzielung (durch Leistungserstellung und -verwertung) und die Einkommensverwendung zwei unterschiedliche Ebenen sind und eine Beteiligung des Ansässigkeitsstaates sowie des Quellenstaates gerechtfertigt ist. Vgl. P. Kirchhof, *StuW 2000*, S. 327.

⁵¹²Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 9. Kritisch: Mössner, *Anforderungen*, S. 55.

⁵¹³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 9 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 622. Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit wurde deutlich eingeschränkt, doch verzichteten die Staaten nicht vollständig darauf. Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 732 u. 735 u. § 1 Abs. 2 EStG. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung spielt die Staatsangehörigkeit i. G. keine Rolle, wenn für Unternehmungen nicht eine Staatsangehörigkeit bestimmt werden kann. Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 598.

⁵¹⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 9.

⁵¹⁵Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 53.

⁵¹⁶Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 53, Vogel, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 373 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

⁵¹⁷Vgl. Pinkernell, *IStR 2014*, S. 275, OECD, *Adressing*, S. 35 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 53. Zuvor herrschten die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit bzw. an die räumliche Zugehörigkeit vor. Allerdings ist festzustellen, dass die wirtschaftliche Zugehörigkeit inhaltlich völlig entkernt wurde und beliebig verwendet wird. Vgl. Vogel, *Intertax 1988*, S. 220.

⁵¹⁸* 8.5.1950; 1.6.2006 bis 31.5.2021 Generalsekretär der OECD.

⁵¹⁹Hanke, *Handelsblatt 2013*, S. 6. So ähnlich auch das Communiqué der G20-Staaten vom 15.11.2014 „Gewinne sollten dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten, aus denen die Gewinn-

Die Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit findet nicht nur Zustimmung, schließlich begründet sie das Besteuerungsrecht, teilt es jedoch nicht auf.⁵²⁰ Die Kritik ist berechtigt, denn ohne weitere Einschränkung darf jeder Staat umfassend auf alle Besteuerungsgrundlagen (mit Berührung zu seinem Hoheitsgebiet) zugreifen.⁵²¹ Eine Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte ist vorprogrammiert.⁵²² Gleichwohl entsteht ein Fortschritt, denn der Konsens verhindert grds. sich überschneidende Anspruchs begründungen aufgrund paralleler, aber ebenenverschiedener rechtlicher oder räumlicher Zugehörigkeit.⁵²³ Die Staaten sollten sich aufgrund dessen leichter auf Maßnahmen zur Beseitigung der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung einigen können. Die grds. Verneinung der Eignung geht daher zu weit, da das Problem an anderer Stelle liegt.⁵²⁴ **3.101**

Die Aufteilung des Steuersubstrates zwischen dem Staat der Leistungserstellung und dem der Leistungsverwertung gilt als adäquat und geboten, da das Substrat erst durch das Zusammenwirken beider entsteht.⁵²⁵ Außerdem läuft eine vollständige Zuweisung des Besteuerungsrechts für einzelne Steuerquellen an eine Steuerhoheit Gefahr, dass einzelne Staaten kein Substrat erhalten, wenn sich sämtliche Besteuerungsgrundlagen und damit Besteuerungsrechte im Ausland befinden.⁵²⁶ **3.102**

Von politischer Seite soll dem Staat mit dem größeren Beitrag zur Wertschöpfung, d. h. zur Schaffung des Besteuerungssubstrates, ein entsprechend größerer Anteil zustehen.⁵²⁷ Schließlich würden dessen öffentlichen Güter stärker beansprucht.⁵²⁸ Wie sich der Beitrag und der Anteil bestimmen, ist unklar.⁵²⁹ Es besteht ein Abgrenzungsproblem.⁵³⁰ Am einfachsten wäre eine pauschale, gleichmäßige Teilung zwischen den Staaten der Leistungserstellung und der -verwertung umzusetzen.⁵³¹ Sie würde die Abgrenzung des Wertschöpfungsanteils erübrigen, entspricht jedoch nicht den Vorstellungen **3.103**

ne resultieren, vorgenommen werden und wo Wert geschaffen wird.“ zitiert nach Piltz, *IStR 2015*, S. 531 u. Lehner, *IStR 2019*, S. 279.

⁵²⁰Vgl. Lehner, *IStR 2019*, S. 279, Mössner, *Anforderungen*, S. 54 u. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5, Fn. 2.

⁵²¹Vgl. Daniels, *Intertax 2001*, S. 5 u. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5, Fn. 2.

⁵²²Vgl. Daniels, *Intertax 2001*, S. 5.

⁵²³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5. Ein möglicher Drittstaatenzugriff aufgrund räumlicher Zugehörigkeit würde bspw. ausgeschlossen.

⁵²⁴Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 54, der auf die strittige Verteilung der Besteuerungsrechte an Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenezahlungen verweist und daher die wirtschaftliche Zugehörigkeit ablehnt.

⁵²⁵Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 26, van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 206 u. 213, Neumark u. a., *Bericht*, S. 72, Hey, *StuW 2005*, S. 321 u. U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 393.

⁵²⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 10-11.

⁵²⁷Vgl. Lehner, *IStR 2019*, S. 279, Rodi, *StuW 2008*, S. 334, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 46-47 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 398.

⁵²⁸Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 46-47.

⁵²⁹Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 43 u. 46-47, Vogel, *Intertax 1988*, S. 401 u. Bruins u. a., *Report*, S. 27.

⁵³⁰Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 43. Das Problem besteht auch innerhalb der Unternehmung, da nicht eindeutig bestimmbar ist, welcher Teil einer Unternehmung welchen Erfolgsbeitrag geleistet hat. Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 709.

⁵³¹Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 204. Das wurde u. a. vom Völkerbund in Form eines halben Steuersatzes erwogen. Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 5 u. Bruins u. a., *Report*, S. 42.

der Staaten.⁵³² Die Berücksichtigung dieser Vorstellungen erfolgt hier i. R. d. jeweiligen Aufteilungsmechanismus und ist dessen Kennzeichen.⁵³³

Für die Beurteilung folgt daraus: die Aufteilung muss sich an der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausrichten, folgerichtig umgesetzt werden und darf nicht unilateral beeinflussbar sein.⁵³⁴ Das bedeutet insb., dass die Staaten nicht nur die aus der Tätigkeit resultierenden Chancen, sondern auch die Risiken übernehmen müssen, sie müssen also im Falle des wirtschaftlichen Scheiterns die mit den Geschäftschancen verbundenen Risiken bzw. die damit verbundenen Verluste anerkennen.⁵³⁵ Ebenso wenig dürfen die Steuerpflichtigen die Substrataufteilung durch eine formal veränderte Tätigkeit bzw. Erfolgszuweisung verlagern.⁵³⁶ Es besteht somit Übereinstimmung zur Steuerbefugnisneutralität. Die Besonderheiten im Zusammenhang mit (i. Z. m.) der Besteuerung MNU betrachtet das nachfolgende Unterkapitel. 3.104

3.4.4. Besonderheiten multinationaler Unternehmungen

Die Anforderungen für die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse werden nachfolgend für MNU spezifiziert. Ziel ist es, die Besonderheiten MNU bei der internationalen Steueraufteilung deutlicher herauszuarbeiten. Im Einzelnen werden die spezialisierungsbedingte Mobilität, die erreichbaren Synergieeffekte und die Nahestehendenproblematik betrachtet.⁵³⁷ 3.105

Die spezialisierungsbedingte Mobilität erhöht den Druck auf die Staaten Standortnachteile zu beseitigen oder durch eine geringere Steuerbelastung auszugleichen.⁵³⁸ Andernfalls droht ein Standortwechsel und der Verlust von Steuersubstrat. Zugleich ist die Standortmobilität eine Voraussetzung für den Steuerwettbewerb und erwünscht, soweit damit Real- oder Finanzinvestitionen verbunden sind.⁵³⁹ Obwohl Anstrengungen, die die beiden Investitionsformen fördern, nicht immer von Maßnahmen zur Bemessungsgrundlagenerweiterung zu trennen sind, soll der Aufteilungsmechanismus nicht so restriktiv wirken, dass ein Standortwechsel unmöglich wird.⁵⁴⁰ Daher verbietet es sich, nur weil ein Teil grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten nicht separat erfasst werden kann, sämtliche unternehmerischen Aktivitäten steuerlich zu belasten, 3.106

⁵³²Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 173, U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 391 u. Rodi, *StuW 2008*, S. 334.

⁵³³Eine weitere Einschränkung präjudizierte einen Ansatz zur Abgrenzung. Das ist gerade nicht gewollt. Beispielhaft erwähnt, sei die Ablehnung der formelhaften Gewinnaufteilung durch die OECD u. a. aufgrund der fehlenden Verwendung von Verrechnungspreisen. Obwohl einzelne Konzepte gerade darauf verzichten sollen. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 39-43, Ziff. 1.16-1.32, Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 6 u. Greil, *StuW 2017*, S. 173.

⁵³⁴Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 43-44.

⁵³⁵Vgl. Thörmer, *DStR 2020*, S. 530, Greil, *StuW 2017*, S. 171-174 u. Beiser, *Einmalerausfassung*, S. 15.

⁵³⁶Vgl. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 91-92, Wacker, *Steuerplanung*, S. 23 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 49. S. Unterkapitel 3.3.2.

⁵³⁷S. Kapitel 2.2.

⁵³⁸Vgl. E. Koch, *Globalisierung*, S. 24-26 u. 103-104.

⁵³⁹Vgl. Kiesewetter, *IStR 2018*, S. 630 u. Deutscher Bundestag (Bundestag), *Drucksache (Drs.) 16/4841*, S. 34.

⁵⁴⁰Vgl. Walter Müller, *Steuerwettbewerb*, S. 68 u. Maciejewski, *IStR 2013*, S. 449.

um die unerwünschten Gestaltungen zu beseitigen bzw. zu beschränken.⁵⁴¹ Gleichwohl dürfen rein steuerliche Gestaltungen unattraktiv gemacht werden.⁵⁴²

Eine parallel zur Spezialisierung intensivierete Integration versetzt MNU in die Lage, Synergieeffekte und damit Wettbewerbsvorteile zu generieren, welche auf einzelwirtschaftlicher bzw. nationaler Ebene unerreichbar sind.⁵⁴³ Die Höhe der Synergieeffekte lässt sich theoretisch berechnen, die exakte Zurechnung gilt jedoch als unmöglich, denn Synergieeffekte entstehen erst durch das Zusammenwirken und können daher keinem MNU-Element unmittelbar zugeordnet werden.⁵⁴⁴ Sie stehen den MNU-Elementen gemeinsam zu.⁵⁴⁵ Folglich muss ein Lösungsansatz eine plausible Aufteilung vorsehen.⁵⁴⁶ Synergieeffekte können negativ werden, wenn die MNU-Zugehörigkeit zu Nachteilen für das einzelne MNU-Element führt, bspw. aufgrund einer fehlenden Abstimmung (-sfähigkeit) zwischen den Unternehmensteilen.⁵⁴⁷ Da Staaten diese gerne außer Acht lassen, muss der Aufteilungsmechanismus auch für diese Fälle geeignete Vorkehrungen treffen.⁵⁴⁸

3.107

Die Bewältigung der Nahestehendenproblematik ist eine erhebliche Herausforderung, da die Steuerpflichtigen zur Zielerreichung Instrumente, im Wesentlichen die Zuordnung von Rechten und Pflichten mittels schuldrechtlicher Verträge, kombinieren, die von Dritten i. d. R. nicht zur Steuergestaltung genutzt werden können.⁵⁴⁹ Ursächlich ist, dass schuldrechtliche Vereinbarungen neben dem wirtschaftlichen Erfolg durchsetzbare Rechtsansprüche begründen.⁵⁵⁰ Zwischen Dritten spiegeln daher die Form und der Inhalt der Vereinbarungen die individuellen Interessen wider, während bei Nahe-

3.108

⁵⁴¹Vgl. Maciejewski, *IStR 2013*, S. 450 u. 453 u. Ogazón Juárez/Hamzaoui, *Overview*, S. 18-19. Für die Zinsschranke bspw. sah Michael Meister, Parlamentarischer Staatssekretär, einen Anwendungsbereich von etwa 300 Unternehmen. Vom Verwaltungsaufwand dieser allgemein geltenden Regel sollen ca. 51.000 der ca. 3,2 Millionen Unternehmen in Deutschland getroffen werden. Vgl. Schäfers, *Frankfurter allgemeine Zeitung (FAZ) 2006*, S. 14, Bundestag, *Drs. 16/4841*, S. 36-37 u. Statista, *Unternehmen*. „Im Veranlagungszeitraum 2010 wiesen 1019 unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften einen Zinssaldo von über 3 Millionen Euro auf.“ Bannes/Cloer, *BB 2016*, S. 1861.

⁵⁴²Vgl. Maciejewski, *IStR 2013*, S. 450 u. 453, OECD, *Convention 2017*, S. 72-74, Ziff. 54-65, Musil, in: *Musil/Weber-Grellet, RL 2003/49/EG*, Art. 5, Rn. 5, EuGH, *Urt. v. 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer* u. EuGH, *Urt. v. 15.05.2008, C-414/06, Lidl Belgium*.

⁵⁴³Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 89, Ziff. 1.157, Ditz, *FR 2015*, S. 116, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 213-214, Rn. 6.61 u. Zelewski, *Grundlagen*, S. 90. Sie können u. a. durch Skaleneffekte, durch die Erhöhung der Marktmacht oder durch die gemeinsame Nutzung von Ressourcen entstehen. OECD, *Guidelines 2017*, S. 89-90, Ziff. 157, Ditz, *FR 2015*, S. 116 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 152.

⁵⁴⁴Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 116, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 125, Rn. 4.08-4.09, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 152 u. Zelewski, *Grundlagen*, S. 90.

⁵⁴⁵Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 116, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 125, Rn. 4.08-4.09 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 152.

⁵⁴⁶Vgl. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 125, Rn. 4.09 u. Ditz, *FR 2015*, S. 116.

⁵⁴⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 90, Ziff. 1.157, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 125, Fn. 2 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 151.

⁵⁴⁸Vgl. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 125, Fn. 2. EuGH, *Urt. v. 15.05.2008, C-414/06, Lidl Belgium* u. EuGH, *Urt. v. 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer*.

⁵⁴⁹Vgl. OECD, *Guidelines 1979*, Ziff. 24. BFH, *GrS 1/88*, III. 2. u. 5. u. BFH, *X R 139/95*, I, II. 1 u. 2.

⁵⁵⁰Vgl. Sutschet, in: *Beck'scher Online Kommentar (BeckOK) Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) § 241*, Rn. 4 u. 40 u. Bachmann, in: *Münchener Kommentar (MüKo) BGB § 241*, Rn. 10.

stehenden das Interesse aller Beteiligten berücksichtigt wird.⁵⁵¹ Schließlich brauchen Nahestehende eine Rechtsdurchsetzung nicht fürchten.

Um Gestaltungen zu verhindern, erscheint es jedoch nicht sinnvoll, ein Sonderrecht für Konzerne zu schaffen bzw. einzelne Instrumente zu verbieten oder umzudefinieren.⁵⁵² Abgesehen von der Gefahr, neue Schnittstellen zu schaffen, die an anderer Stelle neue Gestaltungsanreize setzen (Neutralisierungswirkung), würde für eine geringe Zahl Rechtssubjekte die Rechtsordnung weitgehend umgestaltet.⁵⁵³ Das kann zu rechtssystematischen Problemen führen, die nicht Gegenstand der Arbeit sind, aber prinzipiell vermieden werden sollen. Damit wäre außerdem die Gefahr verbunden, dass, z. B. je nach Definition der MNU-Zugehörigkeit, ein reiner Anteilseignerwechsel, ohne den Eintritt sonstiger wirtschaftlicher Folgen, eine völlig neue Rechtslage für das Steuersubjekt begründen kann.⁵⁵⁴ Dadurch würden wiederum Investitionsentscheidungen steuerlich verzerrt, was, wie bereits dargestellt, unerwünscht ist.⁵⁵⁵ 3.109

Die Ausführungen zeigen, dass die bereits hohen Anforderungen an den Aufteilungsmechanismus durch die Berücksichtigung MNU weiter steigen. Er muss i. E. gewährleisten, dass nur steuerlich motivierte Standortwechsel beschränkt, Synergieeffekte sachgerecht aufgeteilt und Gestaltungen zwischen Nahestehenden ohne neue Schnittstellen eingedämmt werden. Das nächste Kapitel fasst die bisherigen Ergebnisse in einem gewichteten Beurteilungsmaßstab zusammen. 3.110

3.5. Finaler Beurteilungsmaßstab

Teil 3 zeigt: die Steuerwissenschaft bietet keinen Imperativ zur Aufteilung der Besteuerungsrechte. Ursächlich dafür ist, dass die Anknüpfung an das Einkommen bzw. den Gewinn eine Zurechnung erfordert, sobald eine Unternehmung in mehr als einer Steuerjurisdiktion wirtschaftliche Aktivitäten aufnimmt.⁵⁵⁶ Die Zurechnungsentscheidung lässt sich nicht operationalisieren und bedarf einer (subjektiven) Wertung.⁵⁵⁷ Das ist die Aufgabe der (Steuer-)Politik.⁵⁵⁸ Sie definiert die Rahmenbedingungen, innerhalb derer die Steuerwissenschaft Lösungen entwirft und beurteilt.⁵⁵⁹ 3.111

Zweckdienliche Kriterien wurden in diesem Teil der Arbeit diskutiert. Sie werden nun zusammengefasst und bilden für den nachfolgenden Vergleich als Beurteilungsgrundlage. Die Kriterien, obwohl sie verschiedenen Ebenen zugehörig sind, werden gleichgewichtig behandelt. Damit soll das Problem der Gewichtung einzelner Aspekte, welches 3.112

⁵⁵¹Vgl. Teschke, *Konzeption*, S. 10-11 u. OECD, *Guidelines 1979*, Ziff. 2 u. 24.

⁵⁵²Vgl. OECD, *Guidelines 1979*, Ziff. 23. Schön schlägt genau dies für konzerninterne Darlehen vor. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 222.

⁵⁵³Vgl. Gabel, *StuW 2011*, S. 11, Ogazón Juárez/Hamzaoui, *Overview*, S. 18-19 u. Prebble, *Viktoria University Wellington, New Zealand (VUW) Working Paper (WP) 7*, S. 9-10 u. 22-23.

⁵⁵⁴Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 223-224.

⁵⁵⁵Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 223-224.

⁵⁵⁶Vgl. Hey, *StuW 2005*, S. 321.

⁵⁵⁷Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 201-202.

⁵⁵⁸Vgl. P. Kirchhof, *StuW 2000*, S. 11 u. Tipke, *BB 2007*, S. 537.

⁵⁵⁹Vgl. P. Kirchhof, *StuW 2000*, S. 11 u. Tipke, *BB 2007*, S. 537.

selbst eine Wertungsfrage darstellt, ausgespart werden und die Frage, ob die Kriterien überhaupt erfüllt werden, in den Vordergrund rücken.

Elementar ist die Festlegung der Besteuerungsbefugnis dem Grunde (Zuordnung der Besteuerungsbefugnis) und der Höhe (Abgrenzung der Besteuerungsbefugnis) nach. Als sachgerecht wurden die wirtschaftliche Zugehörigkeit und der Beitrag zur Wertschöpfung identifiziert. Darüber hinaus muss die Substrataufteilung die tatsächliche und nicht die formale Aktivitätszuordnung wiedergeben. Das bedeutet, insb. die Besonderheiten MNU müssen berücksichtigt werden, denn sie beeinflussen die Substratverteilung erheblich. **3.113**

Zusätzlich muss die Politik den Modus und die Dimension der Harmonisierung bzw. des Wettbewerbs konkretisieren.⁵⁶⁰ Vorliegend soll sich die Harmonisierung auf ein Minimum beschränken, um die Umsetzung zu erleichtern und Systemdefekte aufgrund unterschiedlicher Umsetzung der harmonisierten Vorschriften zu vermeiden. Zugleich sollen die Staaten sich der Teilnahme am Steuerwettbewerb entziehen können. Der Mechanismus bedarf also einer gewissen Robustheit ggü. den Interessen MNU und (unkooperativer) Staaten. Eine unilaterale Einführung soll möglich sein. **3.114**

Das Völkerrecht setzt der Systemgestaltung nur wenige Grenzen. Eine ausreichende Sachnähe genügt, welche dem steuerpolitischen Ziel der Sachgerechtigkeit entspricht. Im Übrigen steht die Aufteilung zur (freien) Disposition der Staaten. Die europäischen Grundfreiheiten verpflichten die Staaten zu einer diskriminierungsfreien Ausübung des Besteuerungsrechts. Da die Aufteilung international einheitlich erfolgen soll, erscheint das Risiko überschaubar. Soweit das Zusammenwirken der MT-RL und der ZL-RL unvorhergesehene Entlastungen ermöglicht, sollen sie so aufgeteilt werden, dass die Staaten die Konsequenzen gemeinsam tragen und unilaterale Anpassungen entbehrlich werden. **3.115**

Zum Abschluss wird geprüft, ob der Mechanismus den ökonomischen Anforderungen genügt, d. h. den Wohlstand durch eine optimale Ressourcennutzung maximiert. Dafür muss das Aufteilungsergebnis das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklichen, Allokationseffizienz sowie Entscheidungsneutralität herstellen, Rechts- und Planungssicherheit vermitteln sowie praktikabel und kostengünstig ermittelbar sein. **3.116**

Die Anforderungen fasst die Tab. 3.2 zusammen. Unterschieden wird zwischen vollständiger ●, überwiegender ◐, teilweiser ◑, geringer ◒ und keiner ○ Erfüllung sowie keine ◓ Untersuchung der Anforderung. Für die Auswahl der Alternative gilt, dass demjenigen Verfahren Vorrang zu gewähren ist, das die meisten Kriterien erfüllt. Zur besseren Übersicht werden diese aufgelistet. Eine vollständige Deckung mit dem Maßstab entspricht dem Optimum. Die Darstellung und Beurteilung der Abgrenzungssysteme ist Gegenstand des nächsten Teils. **3.117**

⁵⁶⁰Vgl. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 103.

Tabelle 3.2.: Übersicht der Beurteilungskriterien

		Optimum	TPS	GKKB	Bemessungs- grundlagen- teilung
Steuerpolitischer Rahmen					
Steuergerechtigkeit					
dem Grunde nach	wirtschaftliche Zugehörigkeit	●	○	○	○
der Höhe nach	wertschöpfungsbeitragsbezogener Anteil	●	○	○	○
Steuerwettbewerb	freiwillige Teilnahme	●	○	○	○
Steuerrechts- harmonisierung	gering	●	○	○	○
MNU-Besonderheiten					
spezialisierungs- bedingte Mobilität	tatsächliche Aktivitätsverlagerung	●	○	○	○
Synergieeffekte	verursachungsgerechte Aufteilung	●	○	○	○
Nahestehenden- problematik	keine Sonderrecht	●	○	○	○
Internationale Rechtsprinzipien					
Völker- und Abkom- mensrecht	ausreichende Sachnähe	●	○	○	○
Europarecht					
Europäische Grund- freiheiten	Umsetzung möglich	●	○	○	○
MT-RL und ZL-RL	Umsetzung möglich	●	○	○	○
Ökonomische Prinzipien					
Leistungsfähigkeitsprinzip					
Ertragsberück- sichtigung	höchstens einmalig	●	○	○	○
Aufwandsberück- sichtigung	mindestens einmalig	●	○	○	○
Allokationseffizienz	hergestellt	●	○	○	○
Entscheidungs- neutralität	Steuerbefugnis- neutralität hergestellt	●	○	○	○
Rechts- und Plan- ungssicherheit	hoch	●	○	○	○
Aufwandsbelastung und Praktikabilität	geringer Auf- wand, hohe Praktikabili- tät	●	○	○	○

Anforderung vollständig erfüllt ●, überwiegend erfüllt ●, teilweise erfüllt ○, gering erfüllt ○, nicht erfüllt ○; nicht untersucht ○

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Vorschläge für Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung existieren viele.¹ 4.1 Sie alle zu diskutieren stiftet wenig Nutzen, da sie oft Varianten allgemeiner Konzepte oder mit der Ertragsbesteuerung unvereinbar sind.² Die Untersuchung konzentriert sich daher auf das TPS, die GKKB und die Bemessungsgrundlagenteilung nach dem Modell von *Georg Schanz*.

4.1. Das Transferpreissystem der OECD/G20

Das TPS wurde i. R. d. BEPS-Projekts intensiv überarbeitet.³ Das Resultat wird in drei 4.2 Schritten untersucht. Zunächst wird der theoretische Hintergrund des TPS aufgezeigt, dann die konzeptionelle Umsetzung nachgezeichnet und eine Bewertung vorgenommen.

4.1.1. Ideengeschichte

1923 veröffentlichte der Völkerbund seinen „Report on Double Taxation“, der bis heu- 4.3 te das internationale Steuerrecht prägt.⁴ In diesem untersucht der Völkerbund u. a.

¹Die Home State Taxation (HST), die GKKB, die europäische KSt sowie die obligatorische einheitliche Bemessungsgrundlage der Kommission sind Beispiele dafür. Kommission, *SEK(2001)1681*, S. 355-397 u. 401-406.

²Die HST ist eine Abwandlung der GKKB, welche mit der United States (US)-amerikanischen Unitary Taxation zur formelhaften Gewinnabgrenzung gehört. Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 150-151 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 872-873. Die Digitalsteuer, sog. Google-Tax, soll als Quellensteuer an die Bruttoerträge anknüpfen und verletzt das Konzept der Ertragsbesteuerung. Vgl. Kommission, *COM(2018)148 final*, S. 11 u. Art. 3 Abs. 2 o. Jarass, *Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (EWS) 2015*, S. 146-150, der die generelle Einführung von Quellensteuern fordert. Andere Ansätze, wie ein generelles Verbot für Zinsaufwendungen, die Comprehensive Business Income Tax (CBIT), oder die Freistellung einer Regelverzinsung des Eigenkapitals, Allowance for Corporate Equity (ACE), erfordern einen weitergehenden Umbau der KSt. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 218 u. 222. Dies gilt auch für die Vorschläge von Jarass, der sich für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ausspricht, jedoch eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs (für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen) und eine Beschränkung des Verlustausgleichs sowie weitere Systembrüche, wie die Verletzung des Realisationsprinzips, akzeptiert. Vgl. Jarass/Obermair, *Staatsfinanzierung*, S. 37, 45-51, 51-54 u. 55-57 u. Jarass, *EWS 2015*, S. 150-151. Ebenso führt der Wechsel zur Cash Flow-Besteuerung zu keiner Verbesserung, da nur das Periodisierungsproblem beseitigt wird. Homburg, *Steuerlehre*, S. 239. Darüber hinaus wird die Möglichkeit, an den Konsum anzuknüpfen, diskutiert. Vgl. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 883-888.

³Vgl. Ditz, in: *Schönfeld/Ditz*, Art. 9, Rn. 63, Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2871, OECD, *Actions 8-10*, S. 3 u. 9, OECD, *Action 7*, S. 3 u. OECD, *Action 4: 2016 Update*, S. 3.

⁴Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 2, G. Schanz, *FA 1923*, S. 1 u. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 438.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Prinzipien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die als Grundlage einer Rahmenvereinbarung für ein einzelnes internationales oder für einzelne bilaterale Abkommen dienen können.⁵ Der Bericht identifiziert die abweichenden Prinzipien zur Bestimmung der Steuerpflicht als Ursache der Doppelbesteuerung.⁶ Folglich sollen diese abgestimmt werden, um ein gemeinsames Fundament zu schaffen.⁷

Das Ideal des Völkerbundes besteht in der vollständigen Erfassung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, der einmaligen Belastung desselben und der Aufteilung der Steuereinnahmen zwischen den Staaten anhand ihrer wirtschaftlichen Bedeutung für den Steuerpflichtigen.⁸ Dem Völkerbund ist bewusst, dass dies eine herausfordernde Zielstellung ist, denn Einkünfte entstehen erst durch das Zusammenwirken der Wirtschaftssubjekte und die Kombination der Produktionsfaktoren.⁹ Jedem Wirtschaftssubjekt wäre ein Einkünfteanteil zuzuweisen, dessen Höhe allerdings erst nach Abschluss der Wertschöpfung, also dem Absatz, feststeht.¹⁰ Das bereitet erhebliche analytische Schwierigkeiten.¹¹ Die Komplexität und Unauflösbarkeit der Wirtschaftsbeziehungen machen die genaue Bestimmung der Einkünfteanteile unmöglich, daher dürfen die Staaten zur Vereinfachung einzelne Einkunftsquellen vollständig beanspruchen.¹² Den Verlust des Besteuerungsrechts an einzelnen Quellen soll der Zugewinn an anderen Quellen ausgleichen.¹³ Damit nimmt der Völkerbund die Ziele und Aufteilung des OECD-MA im Wesentlichen vorweg.¹⁴ 4.4

Mit der Erfolgsabgrenzung MNU befasst sich der Bericht nicht.¹⁵ Folglich enthält er keine Empfehlung, wie diese vorzunehmen ist.¹⁶ Zunächst sollten die Staaten die 4.5

⁵Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 2 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 2. Darüber hinaus sollten die wirtschaftlichen Konsequenzen der Doppelbesteuerung erforscht und unilaterale Lösungen erarbeitet sowie geprüft werden, ob vorhandene Lösungsansätze adaptiert werden können und inwieweit eine internationale Institution erforderlich ist, um Verstöße zu ahnden. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 2 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 1.

⁶Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 25. Ein Beispiel ist die bis heute abweichende Definition des Wohnsitzes. Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 439, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 284 u. Neumark u. a., *Bericht*, S. 70.

⁷Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 25 u. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 439.

⁸Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 20 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 282.

⁹Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 23-24, 26 u. 27 u. Raupach, *Utopie*, S. 709.

¹⁰Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 23-24 u. 26.

¹¹Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 26 u. Raupach, *Utopie*, S. 709. Denkbar wäre, dass alle Wertschöpfungsstufen bis auf eine einen positiven Wertschöpfungsbeitrag liefern und dies dazu führt, dass insgesamt kein Erfolg entsteht. Müssten dann alle Staaten auf eine entsprechende Steuererhebung verzichten? Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 26.

¹²Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 26 u. 27-39, G. Schanz, *FA 1923*, S. 11-12 u. Raupach, *Utopie*, S. 709.

¹³Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 39.

¹⁴Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 39, OECD, *Guidelines 2017*, S. 40, Rn. 1.21, OECD, *Convention 2017*, S. 9, Rn. 1-3 u. Abschnitt III OECD-MA 2017.

¹⁵Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 2. Anders ist dies bei dem vom Committee on Double Taxation and Tax Evasion 1925 entworfene Musterabkommen, welches als Grundlage für bilaterale Vereinbarungen dienen sollte. Es sieht in Art. 11 vor, dass sich die Staaten für Wirtschaftssubjekte, die in zwei Staaten steuerpflichtig sind, auf eine Aufteilung der Steuerlast einigen. Allerdings enthält der Abkommensentwurf keinen ausdrücklichen Vorschlag zum Abgrenzungsmechanismus, sondern empfiehlt dessen Entwicklung. Vgl. d'Arma u. a., *Report*, S. 6, 8, 12, 17 u. 31.

¹⁶Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 2.

Höhe der Substratanteile bestimmen, nicht die MNU.¹⁷ Die Staaten dürften anfangs eine formelhafte Aufteilung verwendet haben.¹⁸ Zumindest sieht der Völkerbund ein solches Vorgehen vor, wenn Betriebstätten keine eigenen Bücher führen.¹⁹

Durchgesetzt hat sich letztlich das TPS, welches als internationaler Standard Bestandteil des OECD-MA 2017 bzw. des Musterabkommens der Vereinten Nationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern (UN-MA 2017) ist und in vielen DBA sowie den meisten Rechtsordnungen verankert ist.²⁰ Die Basis bilden der Carroll Report von 1933 und der OECD Report „Transfer Pricing and Multinational Enterprises“ von 1979.²¹ Letzterer wurde vielfach ergänzt und 1995 durch die OECD „Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations“, zuletzt in der Fassung (i. d. F.) von 2017, ersetzt.²² Danach müssen MNU den Erfolg so abgrenzen, wie es zwischen unabhängigen Dritten geschehen würde.²³ Weicht das Abgrenzungsergebnis aufgrund der Verbundenheit der Steuerpflichtigen, indiziert durch Differenzen zwischen Markt- und Transferpreisen, sog. Fremdvergleich, davon ab, dürfen die Staaten die Gewinnabgrenzung anpassen.²⁴ Die Grundlagen des TPS wurden durch das BEPS-Projekt nicht verändert, allerdings wurde der Umgang mit den Betriebsstätten und Vertretern sowie den iWG und Finanzinstrumenten intensiv diskutiert und überarbeitet. Die sich daraus ergebenden Änderungen einschließlich zugehöriger Begleitmaßnahmen stehen im Vordergrund der folgenden Analyse und Bewertung.

4.6

4.1.2. Umsetzung

Die Erläuterung der Umsetzung des TPS erfolgt dreischrittig. Zuerst wird mit Fokus auf die Änderungen durch das BEPS-Projekt die Steueraufteilung dem Grunde sowie der Höhe nach und anschließend die Begleitmaßnahmen beschrieben.

4.7

¹⁷Vgl. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 60-61 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 3-5.

¹⁸Vgl. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 60-61 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 3-5.

¹⁹Vgl. d’Aroma u. a., *Report*, S. 15.

²⁰Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 9, Ditz, *FR 2015*, S. 115, Martens-Weiner, *Reform*, S. 3, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 111 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 57. Ausnahmen bilden Hong Kong, Saudi Arabien und Brasilien. Vgl. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 57, Fn. 1. Als erste Staaten, die das TPS angewandt haben, gelten Großbritannien, 1915, und die USA, 1917. Vgl. Petruzzi, *Pricing*, S. 3 u. Schwenke/Greil, *in: Wassermeyer, Art. 9 Musterabkommen (MA)*, Rn. 23.

²¹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 18, Ziff. 13-14, Borstell, *Kapitel B 2015*, Rn. 41 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 6.

²²Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 3 u. 18, Ziff. 13, Borstell, *Kapitel B 2015*, Rn. 41-43 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 12-13.

²³Vgl. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA 2017.

²⁴Vgl. Art. 7 Abs. 2 u. 9 Abs. 2 OECD-MA 2014 u. OECD-MA 2017, Sieker u. a., *in: Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 185 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 160.

4.1.2.1. Besteuerung dem Grunde nach

Als Grundlage für die Aufteilung des Besteuerungsrechts soll die wirtschaftliche Zugehörigkeit dienen.²⁵ Diese alloziert der Völkerbund anhand des „physischen“ Ursprungs („Origin“) und der Verwendung des Einkommens („Domicile“).²⁶ Dadurch sollen die Staaten für ihre Leistungen ein angemessenes Besteuerungsrecht erhalten.²⁷ Da dem Völkerbund eine präzise Aufteilung des Einkommens unmöglich erscheint, versucht er die Einkunftsquellen als Grundlage für dessen Berechnung sachgerecht zu verteilen.²⁸ Die heute geltende Zuordnung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Unternehmungen und Betriebstätten zum Ort der Belegenheit sowie für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren²⁹ zum Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers, lässt sich darauf zurückführen.³⁰ Diese Festlegung ändert das BEPS-Projekt nicht.³¹ Den Erfolg einer Unternehmung darf nur der Staat besteuern, in dem diese belegen ist.³² Es sei denn, sie betätigt sich im anderen Staat mittels einer Betriebstätte, dann darf der andere Staat den auf die Betriebstätte entfallenden Erfolg besteuern (Betriebstättenprinzip).³³ Für Dividenden- und Zinszahlungen dürfen beide Staaten ein Besteuerungsrecht beanspruchen.³⁴ Für Lizenzzahlungen liegt dasselbe ausschließlich beim Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers.³⁵

Den Schwerpunkt der Überarbeitung der Besteuerungsrechtszuordnung bilden die Betriebstätten- und die Vertreterdefinition.³⁶ Aufgrund der Geringfügigkeit der übrigen Änderungen richtet sich der Fokus auf diese beiden Aspekte.³⁷

4.1.2.1.1. Betriebstättendefinition Das OECD-MA 2014 sah noch zahlreiche Fälle vor, in denen die Ausübung bestimmter Tätigkeiten mittels fester Geschäftseinrichtung

²⁵Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 20, G. Schanz, *FA 1923*, S. 3 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 282.

²⁶Ursprünglich geht der Völkerbund von vier Kriterien aus und bezieht auch den Ort der Entstehung und den der Durchsetzung des (Vermögens-)Rechts ein, kommt jedoch zu dem Schluss, dass beide nur verstärkenden Charakter besitzen, ohne entscheidungserheblich zu sein. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 20, 25 u. 39 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 282.

²⁷Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 20.

²⁸Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 27-40.

²⁹Bis 1927 wurden Lizenzzahlungen vom Völkerbund nicht explizit erfasst. Die London Convention von 1946 regelt sie schließlich in einem eigenen Artikel.

³⁰Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56, de Wilde, *Intertax 2010*, S. 283, Bruins u. a., *Report*, S. 29-32, 34-38 u. 39 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 12.

³¹Vgl. Art. 7 Abs. 1, 10 Abs. 1 u. 2, 11 Abs. 1 u. 12 Abs. 1 OECD-MA 2014 u. OECD-MA 2017. Statt einer Änderung stand die Wiederherstellung der Funktionsfähigkeit des Systems im Vordergrund. Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 9, Schmidtke, *IStr 2015*, S. 121 u. Naumann/Groß, *IStr 2014*, S. 907.

³²Vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 u. Schmidt-Heß, *IStr 2016*, S. 166.

³³Vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 u. Schmidt-Heß, *IStr 2016*, S. 165.

³⁴Vgl. Art. 10 u. 11 jeweils Abs. 1 u. 2 OECD-MA 2017.

³⁵Vgl. Art. 12 Abs. 1 OECD-MA 2017.

³⁶Vgl. OECD, *Action Plan*, S. 11 u. 19. Action 7 ist neben Action 1 der einzige Aktionspunkt, der sich mit der Zuordnung der Besteuerungsrechte beschäftigt. Vgl. OECD, *Action Plan*.

³⁷Dividendenempfänger müssen für eine Abkommensberechtigung zukünftig 365 Tage inklusive des Termins der Dividendenzahlung unmittelbar zu 25 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt sein. Vgl. Art. 10 Abs. 1 Buchs. b OECD-MA 2017 u. Benz/Böhmer, *DB 2015*, S. 2538.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

keine Betriebsstätte, mithin kein Besteuerungsrecht, begründete.³⁸ Die Tätigkeiten galten dafür als zu weit von der Wertschöpfung entfernt.³⁹ Zur Beschränkung des Gestaltungsspielraums, der sich u. a. durch die Transformation zur digitalen Wirtschaft ergibt, wurden mit dem OECD-MA 2017 die Bestimmungen des Art. 5 Abs. 4 neugefasst und ein Abs. 4.1 eingefügt.⁴⁰ Die wesentlichen Abweichungen zwischen den beiden Fassungen zeigen die Tab. 4.1 und 4.2.

Tabelle 4.1.: Synopse zu Art. 5 Abs. 4 OECD-MA

Fassung von 2014

„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten: [...]“

- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.“

Fassung von 2017

„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten: [...]“

- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben,

vorausgesetzt, dass diese Tätigkeit oder, im Fall des Buchstaben f), die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.“

Die Neufassung des Art. 5 Abs. 4 bewirkt, dass den unter a) bis d) unverändert **4.11** aufgezählten Tätigkeiten nicht mehr *per se* ein vorbereitender oder unterstützender Charakter unterstellt wird, sondern alle aufgelisteten Tätigkeiten dürfen, einzeln oder kombiniert ausgeübt, einen bestimmten Umfang nicht mehr überschreiten.⁴¹ Damit

³⁸Vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014, Bendlinger, *IStR 2016*, S. 914 u. Schmidt-Heß, *IStR 2016*, S. 168.

³⁹Vgl. Wassermeyer, in: *Wassermeyer, Art. 5 MA*, Rn. 152, OECD, *Convention 2017*, S. 132, Ziff. 58, Watrin u. a., *Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 2016*, S. 404 u. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 753.

⁴⁰Vgl. OECD, *Action 7*, S. 10 u. S. 28, Ziff. 11-12, Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 11 u. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 8.

⁴¹Vgl. OECD, *Action 7*, S. 28, Ziff. 11-12, Schmidt-Heß, *IStR 2016*, S. 169, Watrin u. a., *DStZ 2016*, S. 404, Bendlinger, *Steuer und Wirtschaft International - Tax and Business Review (SWI) 2017*, S. 454 u. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 59. Die Tab. 4.1 stellt nur die veränderten Teile dar.

Tabelle 4.2.: Synopse zu Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA

Fassung von 2014

nicht vorhanden

Fassung von 2017

„Absatz 4 gilt nicht für eine von einem Unternehmen genutzte oder unterhaltene feste Geschäftseinrichtung, wenn dasselbe Unternehmen oder ein eng verbundenes Unternehmen an demselben Ort oder an einem anderen Ort in demselben Vertragsstaat Geschäftstätigkeiten ausübt und

- a) dieser Ort oder der andere Ort für das Unternehmen oder das eng verbundene Unternehmen nach den Bestimmungen dieses Artikels eine Betriebsstätte darstellt, oder
- b) die Gesamttätigkeit, die sich aus den von den beiden Unternehmen an demselben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Tätigkeiten ergibt, weder vorbereitender Art ist noch eine Hilfstätigkeit darstellt,

sofern die von den beiden Unternehmen an demselben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sich ergänzende Funktionen darstellen, die Teil eines zusammenhängenden Geschäftsbetriebs sind.

stehen alle Tätigkeiten unter dem Vorbehalt, einen Umfang einzuhalten, der die Besteuerung als Direktgeschäft rechtfertigt.⁴²

Der neu eingefügte Abs. 4.1 soll als „Anti-Zerlegungsklausel“ verhindern, dass eine Spaltung der Tätigkeiten die Nutzung der Ausnahmen gem. Art. 5 Abs. 4 ermöglicht.⁴³ Folglich werden die Ausnahmen für Geschäftseinrichtungen wenigstens mittelbar verbundener Unternehmungen versagt, wenn a) die Tätigkeit an einem oder mehreren Orten ausgeübt und an wenigstens einem Ort eine Betriebsstätte begründet wird oder b) sich die Tätigkeiten an unterschiedlichen Orten ergänzen bzw. einen zusammenhängenden Geschäftsbetrieb darstellen und insgesamt eine Betriebsstätte begründen.⁴⁴ Mithin werden zukünftig alle Niederlassungen innerhalb eines Staates für die Beurteilung, ob eine Betriebsstätte vorliegt, gemeinsam betrachtet.⁴⁵ Allerdings begründen Betriebsstätten auch in Zukunft keine Attraktivkraft für andere Einkunftsquellen, obwohl alle Niederlassungen in demselben Staat eine Betriebsstätte bilden sollen, sobald eine Niederlassung den Betriebsstättenstatus erreicht.⁴⁶ **4.12**

4.1.2.1.2. Vertreterdefinition Die Veränderung der Vertreterregelung zeigen die Synopsen zu Art. 5 Abs. 5, 6 und dem neu eingefügten Abs. 8 des OECD-MA 2017 in den Tab. 4.3, 4.4 und 4.5. Die Anpassung des Abs. 5 soll die Beeinflussung der steuerlichen Zugehörigkeit durch die Anknüpfung an die vertragsschließende Person und den Ort des Vertragsschlusses verhindern.⁴⁷ Daher soll ein Vertreter bereits eine Betriebsstätte begründen, wenn er für die MNU regelm. Verträge schließt oder in führender Rolle zur Abschlussreife bringt und die Verträge die MNU zu einer Leistung ggü. der anderen Vertragspartei verpflichten.⁴⁸ Der Ort des formalen Vertragsschlusses ist nicht mehr entscheidungserheblich, sondern der Umfang der Vertragsvorbereitung vor Ort.⁴⁹ Zugrunde zu legen ist der konkrete Beitrag des Vertreters und nicht die formale Teilnahme an Verhandlungen oder der formale Vertragsschluss.⁵⁰ **4.13**

⁴²Vgl. OECD, *Action 7*, S. 28, Ziff. 11-12, Schmidt-Heß, *IStR 2016*, S. 168-169, Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 130 u. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 7.

⁴³Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 66, Ditz/Bärsch u. a., *DB 2018*, S. 1172-1173, Bendlinger, *SWI 2017*, S. 454 u. Schmidt-Heß, *IStR 2016*, S. 169.

⁴⁴Vgl. Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA 2017, Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 66, Ditz/Bärsch u. a., *DB 2018*, S. 1172-1173 u. Schmidt-Heß, *IStR 2016*, S. 169.

⁴⁵Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56-57.

⁴⁶Vgl. OECD, *Convention 2017*, S. 176, Ziff. 12, Wassermeyer, in: *Wassermeyer, Art. 7 MA*, Rn. 4 u. Reinhold, in: *Kessler/Kröner/Köhler (K/K/K), § 7*, Rn. 384.

⁴⁷Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 57, Bendlinger, *IStR 2016*, S. 915 u. Schmidt-Heß, *IStR 2016*, S. 167. Für eine Streichung bereits Neumark u. a., *Bericht*, S. 73.

⁴⁸Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 57, Bendlinger, *IStR 2016*, S. 915-916, Schmidt-Heß, *IStR 2016*, S. 167-168, Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 79 u. 87, Benz/Böhmer, *IStR 2015*, S. 2539 u. OECD, *Action 7*, S. 10, S. 15, Ziff. 5-9 u. S. 16.

⁴⁹Vgl. OECD, *Action 7*, S. 16-17 u. 18-19 u. Bendlinger, *IStR 2016*, S. 916.

⁵⁰Vgl. OECD, *Action 7*, S. 22.

Tabelle 4.3.: Synopse zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

Fassung von 2014

„Ist eine Person — mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 — für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machten.“

Fassung von 2017

„Ungeachtet der Bestimmungen der Absätze 1 und 2, jedoch vorbehaltlich des Absatzes 6, wird, wenn eine Person in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig ist und dabei gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden, und es sich dabei um Verträge

- a) im Namen des Unternehmens, oder
- b) zur Übertragung des Eigentums an oder zur Gewährung des Nutzungsrechts für Vermögen, das diesem Unternehmen gehört oder für das es das Nutzungsrecht besitzt, oder
- c) zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen

handelt, das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung (außer einer festen Geschäftseinrichtung, auf die Absatz 4.1 Anwendung finden würde) ausgeübt, diese Einrichtung nach den Bestimmungen des genannten Absatzes nicht zu einer Betriebsstätte machten.“

Sämtliche Rechte und Pflichten aus den Verträgen werden grds. der Betriebsstätte zugeordnet.⁵¹ Der Erfolg dagegen soll sich, wie bisher, nach Art. 7 OECD-MA verteilen.⁵² Darüber hinaus sieht die Neufassung folgende Ausnahmen vor: Ein Vertreter soll grds. keine Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat begründen, wenn er *a)* , wie bisher, unabhängig ist, *b)* auch unter Abs. 4 und 4.1 keine Betriebsstätte begründen würde oder *c)* seine Tätigkeit auf Informations- und Werbemaßnahmen beschränkt und nicht direkt auf den Vertragsabschluss hinwirkt.⁵³ 4.14

Tabelle 4.4.: Synopse zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

Fassung von 2014

„Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Geschäftstätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.“

Fassung von 2017

„Absatz 5 gilt nicht, wenn die in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats tätige Person im erstgenannten Staat eine Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter ausübt und im Rahmen dieser ordentlichen Geschäftstätigkeit für das Unternehmen handelt. Ist eine Person jedoch ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig, mit dem beziehungsweise denen sie eng verbunden ist, so gilt diese Person in Bezug auf dieses beziehungsweise diese Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.“

Ergänzend wurde in Abs. 6 der unabhängige Vertreter neu definiert (Tab. 4.4).⁵⁴ 4.15
Ein solcher kann nicht sein, wer „[...] ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig [ist], mit dem beziehungsweise denen [er] eng verbunden ist, [...]“⁵⁵ Eine enge Verbindung liegt vor, wenn eine Partei die andere beherrscht oder beide Parteien von derselben Person oder Unternehmung beherrscht werden.⁵⁶ Eine enge Verbindung ist „in jedem Fall“ gegeben, wenn eine Partei oder eine dritte Person oder Unternehmung an beiden Parteien über eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung (wirtschaftliches Eigentum („beneficial equity interest“) bzw. Anteile („value of the company’s shares“)) von mehr als 50 % verfügt.⁵⁷

⁵¹Vgl. OECD, *Action 7*, S. 23.

⁵²Vgl. OECD, *Action 7*, S. 23, Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 91 u. Bendlinger, *IStr 2016*, S. 917.

⁵³Vgl. OECD, *Action 7*, S. 16-18 u. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 91.

⁵⁴Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2014 u. OECD-MA 2017. Vgl. Bendlinger, *SWI 2017*, S. 454 u. OECD, *Action 7*, S. 15-16, Ziff. 9 u. S. 16.

⁵⁵Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2017. Vgl. Bendlinger, *SWI 2017*, S. 454 u. Schmidt-Heß, *IStr 2016*, S. 168.

⁵⁶Vgl. Art. 5 Abs. 8 OECD-MA 2017, Bendlinger, *SWI 2017*, S. 454 u. OECD, *Action 7*, S. 16-17.

⁵⁷Vgl. Art. 5 Abs. 8 OECD-MA 2017, Bendlinger, *SWI 2017*, S. 454 u. OECD, *Action 7*, S. 16-17.

Tabelle 4.5.: Synopse zu Art. 5 Abs. 8 OECD-MA

Fassung von 2014

Nicht vorhanden.

Fassung von 2017

„Eine Person oder ein Unternehmen ist im Sinne dieses Artikels mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn allen maßgeblichen Tatsachen und Umständen zufolge die Person das Unternehmen oder das Unternehmen die Person beherrscht oder beide von denselben Personen oder Unternehmen beherrscht werden. In jedem Fall gilt eine Person oder ein Unternehmen als mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn einer von beiden mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte am anderen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigenkapitalrechte an der Gesellschaft) besitzt oder wenn eine weitere Person oder ein weiteres Unternehmen mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) an der Person und dem Unternehmen oder an den beiden Unternehmen besitzt.“

Darüber hinaus sollen diverse Indizien existieren, die trotz fehlender Beherrschung das Vorliegen eines abhängigen Vertreters nahelegen.⁵⁸ Dies können die ausschließliche oder fast ausschließliche Tätigkeit für eine Unternehmung oder eine Gruppe von Unternehmungen, die den Vertreter gemeinsam beherrschen, sein.⁵⁹ Umgekehrt ist die Unabhängigkeit indiziert, wenn der Auftraggeber auf Fertigkeiten und Kenntnisse des Vertreters angewiesen ist.⁶⁰ Unschädlich sind Informations- und Kontrollrechte soweit sie den betrieblichen Ablauf fördern, aber nicht zu einer Einflussnahme auf denselben führen.⁶¹ Aus dieser Systematik folgt, dass eine unabhängige Person nicht automatisch ein unabhängiger Vertreter ist und bspw. eine Mutter-Tochter-Beziehung nicht automatisch zum Vorliegen eines abhängigen Vertreters führt.⁶² Es kommt folglich auf den

⁵⁸Vgl. OECD, *Action 7*, S. 23-25.

⁵⁹Vgl. OECD, *Action 7*, S. 23 u. 24-26 u. Bendlinger, *IStR 2016*, S. 916.

⁶⁰Vgl. OECD, *Action 7*, S. 24.

⁶¹Vgl. OECD, *Action 7*, S. 24.

⁶²Vgl. OECD, *Action 7*, S. 25-26 u. 26-27.

tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an. Auf selbständige Händler und auf sog. „low risk distributors“ wird die Regel nicht angewendet, da diese für ihre Tätigkeit nicht entschädigt werden, sondern selbständig Gewinne erzielen, die ihre Tätigkeit finanzieren.⁶³

4.1.2.2. Besteuerung der Höhe nach

Die Abgrenzung der Höhe nach soll die Intensität der wirtschaftlichen Bindung widerspiegeln.⁶⁴ Die Bindungsintensität entzieht jedoch sich einer analytischen Bestimmung.⁶⁵ Die pragmatische Zuordnung der einzelnen Einkunftsquellen erspart ihre Abgrenzung, genügt für verbundene Steuersubjekte jedoch nicht.⁶⁶ Schließlich müssen deren Einkünfte für steuerliche Zwecke zwischen mindestens zwei Staaten der Höhe nach abgegrenzt werden.⁶⁷ Diese Aufgabe übernehmen die Transferpreise. Sie basieren auf dem Fremdvergleich, welcher aus der Vergleichbarkeitsanalyse und der Verrechnungspreisbestimmung besteht.⁶⁸ 4.17

4.1.2.2.1. Vergleichbarkeitsanalyse Der Fremdvergleich setzt eine hinreichende Vergleichbarkeit voraus.⁶⁹ Sie besteht, wenn das Vergleichsobjekt und die Nebenbedingungen der Transaktion in den wesentlichen Aspekten übereinstimmen oder wenn Anpassungen die Abweichungen ausgleichen können.⁷⁰ Das Vorliegen der Voraussetzungen wird mittels der obligatorischen Vergleichbarkeitsanalyse geprüft.⁷¹ Sie soll die Substanz eines Geschäftsvorfalles aufzeigen und die Beiträge der MNU-Elemente eindeutig aufteilen.⁷² 4.18

Ein Geschäftsvorfall ist eine Vereinbarung zwischen den Beteiligten über eine Leistungsbeziehung, die für den Einzelfall gilt und mglw. in einer Vielzahl gleichgelagerter Fälle Anwendung findet.⁷³ Gegenstand dieser Beziehung ist die Erbringung einer Leistung, „die auch von einem fremden Dritten als selbständige Leistung angeboten 4.19

⁶³Vgl. OECD, *Action 7*, S. 21.

⁶⁴Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 2, 6 u. 244 u. OECD, *Actions 8-10*, S. 9.

⁶⁵Der Völkerbund verzichtet daher auf eine Aufteilungsempfehlung. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 39.

⁶⁶Ausnahmen bestehen für Dividenden- und Zinszahlungen hier darf auch der Quellenstaat in begrenztem Umfang besteuern. Vgl. jeweils Abs. 2 der Art. 10 u. 11 OECD-MA 2014 u. 2017.

⁶⁷Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 1-3 u. 8 u. Eigelshoven, in: *Vogel/Lehner, Art. 9*, Rn. 3-6.

⁶⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 18, Ziff. 15, Dawid, *Überblick*, S. 2, OECD, *Actions 8-10*, S. 9, Ditz, *FR 2015*, S. 115 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 111.

⁶⁹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 35-36, Ziff. 1.6 u. 1.7, Eigelshoven, in: *Vogel/Lehner, Art. 9*, Rn. 97a, Sieker u. a., in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 188 u. 191 u. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 105-106, Rn. 3.22-3.23 u. S. 247, Rn. 7.79.

⁷⁰Vgl. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.5 u. 5.6 u. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 105-106, Rn. 3.22-3.23.

⁷¹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 35, Ziff. 1.6, S. 44, Ziff. 1.35 u. S. 49, Ziff. 1.39, Bittner, *Risikoanalyse*, S. 107 u. Eigelshoven, in: *Vogel/Lehner, Art. 9*, Rn. 97a. Die OECD beschreibt diesen neunstufigen Prozess ausführlich von der Informationsgewinnung bis zur -auswertung in Kapitel (Kap.) 3 der Transferpricing Guidelines. Dessen Kern bildet die FuR-Analyse, die nachfolgend im Fokus steht. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 147-170, Ziff. 3.1-3.83.

⁷²Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 35, Ziff. 1.6 u. S. 43-45, Ziff. 1.33-1.37 u. Eigelshoven, in: *Vogel/Lehner, Art. 9*, Rn. 97-99.

⁷³Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 72.

oder empfangen werden könnte, verkehrsfähig ist und Gegenstand eines schuldrechtlichen Vertrages sein kann.“⁷⁴ Zur Bestimmung der Vergleichstransaktion müssen alle preisbeeinflussenden Kriterien, die sog. Vergleichbarkeitsfaktoren, definiert und auf den Geschäftsvorfall angewandt werden.⁷⁵

Als wesentliche Einflussgrößen betrachtet die OECD *a)* die Vertragsbedingungen, *b)* die übernommenen FuR sowie die eingesetzten Wirtschaftsgüter, *c)* den Vertragsgegenstand, *d)* das wirtschaftliche Umfeld und *e)* die Geschäftsstrategien.⁷⁶ Zur Beurteilung von Geschäftsvorfällen, die iWG einschließen, widmete die OECD i. R. d. BEPS-Projekts *b)* und *c)* besondere Aufmerksamkeit.⁷⁷ Daher und da *a)*, *d)* und *e)* kein Spezifikum iWG-bezogener Transaktionen sind, wird trotz ihrer Bedeutung für *b)* auf ihre Diskussion verzichtet.⁷⁸ 4.20

Ein rechtssicherer Vergleich bedarf eines ausreichend konkreten Vergleichsobjekts, also dessen geschlossene und anerkannte Definition.⁷⁹ Bereits die Identifikation eines iWG ist eine Herausforderung, da es von Natur aus schwerer nachzuweisen ist als ein materielles Wirtschaftsgut.⁸⁰ Zum einen fehlt ihm die Greifbarkeit und zum anderen untersagen Bilanzierungsvorschriften regelm. einen Ausweis.⁸¹ 4.21

Die OECD definiert iWG erstmalig und zwar als „etwas werthaltiges, das kein materielles oder rein finanzielles Wirtschaftsgut ist, und das für kommerzielle Zwecke als Eigentum betrachtet und kontrolliert werden kann, und für das Dritte bereit wären, eine Vergütung zu leisten.“⁸² Die OECD erfasst damit rechtlich geschützte Güter, wie Patente oder Marken, sowie nicht registrierte Güter, wie technisches Wissen oder Geschäftsgeheimnisse.⁸³ Aufgrund der großen Bandbreite an Geschäfts- oder Firmenwert (GoF)-Definitionen verzichtet die OECD auf eine Festlegung und überlässt es den Steuerpflichtigen und den Finanzverwaltungen im Einzelfall festzustellen, ob der als GoF bezeichnete Wert ein iWG darstellt.⁸⁴ Unabhängig von der Benennung liegt ein iWG 4.22

⁷⁴Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 72.

⁷⁵Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 44, Ziff. 1.35, Sieker u. a., in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 188 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 107.

⁷⁶Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 44-45, Ziff. 1.36, Bittner, *Risikoanalyse*, S. 107, Eigelshoven, in: *Vogel/Lehner, Art. 9*, Rn. 99 u. Sieker u. a., in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 191-220, die noch weitere Kriterien untersuchen.

⁷⁷Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132.

⁷⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 247-248, Ziff. 6.3-6.4 u. S. 257-258, Ziff. 6.32. Zu beachten ist, dass die Kriterien nicht isoliert betrachtet werden dürfen. Das wirtschaftliche Umfeld oder die Geschäftsstrategie bestimmen bspw. welche Risiken zu untersuchen sind. Dies wiederum wirkt sich auf die FuR-Analyse aus. Die Beurteilung des Transaktionsgegenstandes beeinflusst zudem die Festlegung der Verrechnungspreismethode. Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 108-113 u. Eigelshoven, in: *Vogel/Lehner, Art. 9*, Rn. 98.

⁷⁹Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 130 u. M. Koch, *IStr 2016*, S. 882.

⁸⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 248-249, Ziff. 6.5 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 130.

⁸¹Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 130 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 249, Ziff. 6.7. § 5 Abs. 2 EStG setzt für die Aktivierung einen entgeltlichen Erwerb voraus.

⁸²Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 249, Ziff. 6.6 u. Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2872.

⁸³Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 249-250, Ziff. 6.8 u. S. 253-255, Ziff. 6.19-6.26 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 131.

⁸⁴Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 255-256, Ziff. 6.27-6.29. Kritisch dazu: Schmidtke, *IStr 2015*, S. 122, der den GoF als Vergleichbarkeitsfaktor betrachtet.

vor, wenn ein fremder Dritter für dessen Nutzung bezahlen würde.⁸⁵ Ausdrücklich ausgeschlossen sind u. a. Synergieeffekte, welche nicht kontrolliert werden und daher keinen Ertragsanspruch begründen können.⁸⁶

Zusätzlich führt die OECD den Begriff des Hard to Value Intangible (HTVI) ein.⁸⁷ **4.23**
Ein HTVI kennzeichnet die geringe Abschätzbarkeit des Erfolgs bzw. Werts zum Übertragungszeitpunkt,⁸⁸ weil das iWG bspw. noch nicht voll entwickelt ist, dessen Verwertung neuartig ist oder Jahre später erfolgt.⁸⁹ Der Übergang ist fließend, da Letzteres grds. für iWG gilt.⁹⁰ Liegt ein HTVI vor, will die OECD ausnahmsweise die Bewertung anhand einer später vorzustellenden *ex post* Betrachtung zulassen.⁹¹

Die präzise iWG-Definition ist erforderlich, um zunächst zu ermitteln, ob ein iWG **4.24**
vorliegt, und um dann festzustellen, ob es vergleichbar ist.⁹² Eine hinreichende Vergleichbarkeit besteht allerdings nur, wenn das identifizierte iWG in einer vergleichbaren FuR-Struktur eingesetzt wird.⁹³

Die FuR-Analyse nimmt folglich einen besonderen Stellenwert ein, da sie sowohl die **4.25**
Auswahl des Vergleichsobjekts als auch die Zuweisung des Erfolgspotentials erheblich beeinflusst.⁹⁴ Die FuR-Analyse ermittelt die erforderlichen Beiträge zur Schöpfung und Verwertung eines iWG, die damit verbundenen Risiken sowie deren Verteilung zwischen den verbundenen Unternehmungen.⁹⁵ Als Ausgangspunkt der Analyse dienen die vertraglichen Vereinbarungen, anhand derer zunächst das vorgesehene Verhalten festgestellt und dann das tatsächliche Verhalten gemessen wird.⁹⁶ Weichen Soll- und Ist-Verhalten voneinander ab, erfolgt der Fremdvergleich anhand der tatsächlichen Umsetzung; ggf. ist die Transaktion umzuqualifizieren.⁹⁷

Wie bisher, vermittelt das rechtliche Eigentum einen Primäranspruch auf den Er**4.26**
folg.⁹⁸ Um Gestaltungen mittels formaler Zuordnung des rechtlichen Eigentums zu unterbinden, kreiert die OECD eine Art funktionales Eigentum.⁹⁹ Aufgrund dessen soll der Erfolg auf sämtliche MNU-Elemente, die durch die Übernahme sowie Kontrolle

⁸⁵Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 256, Ziff. 6.28 u. M. Koch, *IStR 2016*, S. 882.

⁸⁶Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 250, Ziff. 6.9 u. S. 257, Ziff. 6.30-6.31, Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 122. Allerdings kann deren Berücksichtigung beim Fremdvergleich als Vergleichbarkeitsfaktor geboten sein. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 250, Ziff. 6.9, Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2872 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132.

⁸⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 309-310, Ziff. 6.189.

⁸⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 309-310, Ziff. 6.189.

⁸⁹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 310, Ziff. 6.190.

⁹⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 258-259, Ziff. 6.33 u. M. Koch, *IStR 2016*, S. 887-888.

⁹¹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 310-311, Ziff. 6.192.

⁹²Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132.

⁹³Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132.

⁹⁴Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 148-149, Ziff. 3.4 u. S. 263-264, Ziff. 6.48 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 103.

⁹⁵Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 263-264, Ziff. 6.48 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 102.

⁹⁶Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 38, Ziff. 1.120 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 17 u. 21.

⁹⁷OECD, *Guidelines 2017*, S. 274, Ziff. 6.73, Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 18 u. 21.

⁹⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 262, Ziff. 6.42, Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2872 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132.

⁹⁹Vgl. Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2872-2873 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 262, Ziff. 6.42.

spezifischer FuR an der Entwicklung, der Verbesserung, der Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung (sog. Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation of Intangibles (DEMPE)-Funktionen) des iWG beteiligt sind, verteilt werden.¹⁰⁰ Das rechtliche Eigentum tritt erkennbar in den Hintergrund.¹⁰¹

Dieser sog. „substance over form“-Ansatz basiert auf der kapitalmarkttheoretischen Annahme, dass derjenige Transaktionspartner, der mehr Funktionen übernimmt oder ein größeres Risiko trägt, eine höhere Entlohnung beansprucht, wobei nicht der quantitative, sondern der qualitative Umfang entscheidet.¹⁰² Danach erzielen Unternehmen, die nur Routinefunktionen ausüben, wenige Wirtschaftsgüter einsetzen oder geringe Risiken tragen, regelm. „kein[e] Verlust[e], sondern geringe und stabile Gewinne.“¹⁰³ Der rechtliche Eigentümer eines iWG darf demnach sämtliche (erwarteten) Erträge beanspruchen, wenn er im Wesentlichen „[...] alle [...] Funktionen ausübt und kontrolliert, alle [...] erforderlichen Vermögenswerte, einschließlich der Finanzierung bereitstellt und alle [...] Risiken übernimmt [...]“.¹⁰⁴ Gibt er eine oder mehrere Funktionen oder Risiken bzw. die Kontrolle darüber ab, steht ihm nur ein um die fremdübliche Vergütung der bezogenen Leistung verminderter Ertragsanspruch zu.¹⁰⁵ Die sachgerechte Anspruchshöhe hängt vom Einzelfall ab.¹⁰⁶ Weicht der tatsächliche Ertrag von dieser ab, soll sich die Zuweisung der Differenz an der effektiven Verteilung bzw. Kontrolle der FuR orientieren.¹⁰⁷

4.27

Den Begriff der Funktion definiert die OECD umfassend, aber nicht überschneidungsfrei.¹⁰⁸ Sie schließt darin die übernommenen Tätigkeiten und Aufgaben, inkl. Risiken, sowie genutzte bzw. bereitgestellte Wirtschaftsgüter ein.¹⁰⁹ Während Tätigkeiten und Wirtschaftsgüter regelm. identifizierbar sind, gestaltet sich die Risikoanalyse deutlich anspruchsvoller, da Risiken unmittelbar weder beobachtet noch aufgeteilt werden können.¹¹⁰

4.28

Unter Risiko versteht die OECD die Unsicherheit bezogen auf den Erfolg der unternehmerischen Zielsetzung.¹¹¹ Jede Tätigkeit, um eine Einkunftsquelle zu erschließen und zu nutzen, ist mit Unsicherheit verbunden und bedeutet eine Übernahme von Ri-

4.29

¹⁰⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 257-258, Ziff. 6.32 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132.

¹⁰¹Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 133 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 101-102.

¹⁰²Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 113-114, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 228-229, Rn. 7.10 u. Sieker u. a., in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 193. Dieser allgemeine Erfahrungssatz ist empirisch nicht eindeutig nachgewiesen, dient jedoch als anerkannte Grundlage der Verrechnungspreisleitlinien. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 51-52, Ziff. 1.51-1.55, Bittner, *Risikoanalyse*, S. 113-114 u. Sieker u. a., in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 193.

¹⁰³Bittner, *Risikoanalyse*, S. 113-114.

¹⁰⁴OECD, *Aktionspunkte 8-10*, S. 98, Ziff. 6.71. Vgl. auch OECD, *Guidelines 2017*, S. 265, Ziff. 6.51 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 123.

¹⁰⁵Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 266, Ziff. 6.54 u. S. 273, Ziff. 6.71, M. Koch, *IStR 2016*, S. 883 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 101-102.

¹⁰⁶Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 267, Ziff. 6.55.

¹⁰⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 273, Ziff. 6.72.

¹⁰⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 51, Ziff. 1.51.

¹⁰⁹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 51, Ziff. 1.51.

¹¹⁰Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 125.

¹¹¹Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 10.

siken.¹¹² Folglich übernimmt kein erwerbswirtschaftlich orientiertes Wirtschaftssubjekt Risiken, ohne ein positives Ergebnis zu erwarten.¹¹³ Deshalb soll es nicht genügen das Risiko einfach dem Verbundelement zuzuordnen, dessen Erfolg unmittelbar von dem Vermögensgegenstand abhängt oder dem das rechtliche Eigentum zusteht.¹¹⁴ Das Risiko soll letztlich die Unternehmung tragen, die es kontrolliert und die wirtschaftlichen Folgen seines Eintritts übernimmt.¹¹⁵

Die Ausübung von Kontrolle gewinnt damit eine Schlüsselrolle.¹¹⁶ Sie entscheidet über das Recht bzw. die Pflicht, das Ergebnis der unternehmerischen Tätigkeit zu übernehmen.¹¹⁷ Die Kontrolle über FuR i. V. m. einem iWG übt dasjenige MNU-Element aus, welches über deren Wahrnehmung bzw. Bewältigung entscheidet.¹¹⁸ Dies schließt in letzter Konsequenz die Übernahme der finanziellen Folgen ein.¹¹⁹ **4.30**

Synergieeffekte können nicht kontrolliert werden, wirken sich jedoch auf den Erfolg aus und sind ggf. als Vergleichbarkeitsfaktor zu berücksichtigen.¹²⁰ Die OECD unterscheidet unabhängig von der Höhe passive und aktive Synergieeffekte.¹²¹ Passive Synergieeffekte entstehen durch die Zugehörigkeit zu einer MNU, bspw. wenn Dritte aufgrund eigener Erwartungen Vorteile gewähren.¹²² Sie entstehen zufällig und lösen keine Vergütungspflicht aus.¹²³ Bündelt eine MNU dagegen ihre Aktivitäten gezielt, z. B. im Rahmen von (i. R. v.) Zentralisierungsmaßnahmen, erzielt sie aktive Synergieeffekte, welche auf die beteiligten MNU-Elemente gem. des individuellen Beitrags zu verteilen sind.¹²⁴ Ob und in welchem Umfang das gemeinsame Agieren Synergieeffekte auslöst, bestimmt sich durch eine Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse.¹²⁵ Die Vergleichbarkeit muss u. U. durch Anpassungen herbeigeführt werden.¹²⁶ Kann die Verteilung nicht analytisch bestimmt werden, soll anhand von Zuschlagssätzen oder Proportionen **4.31**

¹¹²Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 10.

¹¹³Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 10.

¹¹⁴Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 10 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 103. Für Konzernfinanzierungsgesellschaften bspw. folgt daraus, dass eine reine Kreditvergabe nur mit dem risikolosen Zinssatz vergütet werden darf, wenn die Finanzierungsgesellschaft keine weiteren FuR übernimmt. Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 11.

¹¹⁵Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 103.

¹¹⁶Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 129 u. 132, Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2872 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 123.

¹¹⁷Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 103.

¹¹⁸Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 103.

¹¹⁹Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 103.

¹²⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 257, Ziff. 6.30, Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2872 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 122.

¹²¹Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 47, Ziff. 1.158 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 115.

¹²²Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 47-48, Ziff. 1.158-1.162 u. die Beispiele OECD, *Actions 8-10*, S. 48-50, Ziff. 1.164-1.173 u. S. 146, Ziff. 7.12 u. 7.13 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 115.

¹²³Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 115 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 16.

¹²⁴Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 47-48, Ziff. 1.159 u. 1.161-1.162 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 115.

¹²⁵Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 47-48, Ziff. 1.159 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 16.

¹²⁶Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 48, Ziff. 1.163.

aufgeteilt werden.¹²⁷ Mangels analytischer Lösbarkeit des Zurechnungsproblems dürfte dies der Regelfall sein.¹²⁸

Wesentlich für eine zutreffende Vergleichbarkeitsanalyse ist eine solide Informationsbasis.¹²⁹ Doch die erforderlichen Informationen sind ungleich verteilt und die Steuerpflichtigen sind z. T. nicht in der Lage oder bereit alle (relevanten) Informationen offenzulegen.¹³⁰ Die Informations- und Dokumentationspflichten werden nicht vertieft, da diese zwar auf Transferpreise zurückwirken, aber nicht das Abgrenzungsprinzip beeinflussen.¹³¹ **4.32**

4.1.2.2.2. Verrechnungspreisbestimmung An die Analyse der Vergleichbarkeit schließen sich die Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethode an.¹³² Mit Hilfe der Verrechnungspreismethode werden die theoretisch richtigen Verrechnungspreise bestimmt, die dann dazu dienen festzustellen, ob die finanziellen Bedingungen des Leistungsaustauschs dem Verhalten fremder Dritter entsprechen.¹³³ Dafür ist die im Einzelfall beste Methode zu wählen.¹³⁴ Die OECD bevorzugt für iWG die Preisvergleichsmethode, die Profit Split Method und nicht näher bestimmte Bewertungstechniken.¹³⁵ Die übrigen Methoden verwirft sie, da diese für iWG ungeeignet seien.¹³⁶ Folglich beschränkt sich die Analyse auf die genannten Methoden. **4.33**

Die Preisvergleichsmethode gehört zu den sog. Standardmethoden.¹³⁷ Der Vergleich wird anhand von Marktpreisen zwischen der verbundenen Unternehmung und einem Dritten (innerer Preisvergleich) oder zwei unverbundenen Unternehmungen (äußerer **4.34**

¹²⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 91, Ziff. 1.162. Die OECD geht bspw. bei einem zentralen Einkauf davon aus, dass die Einkaufsgesellschaft für die Dienstleistung angemessen zu vergüten und der Vorteil aus der Bündelung nach dem Einkaufsvolumen zu verteilen sind. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 93-94, Ziff. 1.168 u. 1.169 u. Schwerdt, *Analyse*, S. 219.

¹²⁸Vgl. Ditz, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 9*, Rn. 64 u. Frotscher/Oestreicher, *Intertax 2009*, S. 380.

¹²⁹Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104.

¹³⁰Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104 u. 107.

¹³¹Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104 u. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 94. Zudem kann die Verpflichtung zur Dokumentation nicht aus dem TPS abgeleitet werden. Es müssen dafür gesonderte Vorgaben entwickelt werden. Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 118.

¹³²Vgl. Petruzzi, *Pricing*, S. 22.

¹³³Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 97, Ziff. 2.1 u. OECD, *Actions 8-10*, S. 9.

¹³⁴Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 97, Ziff. 2.2 u. Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 913. Die OECD erwartet nicht, dass immer die Eignung aller Methoden untersucht wird. Es genügt, wenn die Methoden in einem geordneten Verfahren bestimmt werden. Zur Verfügung stehen im Wesentlichen die sog. geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden. Die Standardmethoden gelten als diejenigen, die den Fremdvergleich am unmittelbarsten umsetzen. Diese sind ggü. den Gewinnmethoden bei gleichzeitiger Anwendbarkeit von Methoden aus beiden Gruppen zu bevorzugen. Allerdings besteht bei den Standardmethoden bei der Suche nach Vergleichsdaten typ. eine größere Herausforderung. Darüber hinaus existieren noch weitere Methoden bzw. ist eine Mischung der Methoden denkbar. Fraglich ist, inwieweit diese für die Gewinnabgrenzung anerkannt werden. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 97-100, Ziff. 2.1, 2.3, 2.4, 2.8 u. 2.12, Greinert, *Methoden*, S. 357, Rn. 5.91 u. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 174.

¹³⁵Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 295, Ziff. 6.145, Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106, Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 913, Schmidtke, *IStR 2015*, S. 125 u. Petruzzi, *Pricing*, S. 26.

¹³⁶Namentlich: die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106 u. Borstell u. a., in: *Vögele, Kapitel B 2020*, Rn. 157.

¹³⁷Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Überblick*, Rn. 5.1 u. Baumhoff/Ditz u. a., *DStR*, S. 1551.

Preisvergleich) durchgeführt.¹³⁸ Die zentralen Voraussetzungen dafür bilden, wie erläutert, die Existenz eines Marktpreises sowie eine wenigstens mittelbare Vergleichbarkeit zu anderen Transaktionen.¹³⁹ Eine vollständige Identität ist nicht erforderlich.¹⁴⁰ Andernfalls ließe sich nur in Ausnahmefällen, d. h. bei Deckungsgleichheit, ein Vergleich durchführen.¹⁴¹ Trotz der engen Anwendungsvoraussetzungen bildet der Preisvergleich für iWG die favorisierte Methode.¹⁴²

Die Profit Split Method¹⁴³ (geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode) **4.35** geht vom operativen Gewinn „einer Transaktion [...], an der mindestens zwei nahestehende Unternehmen beteiligt sind“, aus.¹⁴⁴ Dieser Gewinn wird anhand der FuR-Analyse aufgeteilt.¹⁴⁵ Dadurch soll eine dem Fremdvergleich entsprechende Gewinnaufteilung herbeigeführt werden.¹⁴⁶ Als zentrales Element wird der „doppel[t]‘ ordentlich[e] und gewissenhaft[e] Geschäftsleiter berücksichtigt“, um eine unangemessene Erfolgszuordnung zu verhindern.¹⁴⁷

Als Aufteilungsmaßstab stehen mehrere Ansätze zur Verfügung.¹⁴⁸ Von Bedeutung **4.36** sind die Beitrags- und die Residualgewinnmethode.¹⁴⁹ Die erste Methode nimmt das Verhältnis der Leistungsbeiträge gem. der Funktionsanalyse zum Maßstab.¹⁵⁰ Dabei soll der Wert der Leistung möglichst mittels Marktwerten bestimmt werden.¹⁵¹ Bei der zweiten Methode erhält jede Unternehmung zunächst eine sog. Normalrendite für die ausgeübten Routinefunktionen.¹⁵² Der verbleibende Betrag (der „Residualgewinn“) wird dann anhand des Einsatzes bedeutender Wirtschaftsgüter verteilt.¹⁵³ Die praktische Umsetzung erfordert einen Verteilungsschlüssel, der die Gewinnentstehung möglichst genau abbildet.¹⁵⁴ Die zur Wahl stehenden Größen werden i. d. R. allerdings weder allein noch zwingend proportional zur Erfolgsentstehung sein, so dass u. U. mehrere gewichtete Größen einfließen müssten.¹⁵⁵

¹³⁸Vgl. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.5.

¹³⁹Vgl. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.5 u. BFH, *I R 22/04*.

¹⁴⁰Vgl. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.6 u. BFH, *I R 22/04*.

¹⁴¹Vgl. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.6 u. Greinert, *Methoden*, S. 353-355, Rn. 5.86.

¹⁴²Vgl. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.14 u. M. Koch, *IStR 2016*, S. 887. A. A.: Engelen, *IStR 2016*, S. 146 u. 147, der den hypothetischen Fremdvergleich als wichtigste Methode sieht.

¹⁴³Da entgegen der Namensgebung nicht nur Gewinne, sondern auch Verluste aufgeteilt werden, wäre die Methode besser mit dem Begriff „Ergebnisaufteilungsmethode“ beschrieben. Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 382, Rn. 5.125.

¹⁴⁴Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 380, Rn. 5.123 u. S. 383, Rn. 5.127.

¹⁴⁵Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 384, Rn. 5.129.

¹⁴⁶Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 384, Rn. 5.129.

¹⁴⁷Greinert, *Methoden*, S. 384, Rn. 5.129.

¹⁴⁸Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 384-385, Rn. 5.129-5.131.

¹⁴⁹Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 384-385, Rn. 5.129-5.131.

¹⁵⁰Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 385, Rn. 5.130.

¹⁵¹Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 385, Rn. 5.130.

¹⁵²Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 385, Rn. 5.131.

¹⁵³Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 385, Rn. 5.131.

¹⁵⁴Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 386, Rn. 5.134. Denkbar sind z. B. mitarbeiter-, vermögens- oder kostenorientierte Schlüssel. Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 386, Rn. 5.134.

¹⁵⁵Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 386-387, Rn. 5.134.

Mit Blick auf die nicht näher bestimmten Bewertungstechniken erhebt die OECD **4.37** weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch auf das Angebot einer selbständigen Bewertungsmethode, so dass für die Konkretisierung andere Quellen heranzuziehen sind.¹⁵⁶ Aus dem Methodenpool kommen nur die kapitalwertorientierten Verfahren in Betracht.¹⁵⁷ Die Discounted Cash Flow (DCF)-Verfahren basieren auf dem Vergleich auf den Investitionsbeginn abgezinster Zahlungsströme.¹⁵⁸ Alle Verfahren setzen eine geeignete Schätzung des durch das iWG generierten Zahlungsstroms voraus.¹⁵⁹ Die DCF-Verfahren und die OECD-Bewertungsmethoden teilen sich also die konzeptionelle Basis.¹⁶⁰ Gleichwohl können die handelsrechtlichen Verfahren andere Zielsetzungen verfolgen, so dass eine undifferenzierte Übernahme unterbleiben muss.¹⁶¹ Die DCF-Verfahren knüpfen i. d. R. nicht an Unternehmensbesonderheiten, sondern am (objektivierten) Marktwert an, während der Art. 9 OECD-MA gerade unternehmensspezifische Besonderheiten zugrunde legt.¹⁶² Zudem fordert die OECD eine Bewertung aus der Perspektive jeder Partei.¹⁶³

4.1.2.3. Begleitmaßnahmen

Die Darstellung zeigt, dass die Abgrenzungsmechanik im Kern unverändert bleibt.¹⁶⁴ **4.38** Zugleich scheinen die Änderungen nicht zu genügen.¹⁶⁵ Zumindest sieht die OECD Begleitmaßnahmen außerhalb des Fremdvergleichs vor.¹⁶⁶ Mit unmittelbarem Bezug zur Aufteilung der Besteuerungsrechte werden die Hinzurechnungsbesteuerung, die Beschränkung des Zinsabzugs, der modifizierte Nexus-Ansatz und die Preisnachverhandlungs- und Preisanpassungsklauseln und die *ex post*-Informationen vorgestellt.

4.1.2.3.1. Hinzurechnungsbesteuerung Die Betätigung im Ausland mittels Kapitalgesellschaft schirmt die laufenden Gewinne gegen die Besteuerung durch das Inland ab.¹⁶⁷ Dies gilt als kritisch, wenn inländische Steuerpflichtige die Gesellschaft kontrol-

¹⁵⁶Vgl. Naumann/Groß, *ISr 2014*, S. 913, Schmidtke, *ISr 2015*, S. 125 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 103, Ziff. 6.156.

¹⁵⁷Vgl. Schmidtke, *ISr 2015*, S. 125. Namentlich sind dies die unmittelbare Cash Flow-Projektion, die Lizenzpreisanalogie, die Residualgewinnmethode und die Mehrgewinnmethode. Zusätzlich stünden die marktpreis- und die kostenorientierten Verfahren zur Verfügung. Die marktpreisorientierten Verfahren setzen eine vergleichbare Transaktion voraus, da die Bewertungsmethoden angewandt werden, weil keine Vergleichspreise gefunden werden können, scheiden sie aus. Die kostenorientierten Verfahren dagegen stellen auf Reproduktions- bzw. Wiederbeschaffungskosten ab, die wiederum gem. OECD nicht dem FVG genügen und daher ebenfalls ausscheiden. Vgl. Schmidtke, *ISr 2015*, S. 125 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 298, Ziff. 6.153.

¹⁵⁸Vgl. Naumann/Groß, *ISr 2014*, S. 913 u. Petrucci, *Pricing*, S. 26-27.

¹⁵⁹Vgl. Schmidtke, *ISr 2015*, S. 125-126 u. Petrucci, *Pricing*, S. 26-27.

¹⁶⁰Vgl. Schmidtke, *ISr 2015*, S. 126.

¹⁶¹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 299, Ziff. 6.155 u. Schmidtke, *ISr 2015*, S. 126.

¹⁶²Vgl. Schmidtke, *ISr 2015*, S. 126.

¹⁶³Vgl. Naumann/Groß, *ISr 2014*, S. 913 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 300, Ziff. 6.157.

¹⁶⁴Vgl. Groß, *ISr 2016*, S. 233-234.

¹⁶⁵Vgl. Schmidtke, *ISr 2015*, S. 121.

¹⁶⁶Vgl. Schmidtke, *ISr 2015*, S. 121 u. OECD, *Action Plan*, S. 20.

¹⁶⁷Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 84 u. Rose, *Steuerrecht*, S. 100.

lieren und Einkunftsquellen, z. B. iWVG, die das Inland besteuern darf, auf die Körperschaft übertragen und dadurch das Besteuerungsrecht wechselt.¹⁶⁸

Dem will die OECD durch eine flächendeckende Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung (sog. Controlled Foreign Company (CFC)-Rules) begegnen.¹⁶⁹ Die Hinzurechnungsbesteuerung lässt die Abschirmwirkung, wie beschrieben, entfallen.¹⁷⁰ Zugleich sollen die passiven ausländischen Einkünfte i. V. z. den entsprechenden inländischen Einkünften ausreichend vorbelastet werden.¹⁷¹ Schließlich werden Gewinnausschüttungen bei Beteiligungen ab 10 % regelm. von der Besteuerung ausgenommen oder unterliegen der Abgeltungssteuer bzw. dem Teileinkünfteverfahren.¹⁷² 4.40

Um die Ziele zu erreichen, fasst die OECD den Kontrollbegriff neu, bestimmt Ausnahmen, z. B. wann keine niedrigere Besteuerung vorliegt, definiert den Einkommensbegriff und die -berechnung, legt die Verteilung des Einkommens sowie Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung fest.¹⁷³ Zugleich empfiehlt sie, die schädlichen Gewinne nach den jeweils inländischen Steuervorschriften der Muttergesellschaft zu bestimmen.¹⁷⁴ Sie bemüht sich um eine einheitliche Standardsetzung.¹⁷⁵ Allerdings handelt es sich bei den Vorgaben nur um eine Empfehlung.¹⁷⁶ Die Staaten können eigene Lösungen entwickeln. Für die Arbeit wird auf das deutsche AStG bzw. die europäische ATAD als beispielhafte Umsetzungen zurückgegriffen. 4.41

Nach deutschem Recht werden passive Einkünfte unter den folgenden Voraussetzungen prinzipiell hinzugerechnet: ein oder mehrere Inländer beherrschen, also halten allein oder zusammen mehr als 50 % der Anteile, eine nicht EU- bzw. EWR-Gesellschaft, die passive Einkünfte erzielt und einer niedrigen Besteuerung, einem Steuersatz von höchstens 25 %, unterliegt.¹⁷⁷ Die Kommission sieht grds. eine Hinzurechnung für nicht ausgeschüttete, passive Einkünfte vor, wenn ein oder mehrere Steuerpflichtige getrennt oder zusammen mehr als 50 % der Anteile an einer Unternehmung halten und die tats. von dieser Unternehmung entrichteten Steuern weniger als die Hälfte der Körperschaftsteuer betragen, die im jeweiligen Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen (der Gesellschafter) beträgt.¹⁷⁸ Der Unterschied besteht also im Wesentlichen darin, dass nach deutschem 4.42

¹⁶⁸Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 84-85 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 55.

¹⁶⁹Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 743. Bisher haben etwas mehr als 30 Länder entsprechend Regelungen eingeführt, die jedoch nicht alle gleich wirksam sind. Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 55.

¹⁷⁰Vgl. Unterkapitel S. 2.3.4.

¹⁷¹Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 516, Eberhardt, *BFuP 2015*, S. 419 u. Bannes/Cloer, *BB 2016*, HI9486566.

¹⁷²Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 516.

¹⁷³Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 55.

¹⁷⁴Vgl. OECD, *Action 3*, S. 57-58, Ziff. 100-101 u. Eilers/Hennig, *Internationale Steuer-Rundschau (ISR) 2015*, S. 426. Daneben zieht die OECD in Betracht das Steuerrecht der Basisgesellschaft anzuwenden, dem Steuerpflichtigen die Wahl zu lassen oder eine eigene Berechnungsgrundlage zu entwickeln. Die drei Alternativen erscheinen ihr jedoch als unpraktisch. OECD, *Action 3*, S. 57-58, Ziff. 100-101.

¹⁷⁵Vgl. OECD, *Action 3*, S. 11, Ziff. 2.

¹⁷⁶Vgl. Radmanesh, *IStR 2015*, S. 896.

¹⁷⁷Vgl. §§ 7-10 AStG u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 517-533.

¹⁷⁸Vgl. Art. 7 ATAD.

Recht passive Einkünfte grundsätzlich einer Besteuerung unterliegen, während nach europäischem Recht nur nicht ausgeschüttete passive Einkünfte betroffen sind.

Die Selbständigkeit ausländischer juristischer Personen wird i. E. nicht angetastet.¹⁷⁹ **4.43**

Die Möglichkeit zur Abschirmung der Gewinne von der laufenden Besteuerung dürfte jedoch abnehmen.¹⁸⁰ Das Zusammentreffen der CFC-Rules mit der Zinsschranke und der Präferenzbesteuerung wird jeweils dort behandelt.

4.1.2.3.2. Beschränkung des Zinsabzugs Zinsaufwendungen für MNU-interne Darlehen sind abziehbare Betriebsausgaben.¹⁸¹ Die dadurch mögliche Bemessungsgrundlagensteuerung sollen Zinsabzugsbeschränkungen beseitigen.¹⁸² **4.44**

Die OECD sieht vor, den Nettozinsabzug wenigstens für konzerninterne Darlehen auf einen Teil des steuerpflichtigen Einkommens, z. B. Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization (EBITDA), zu beschränken.¹⁸³ Um den lokalen wirtschaftlichen Verhältnissen gerecht zu werden, dürfen die Staaten die Grenze des Zinsabzugs selbst festlegen.¹⁸⁴ Die OECD empfiehlt einen Korridor von 10 bis 30 % des EBITDA.¹⁸⁵ Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung dürfen die Staaten einen um 10 % der Zinszahlungen an Dritte erhöhten Abzug vorsehen.¹⁸⁶ Außerdem soll die wirtschaftliche Situation der MNU beachtet werden.¹⁸⁷ Danach dürfen Zinsen über die o. g. Grenze hinaus abziehbar sein, wenn die Fremdkapitalquote der Gruppe höher ist als die der betrachteten Gesellschaft.¹⁸⁸ **4.45**

Der fehlende Zinsabzug begrenzt den Vorteil aus der Gewinnverlagerung mittels Betriebsausgabenabzug und verteuert die MNU-interne Finanzierung.¹⁸⁹ Die Nutzung der Ausnahmen setzt ggf. eine erhöhte Fremdfinanzierung der gesamten MNU durch Dritte voraus.¹⁹⁰ Zahlungen an Dritte mindern jedoch den Gesamtgewinn der MNU und sollen, bspw. durch die Bildung von Cash Pools, vermieden werden.¹⁹¹ Die Verlagerung von Erträgen innerhalb von MNU kann folglich eingeschränkt werden, der Umfang richtet sich letztlich nach dem Vorteil aus der Vermeidung der Zinsschranke ggü. den Lasten der zusätzlichen Fremdfinanzierung durch Dritte.¹⁹² **4.46**

¹⁷⁹Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 84 u. Rose, *Steuerrecht*, S. 101.

¹⁸⁰Vgl. Eilers/Hennig, *ISR 2015*, S. 426-427 u. 430.

¹⁸¹Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 55-56 u. OECD, *Action 4*, S. 29, Ziff. 33.

¹⁸²Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 742.

¹⁸³Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56 u. OECD, *Action 4*, S. 11 u. S. 25-26, Ziff. 23.

¹⁸⁴Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56 u. OECD, *Action 4*, S. 11 u. S. 50-54, Ziff. 99-111.

¹⁸⁵Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56, Watrin u. a., *DStZ 2016*, S. 403 u. OECD, *Action 4*, S. 11 u. S. 49-50, Ziff. 94-98.

¹⁸⁶Vgl. OECD, *Action 4*, S. 11.

¹⁸⁷Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56 u. OECD, *Action 4*, S. 11 u. S. 26, Ziff. 24-25.

¹⁸⁸Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56 u. OECD, *Action 4*, S. 11 u. S. 57-58, Ziff. 115-117.

¹⁸⁹Vgl. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 33, 95-96 u. 234 u. Musil/Volmering, *DB 2008*, S. 12.

¹⁹⁰Vgl. OECD, *Action 4*, S. 11 u. S. 57-58, Ziff. 115-117.

¹⁹¹Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 716 u. 960 u. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 115.

¹⁹²Vgl. Watrin u. a., *DStZ 2016*, S. 403 u. Overesch/Wamser, *Tax Planing*, S. 4 u. 6-7.

Aus der Zinsabzugsbeschränkung folgt systematisch eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung.¹⁹³ Sie trifft neben missbräuchlichen Gestaltungen allerdings auch Sachverhalte, die dem ordentlichen Geschäftsgang, bspw. fremdfinanzierte Investitionen oder schwankende Ergebnisse, entsprechen.¹⁹⁴ Um derartige unerwünschten Nebeneffekte zu vermeiden, können die Staaten einen Vor- bzw. Rücktrag ungenutzter Zinsaufwendungen ggf. i. V. m. dem Vortrag des ungenutzten Zinsabzugspotentials vorsehen.¹⁹⁵ Zugleich warnt die OECD davor, dass MNU auf diese Weise ein Zinsabzugspotential ansammeln, welches zur Gewinnverlagerung genutzt werden kann.¹⁹⁶ Als ursächlich betrachtet sie, dass die Unternehmungen keinen Anreiz besitzen die Fremdfinanzierung einzuschränken, da eine Nutzung des Zinsabzugspotentials irgendwann möglich wäre entweder durch eine Erhöhung des Zinsaufwands oder eine Minderung des EBITDA.¹⁹⁷ Zur Risikoreduktion schlägt sie vor, den Vor- bzw. Rücktrag zeitlich, mengenmäßig und oder durch spezifische Untergangsregelungen, wie feste Nutzungsdauern, kontinuierliche Wertminderungen oder den Fortfall der Beträge bei einem Anteilseignerwechsel, zu beschränken.¹⁹⁸ 4.47

Das Vorgehen ist grds. für alle schuldrechtlichen Verträge denkbar, dennoch will die OECD die Erfolgsverlagerung mittels iWG auf andere Weise unterbinden.¹⁹⁹ Sollten die CFC-Regelungen parallel zu der Zinsschranke angewandt werden, schlägt die OECD vor, den um die Zinszahlung gekürzten Hinzurechnungsbetrag zum EBITDA zu addieren und die Zinszahlung auf Gesellschafterebene als (schädlichen) Zinsaufwand zu berücksichtigen.²⁰⁰ Die Hinzurechnungsbesteuerung wirkt sich folglich entlastend auf die Zinsschranke aus, sofern keine Zinszahlungen an die betroffene CFC-Gesellschaft fließen. 4.48

4.1.2.3.3. Modifizierter Nexus-Ansatz Die Basis des gesellschaftlichen und individuellen Wohlstands bilden zunehmend iWG.²⁰¹ Folglich bemühen sich die Staaten, u. a. mittels Präferenzregimen, die Durchführung von Forschung und Entwicklung (FuE) auf ihrem Hoheitsgebiet anzuziehen und zu stärken.²⁰² 4.49

Wie bei der beschriebenen Entlastungsstruktur weisen Präferenzsysteme eine große Bandbreite auf.²⁰³ Sie können nur die Ergebnisse aus eigener und vor Ort durchge- 4.50

¹⁹³Vgl. OECD, *Action 4*, S. 68, Ziff. 159 u. Hey, *StuW 2008*, S. 110.

¹⁹⁴Vgl. OECD, *Action 4*, S. 68, Ziff. 159-160 u. Gabel, *StuW 2011*, S. 3-4 u. 8-9.

¹⁹⁵Vgl. OECD, *Action 4*, S. 68, Ziff. 159-161.

¹⁹⁶Vgl. OECD, *Action 4*, S. 69, Ziff. 163.

¹⁹⁷Vgl. OECD, *Action 4*, S. 69, Ziff. 164.

¹⁹⁸Vgl. OECD, *Action 4*, S. 69, Ziff. 165.

¹⁹⁹Vgl. Finke u. a., *Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) Discussion Paper (DP) 14-073*, S. 13 u. OECD, *Action 4*, S. 29-31, Ziff. 33-42. Kritisch: Rödder/Pinkernell, *IStr 2013*, S. 622.

Wie die teilw. Einführung einer sog. Lizenzschranke beweist, muss das jedoch nicht bedeuten, dass die nationalen Gesetzgeber nicht die Möglichkeit ergreifen die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs auszudehnen. Vgl. Joachimsen u. a., *IStr 2017*, S. 593.

²⁰⁰Vgl. OECD, *Action 4: 2016 Update*, S. 86, Ziff. 203.

²⁰¹Vgl. M. Koch, *IStr 2016*, S. 882 u. Pross/Radmanesh, *IStr 2015*, S. 579.

²⁰²Vgl. Pross/Radmanesh, *IStr 2015*, S. 579 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56. S. dazu Unterkapitel 2.3.2.

²⁰³Vgl. Unterkapitel 2.3.2 u. Pross/Radmanesh, *IStr 2015*, S. 581.

fürher FuE-Tätigkeit oder sämtliche iWG-bezogenen Einkünfte einschließen.²⁰⁴ Insbesondere sehr weitgefasste Patentboxen drohen, neben FuE-Aktivitäten, iWG aller Art zu attrahieren und somit eine Konzentration von (mobilen) Einkünften in niedrig besteuerten Staaten zu fördern.²⁰⁵

Um eine reine Anziehung von Bemessungsgrundlagen zu verhindern, sollen Präferenzsysteme ohne ausreichenden Bezug zur FuE nicht mehr anerkannt werden.²⁰⁶ Als Beurteilungsgrundlage dient der modifizierte Nexus-Ansatz.²⁰⁷ Danach beschränkt sich die Begünstigung auf die lokal angefallenen und qualifizierten Aufwendungen im Verhältnis zu den gesamten FuE-Aufwendungen.²⁰⁸ Die Staaten können zusätzliche Aufwendungen zum Abzug zulassen.²⁰⁹ Deren Anteil darf jedoch 30 % der qualifizierten Aufwendungen nicht überschreiten.²¹⁰ Zudem darf die Begünstigung nicht mehr als 100 % der angefallenen Aufwendungen betragen.²¹¹ **4.51**

Die qualifizierten Aufwendungen dienen als Mittel „zur Feststellung substantieller Aktivität.“²¹² Als qualifiziert gelten Aufwendungen aus *a)* der eigenen Forschungstätigkeit oder *b)* der Auftragsforschung durch Dritte.²¹³ Nicht berücksichtigt werden die Aufwendungen *c)* ggü. verbundenen Unternehmungen oder *d)* für den Erwerb geistigen Eigentums.²¹⁴ Der Ausschluss verbundinterner Zahlungen soll das Gestaltungspotential mittels Transferpreisen verringern.²¹⁵ Erworbenen iWG fehlt der erforderliche Bezug zur eigenen FuE-Aktivität.²¹⁶ Die Einbeziehung von Aufwendungen für die Schöpfung und Pflege von Markenrechten schließt die OECD aus.²¹⁷ Schließlich besäßen Marketingaktivitäten keinen ausreichenden Bezug zur FuE bzw. seien diese nur schwer von **4.52**

²⁰⁴Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 580, 581 u. 582-583.

²⁰⁵Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 581 u. 582.

²⁰⁶Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 582 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56. Dabei ist es unerheblich, ob die entsprechenden Rechte einer Registereintragung bedürfen, da es auf den FuE-Bezug ankommt. Ausgleichszahlungen aufgrund der Verletzung solcher Rechte könnten einbeziehungsfähig sein, da sie trotz Ausdehnung des Anwendungsbereich keine zusätzlichen Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen. Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 581 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56.

²⁰⁷Vgl. Hagemann/Kahlenberg, in: *HHR*, § 4j, Rn. 35 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56. Die Möglichkeit die Substanz durch die Ausübung FuE-relevanter Tätigkeiten oder einer Ermittlung nach den Verrechnungspreisgrundsätzen hat die OECD verworfen. Eine Tätigkeitsenumeration hätte vermutlich zu vergleichbaren Problemen wie bei Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014 geführt und die Verrechnungspreisgrundsätze hätten die erhöhten Aktivitätsvorbehalte nicht abgebildet, sondern nur den FVG bestätigt. Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 582.

²⁰⁸Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 582-583, Hagemann/Kahlenberg, in: *HHR*, § 4j, Rn. 35 u. OECD, *Action 5*, S. 27, Ziff. 39.

²⁰⁹Vgl. Hagemann/Kahlenberg, in: *HHR*, § 4j, Rn. 35.

²¹⁰Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, Fn. 16, Hagemann/Kahlenberg, in: *HHR*, § 4j, Rn. 35 u. OECD, *Action 5*, S. 27-28, Ziff. 39-40.

²¹¹Vgl. OECD, *Action 5*, S. 32-33, Ziff. 46-48.

²¹²Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 582. Es muss ein direkter Zusammenhang zur Forschung bestehen. Zinszahlungen oder Baukosten sind bspw. nicht begünstigungsfähig. Hagemann/Kahlenberg, in: *HHR*, § 4j, Rn. 35.

²¹³Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 583, Hagemann/Kahlenberg, in: *HHR*, § 4j, Rn. 35 u. OECD, *Action 5*, S. 28-29, Ziff. 42-45.

²¹⁴Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 583, Hagemann/Kahlenberg, in: *HHR*, § 4j, Rn. 35 u. OECD, *Action 5*, S. 28-30, Ziff. 42-45 u. 49-52.

²¹⁵Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 583 u. OECD, *Action 5*, S. 29-30, Ziff. 49-51.

²¹⁶Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 583.

²¹⁷Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 583.

anderen Tätigkeiten abzugrenzen.²¹⁸ Abweichungen vom modifizierten Nexus-Ansatz führen zu einer Einstufung als schädliches Sondersteuersystem.²¹⁹

In der EU müssen schädliche Systeme angepasst oder abgeschafft werden.²²⁰ Für Drittstaaten können die Mitgliedstaaten Abwehrmaßnahmen einführen, um die steuerlichen Anreize aus der Patentbox zu beseitigen.²²¹ Dem kann der Drittstaat dadurch entgehen, dass er sein Präferenzregime so anpasst, dass es dem modifizierten Nexus-Ansatz entspricht.²²² **4.53**

Treffen CFC-Rules und Präferenzregime aufeinander, schlägt die OECD vor, entweder die Einkünfte nach einem (formalen) Einkünftekatalog zu differenzieren, die Überrendite abzuschöpfen, einen Substanztest durchzuführen oder eine Kombination daraus umzusetzen²²³ Die beiden ersten Alternativen funktionieren eher mechanisch und tendieren deshalb dazu, die Einkünfteverlagerung zu über- bzw. unterschätzen.²²⁴ Um dies zu vermeiden wäre denkbar Einkünfte, die Präferenzregimen unterliegen, welche dem modifizierten Nexus-Ansatz entsprechen, grds. von der Hinzurechnung auszunehmen.²²⁵ Für die übrigen, präferenziiell besteuerten Einkünfte kann die Schädlichkeit mittels eines Substanz- bzw. Aktivitätstests widerlegt werden.²²⁶ Die Genauigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung sollte so gestärkt werden.²²⁷ Präferenzregime würden nicht automatisch durch CFC-Rules gesperrt, sondern stünden weiterhin für Investitionsanreize zur Verfügung.²²⁸ **4.54**

4.1.2.3.4. Preisnachverhandlungs- und Preisanpassungsklauseln sowie ex post-Informationen Die Bewertung von iWG ist eine Herausforderung.²²⁹ Der erwartete und der tatsächliche Erfolg können nicht unerheblich abweichen, was gem. OECD in einer ungerechtfertigten Steuersubstrataufteilung münden kann.²³⁰ Als Ursachen macht die OECD aus: unvorhergesehene Ereignisse, die die zugrundliegenden Annahmen erheblich verändern, und die gezielte Nutzung von Informationsdifferenzen, um, **4.55**

²¹⁸Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 581. Zweifelnd Hagemann/Kahlenberg, *in: HHR*, § 4j, Rn. 35. Die Argumentation zeigt Schwächen auf. Das „Marketing“ als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre gilt als Wissenschaft. Die dadurch entstandenen (privatwirtschaftlichen) Erkenntnisgewinne könnten FuE-Leistungen sein. Darüber hinaus können Marketingaktivitäten regelm. kostenrechnerisch abgegrenzt werden. Die fehlende Quantifizierbarkeit des Ergebnisses steht dem nicht entgegen. Letztlich ist es illusorisch zu glauben, dass die Wertbeiträge einzelner Unternehmensaktivitäten immer präzise zugeordnet werden. Konsequenterweise müsste, wenn Marketingaktivitäten nicht abgegrenzt werden können, eine Berücksichtigung i. R. d. Fremdvergleichs vollständig unterbleiben.

²¹⁹Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 582 u. OECD, *Action 5*, S. 24-25, Ziff. 26-32.

²²⁰Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 584.

²²¹Vgl. Opperl, *SteuK 2016*, S. 56. S. bspw. die deutsche Lizenzschranke in § 4j EStG.

²²²Vgl. Opperl, *SteuK 2016*, S. 56 u. Hagemann/Kahlenberg, *in: HHR*, § 4j, Rn. 35.

²²³Vgl. OECD, *Action 3*, Chapter 4 : Definition of CFC Income u. Eilers/Hennig, *ISR 2015*, S. 425.

²²⁴Vgl. OECD, *Action 3*, S. 43-46, Ziff. 76-80, S. 47, Ziff. 81-83 u. S. 50, Ziff. 94.

²²⁵Vgl. OECD, *Action 3*, S. 48, Ziff. 85.

²²⁶Vgl. OECD, *Action 3*, S. 48, Ziff. 85.

²²⁷Vgl. OECD, *Action 3*, S. 49, Ziff. 86.

²²⁸Vgl. OECD, *Action 5*, S. 39-40, Ziff. 87-88.

²²⁹Vgl. Engelen, *IStR 2016*, S. 146 u. 148 u. Groß, *IStR 2016*, S. 237.

²³⁰Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124.

bspw. mittels falscher Ergebnisprojektionen, Steuervorteile herbeizuführen.²³¹ Vor diesem Hintergrund unterstellt die OECD, dass fremde Dritte Preisanpassungs- oder Preisnachverhandlungsklauseln vorsehen und das Ergebnis *ex post* anpassen.²³² Nachfolgende Überlegungen beschränken sich auf die Preisanpassungsklauseln, da eine Nachverhandlung mangels beiderseitigem Interesse tatbestandlich regelm. ausgeschlossen sein dürfte.²³³

Besitzen die Parteien unterschiedliche Informationen über ein Wirtschaftsgut, ist ein Handel ausgeschlossen, wenn deshalb die Zahlungsbereitschaft des Nachfragers unterhalb des Reservationspreises des Anbieters liegt.²³⁴ Mit Preisanpassungsklauseln können die Parteien den Kaufpreis so gestalten, dass ein Handel stattfindet.²³⁵ Dafür machen die Parteien den Kaufpreis von zukünftigen Umweltzuständen abhängig und teilen das Risiko aus Informationsasymmetrien und -defiziten auf.²³⁶ **4.56**

Bei dem OECD-Vorschlag handelt es sich um eine Verfahrensregelung, die das Vorgehen unverbundener Unternehmungen simulieren soll.²³⁷ Eine schematische oder automatische Anwendung solcher Klauseln läuft jedoch Gefahr, die auf dem Markt tatsächlich stattfindende Risikoübernahme, d. h. die Vereinbarung von Preisauf- oder Preisabschlägen, zu verdrängen.²³⁸ Das widerspricht dann dem FVG.²³⁹ Darüber hinaus besitzt sie keine unmittelbare Bedeutung für die Transferpreisermittlung.²⁴⁰ Daher wird sie hier nicht vertieft und i. R. d. Diskussion der Marktsimulation nur kurz aufgegriffen.²⁴¹ **4.57**

Da die Finanzverwaltungen die Erwartungen an die Entwicklung des iWG zum Transaktionszeitpunkt kaum beurteilen können, sollen die *ex post*-Ergebnisse wider- **4.58**

²³¹Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 272, Ziff. 6.69. Eine ähnliche Sorge scheint den deutschen Fiskus umzutreiben. Vgl. Scholz, *IStR 2007*, S. 521-522.

²³²Vgl. Engelen, *IStR 2016*, S. 148, Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104, Oestreicher/Hillmann, *IStR 2017*, S. 650 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 307, Ziff. 6.183. In Deutschland sieht § 1 Abs. 3, S. 11 u. 12 AStG eine entsprechende Umqualifizierung schon länger vor. Vgl. R. Schreiber, in: *Kroppen/Rasch*, § 9, Rn. 229, Engelen, *IStR 2016*, S. 147 u. Scholz, *IStR 2007*, S. 521-522.

²³³Die OECD knüpft die Nachverhandlung an das Bestehen eines beiderseitigen Interesses. Falls sich das Entgelt für die Übertragung oder Überlassung eines iWG später „als zu hoch oder zu niedrig“ herausstellt, wird eine Nachverhandlung äußerst selten im Interesse beider Parteien liegen. Die Anknüpfung an das beiderseitige Interesse schließt die Anwendung der Nachverhandlung(-fiktion) durch die Finanzverwaltung wohl faktisch aus. Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 108, Ziff. 6.184 u. Engelen, *IStR 2016*, S. 151-152. Am Absatzvolumen orientierte Preisanpassungsklauseln sind recht häufig, allerdings besteht ein Nachverhandlungsrecht, falls überhaupt eines vereinbart wurde, regelm. nur für den Lizenznehmer jedoch nicht für den Lizenzgeber. Eine extreme Ausnahme bilden die Fälle in denen der Lizenznehmer sein Recht nicht angemessen nutzt. Die Preisnachverhandlungsklausel dürfte mangels Fremdüblichkeit nicht mit dem TPS vereinbar sein. Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 105.

²³⁴Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124-125 u. Scholz, *IStR 2007*, S. 523.

²³⁵Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124-125, Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104 u. Scholz, *IStR 2007*, S. 523.

²³⁶Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 125, Engelen, *IStR 2016*, S. 149 u. Scholz, *IStR 2007*, S. 523-524.

²³⁷Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124 u. Scholz, *IStR 2007*, S. 522.

²³⁸Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104 u. R. Schreiber, in: *Kroppen/Rasch*, § 9, Rn. 230.

²³⁹Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124, Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104 u. M. Koch, *IStR 2016*, S. 888. Für Deutschland: R. Schreiber, in: *Kroppen/Rasch*, § 9, Rn. 230.

²⁴⁰Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124. Fraglich ist, ob das Instrument erforderlich ist, wenn aufgrund einer Abweichung vom Fremdvergleich ohnehin korrigiert wird. Vgl. Scholz, *IStR 2007*, S. 523.

²⁴¹S. Absatz 4.1.3.1.2.2.

legbar die Fremd(-un-)üblichkeit einer Transaktion indizieren.²⁴² Allerdings sollen die *ex post*-Erkenntnisse nur zur Beurteilung der Vorhersehbarkeit der Entwicklungen und Verlässlichkeit der Informationsgrundlagen und nicht zur unmittelbaren Transferpreisanpassung dienen.²⁴³ Den Steuerpflichtigen steht der Gegenbeweis, z. B. durch die Offenlegung aller Entscheidungsgrundlagen oder den Nachweis, dass ihm keine wesentlichen Beurteilungsfehler bei der Prognose unterlaufen sind, offen.²⁴⁴ Die Nutzung der *ex post*-Informationen soll sich auf HTVI beschränken.²⁴⁵

Nachdem die wesentlichen Änderungen und Ergänzungen des TPS erläutert wurden, ist nun zu untersuchen, inwieweit die Überarbeitungen und Ergänzungen den Anforderungen für die Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts genügen. Dies ist Gegenstand des nächsten Unterkapitels. **4.59**

4.1.3. Beurteilung

Um einerseits die konzeptionellen Besonderheiten offenzulegen und andererseits einen objektivierten Vergleich durchzuführen, zerfällt das Unterkapitel in die systemimmanente und die vergleichende Kritik am TPS. **4.60**

4.1.3.1. Systemimmanente Kritik

Das TPS soll den Erfolg zwischen den Elementen einer MNU sachgerecht abgrenzen.²⁴⁶ Die OECD sieht in ihm ein geschlossenes Konzept.²⁴⁷ Dessen theoretischer Unterbau wird nun gewürdigt. Im Einzelnen werden der Marktpreis als Maßstab, die Modellierung des Marktgeschehens und die Verrechnungspreismethoden diskutiert. **4.61**

4.1.3.1.1. Marktpreis als Maßstab Das TPS beruht auf der Annahme, dass der Marktpreis ein zutreffendes Maß für die Abgrenzung der Bemessungsgrundlagen ist.²⁴⁸ Als Ergebnis des Marktprozesses soll er willkürfrei und objektiv sein.²⁴⁹ Die Annahme, er könne daher steuervermeidende Handlungen nachweisen, wird nun geprüft. **4.62**

²⁴²Vgl. Engelen, *IStR 2016*, S. 148, Groß, *IStR 2016*, S. 237 u. Oestreicher/Hillmann, *IStR 2017*, S. 650. Für Deutschland: Scholz, *IStR 2007*, S. 522.

²⁴³Vgl. Engelen, *IStR 2016*, S. 148.

²⁴⁴Vgl. Engelen, *IStR 2016*, S. 148-149 u. Groß, *IStR 2016*, S. 237.

²⁴⁵Vgl. Engelen, *IStR 2016*, S. 148.

²⁴⁶Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 2.

²⁴⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 38, Ziff. 1.14-1.15. Kritisch: Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 32.

²⁴⁸Der österreichische Verwaltungsgerichtshof entschied bereits 1904, dass sich das Einkommen im Inland betriebener Einkaufsstellen, welche dem Absatz von im Inland erzeugten Waren im Ausland dienen, anhand des Preises, der für die im Ausland abgesetzten Güter im Inland erzielt worden wäre, berechnet. Vgl. Österreichischer Verwaltungsgerichtshof, *Erkenntnis v. 5.7.1904 – Z 7411 2856 (F.)* S. 1100-1101 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 672. Dies ist eine frühe Form des direkten Preisvergleichs, die auf vergleichbare Preise auf einem einheitlichen Markt abstellt. Eine Auswirkung dieses Ansatzes besteht in der Zuordnung des gesamten Einkommens zum Ausland, wenn im Inland kein Markt existiert. Denkbar wäre die Erzeugung im Inland nicht verkehrsfähiger Erzeugnisse (bspw. nicht zugelassene Medikamente) für den Export.

²⁴⁹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 21.

4.1.3.1.1.1. Fehlende Beweiskraft für steuerliche Gestaltung Das Abweichen **4.63**
des Transferpreises vom Marktpreis soll eine Steuergestaltung indizieren.²⁵⁰ Ein Gedankenexperiment der klassischen Preistheorie²⁵¹ widerlegt diese Annahme.²⁵²

Gegeben sei eine klassische Preis-Absatz-Funktion mit fallendem Verlauf und eine **4.64**
MNU als Monopolanbieter auf zwei Märkten.²⁵³ Die Spitzeneinheit *Parent* produziert Waren und veräußert diese am Markt und an ihre ausländische Einheit *Local*.²⁵⁴ Mit der eigenen Absatztätigkeit deckt *Parent* die Fixkosten.²⁵⁵ An *Local* liefert *Parent* zu Marktpreisen und fordert somit einen Preis oberhalb der Grenzkosten.²⁵⁶ Senkt *Parent* den Preis ggü. *Local* auf das Grenzkostenniveau, und ändert *Local* ihren Angebotspreis nicht, verliert *Parent* einen Teil des Gewinns, während *Local* exakt diesen hinzugewinnt.²⁵⁷ Bestimmt *Local* die Preispolitik autonom, erhöht sie ihren Gewinn, wenn sie aufgrund der geringeren Beschaffungskosten den Angebotspreis senkt und dadurch eine größere Gütermenge absetzt.²⁵⁸ Im Optimum wählt *Local* den Preis, bei dem sich Grenzerlös und Grenzkosten decken.²⁵⁹ Insgesamt verdient *Local* durch einen erhöhten Absatz mehr hinzu als *Parent* durch die Preissenkung „verliert“.²⁶⁰ Die MNU steigert ihren Gewinn.²⁶¹ Ein steuerliches Motiv ist nicht erkennbar.²⁶² Im Gegenteil, die verfügbare Gesamtbemessungsgrundlage steigt.

Das Ergebnis beansprucht keine Allgemeingültigkeit, denn das Gewinnmaximum ist **4.65**
mangels Kenntnis der Preis-Absatz-Funktion resp. der Grenzpreise und -kosten nicht zu bestimmen.²⁶³ Ein optimaler Verrechnungs- bzw. Transferpreis ist nicht ermittelbar und der Transferpreis stimmt regelm. nicht mit dem Marktpreis überein.²⁶⁴ Unter Berücksichtigung von Steuern liegt der optimale Transferpreis zwischen den Grenzkosten der leistenden Unternehmung und dem Marktpreis.²⁶⁵ Eine Abweichung zwischen Transfer- und Marktpreis allein beweist eine Steuergestaltung also nicht.²⁶⁶ Das Ideal des Marktpreises diskutiert das nächste Kapitel.

²⁵⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁵¹Die klassische Preistheorie ist selbst die Grundlage für die Berechnung der Transferpreise. Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 158-159.

²⁵²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 144.

²⁵³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 144-145.

²⁵⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁵⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁵⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁵⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁵⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁵⁹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁶⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁶¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁶²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁶³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 146-147.

²⁶⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 147.

²⁶⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145.

²⁶⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 145 u. 147.

4.1.3.1.1.2. Ideal des Marktpreises Der Marktpreis soll den Erfolg zwischen Dritten aufgrund ihres Interessengegensatzes funktions- und risikoadäquat zuordnen.²⁶⁷ Ein marktähnlicher Transferpreis soll ein vergleichbares Ergebnis liefern und eine steuerliche Gewinnverlagerung verhindern.²⁶⁸ **4.66**

Dem liegt die Annahme zugrunde, dass der Markt eine objektive Bewertung ermöglicht, da nur ein Marktpreis existieren kann.²⁶⁹ Dies gilt allerdings nur unter den sehr engen und sehr seltenen Voraussetzungen des vollkommenen Marktes.²⁷⁰ Dennoch nimmt das TPS den vollkommenen Markt zur Basis.²⁷¹ Zudem kann die klassische Preistheorie zwar Gleichgewichtspreise bestimmen, jedoch die wettbewerbliche Preisbildung nicht erläutern.²⁷² Unternehmungen reagieren in dem Modell auf Umweltänderungen nur durch Mengenanpassungen.²⁷³ Die Existenz von MNU sowie von Preisen über den Grenzkosten berücksichtigt das Modell nicht.²⁷⁴ **4.67**

Im Wettbewerb vollziehen sich Markthandlungen nur zu Ungleichgewichtspreisen, da Wissen und Erwartungen zwischen den Marktteilnehmern ungleich verteilt sind.²⁷⁵ Ein Gleichgewichtspreis ist folglich nicht beobachtbar.²⁷⁶ Das neoklassische Preisbildungsmodell blendet den Wettbewerb aus und kann daher einen realen Marktpreis nicht ermitteln.²⁷⁷ Damit liefert das TPS für Transaktionen auf einem „vollkommenen Markt im Gleichgewicht“ verlässliche Ergebnisse, doch diese Situation liegt so gut wie nie vor.²⁷⁸ Viel mehr werden Preise von objektiven wie subjektiven Kriterien beeinflusst.²⁷⁹ Aufgrund der vielen Einflussfaktoren lässt sich der am Marktpreis ausgerichtete Transferpreis nicht als Punktwert, sondern höchstens als Bandbreite bestimmen.²⁸⁰ Der Preisvergleich auf einem unvollkommenen Markt bietet bestenfalls eine Näherungslösung.²⁸¹ **4.68**

Für die Festlegung des „richtigen“ Transferpreises besitzt die zutreffende Auswahl der Vergleichsparameter erhebliche Bedeutung.²⁸² Deren unterschiedliche Handhabung wird i. R. d. Rechts- und Planungssicherheit aufgegriffen.²⁸³ In jedem Fall bedarf es **4.69**

²⁶⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 115-116 u. 154.

²⁶⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 115-116, 117 u. 147-148.

²⁶⁹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 156.

²⁷⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 156 u. 158 u. Kußmaul/Ruiner, *ISTR 2010*, S. 606.

²⁷¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 158.

²⁷²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 146 u. 158-159.

²⁷³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 159.

²⁷⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 159.

²⁷⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 159.

²⁷⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 159.

²⁷⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 159.

²⁷⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 156.

²⁷⁹Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 118 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 156. Selbst beinahe homogene Güter (bspw. Benzin) können Preisdifferenzen aufweisen. Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 155.

²⁸⁰Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 118, Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 172 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 155 u. 157.

²⁸¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 157.

²⁸²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 155 m. w. N.

²⁸³S. Absatz 4.1.3.2.3.4.

einer geeigneten Abbildung des Wirtschaftsgeschehens, deren Umsetzung nachfolgend diskutiert wird.

4.1.3.1.2. Modellierung des Marktgeschehens MNU koordinieren sich nicht über den Markt, sondern durch Organisation.²⁸⁴ Gleichwohl unterstellt das TPS eine marktliche Abstimmung.²⁸⁵ Daher bedarf es der Simulation des Marktprozesses, die zu marktähnlichen Transferpreisen führt.²⁸⁶ Sie wird nun diskutiert. **4.70**

4.1.3.1.2.1. Identifizierbarkeit und Vergleichbarkeit von Transaktionen

Ein abgrenzbarer Geschäftsvorfall sowie eine vergleichbare Markttransaktion sind notwendige Voraussetzungen des Fremdvergleichs.²⁸⁷ Bereits die Abgrenzung des Geschäftsvorfalles bereitet wegen der gewachsenen sachlichen, zeitlichen und räumlichen Integration der Leistungsbeziehungen erhebliche Schwierigkeiten, wenn sie nicht unmöglich wird.²⁸⁸ Zusätzlich erschwert die zunehmende Entmaterialisierung die Isolation der Transaktion, da die Leistungswege kaum noch nachvollziehbar sind.²⁸⁹ **4.71**

Die abnehmenden Anforderungen an das Vorliegen steuerpflichtiger Vorgänge und die dadurch steigende Fallzahl erschweren die Transaktionsbestimmung ebenso.²⁹⁰ Bisher musste eine Leistungsbeziehung auf einem (immateriellen) Wirtschaftsgut fundieren, zukünftig kann beinahe jeder (kontrollierte) wirtschaftliche Vorteil eine vergütungspflichtige Transaktion begründen.²⁹¹ Die Greifbarkeit und Objektivierung als Merkmale einer Leistung verlieren an Bedeutung.²⁹² Zwar bemüht sich die OECD um Einheitlichkeit, doch müssen für eine ausreichende Akzeptanz die Regeln so umfassend und flexibel sein, dass sie den unterschiedlichen Ansprüchen der Staaten genügen.²⁹³ Das fördert die Tendenz zur Verallgemeinerung und Verbreiterung der einzubeziehenden Sachverhalte mit fließenden Übergängen.²⁹⁴ **4.72**

Selbst wenn eine Transaktion identifiziert werden kann, lassen sich gesellschaftsrechtliche Überlegungen nur im Idealfall isolieren, da gleiche Transaktionsbedingungen fast nie vorliegen.²⁹⁵ Daher muss eine ausreichende Vergleichbarkeit genügen.²⁹⁶ Die OECD, **4.73**

²⁸⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 38 u. 40 u. Greil, *StuW 2017*, S. 161.

²⁸⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 115-116, Greil, *StuW 2017*, S. 161 u. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 32.

²⁸⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 119.

²⁸⁷Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 117.

²⁸⁸Vgl. Niess/Karthaas, *Maßstab*, S. 95, Ditz, *FR 2015*, S. 117 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 153.

²⁸⁹Vgl. Niess/Karthaas, *Maßstab*, S. 95 u. Ditz, *FR 2015*, S. 117. So z. B. die Abgrenzung zwischen Dienstleistungserbringung und Personalentsendung oder die Funktionsverlagerung und die Nutzungsüberlassung.

²⁹⁰Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 117 u. Engelen, *DB 2020*, S. 253 u. 254-255.

²⁹¹Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 117 u. Engelen, *DB 2020*, S. 254-255.

²⁹²Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 117 u. Engelen, *DB 2020*, S. 254-255.

²⁹³Vgl. OECD, *Adressing*, S. 48 u. Crüger/Riedl, *IStR 2014*, S. 625-626.

²⁹⁴Vgl. Engelen, *DB 2020*, S. 253 u. 255. Bei der Abgrenzung zwischen „normalen“ iWG und HTVI oder der Betriebsstättendefinition zeigt sich dies bspw. Vgl. Unterabschnitt 4.1.2.2.1 u. Schön, *StuW 2012*, S. 220.

²⁹⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 154, Ditz, *FR 2015*, S. 117 u. Niess/Karthaas, *Maßstab*, S. 96.

²⁹⁶Vgl. Ditz, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 9*, Rn. 67 u. Ditz, *FR 2015*, S. 117.

die Finanzverwaltungen und die Rechtsprechung (Rspr.) nehmen diese an, wenn die Vergleichstransaktion „nach ihrer Art, ihren Merkmalen und ihrem Umfang den maßgeblichen Markt- und Branchenverhältnissen entsprich[t].“²⁹⁷ Diese strengen Vorgaben erschweren den praktischen Fremdvergleich häufig.²⁹⁸

Unabhängig davon ist die Ermittlung vergleichbarer Transaktionen eine Herausforderung.²⁹⁹ MNU wickeln bis zu 80 % des Welthandels ab, die Zahl der Markttransaktionen ist also beschränkt.³⁰⁰ Darüber hinaus werden diverse Leistungen nicht am Markt erbracht.³⁰¹ Wird zudem die ein iWG kennzeichnende Einmaligkeit berücksichtigt, sind diese einem Fremdvergleich mangels Vergleichbarkeit vollkommen unzugänglich.³⁰² Der Fremdvergleich ist dann logisch ausgeschlossen.³⁰³ 4.74

Abgesehen davon ist die Bestimmung des Vergleichsobjekts komplex.³⁰⁴ Neben den Eigenschaften des zu bewertenden iWG müssen die Eigenschaften des zum Vergleich herangezogenen iWG bestimmt werden.³⁰⁵ Da dessen Eigenschaften (ebenfalls) nicht vollständig aufzuklären sein dürften, bestehen Zweifel, ob Vergleichbarkeit hergestellt werden kann.³⁰⁶ Sie dürfte vorliegen, wenn das iWG auch in Transaktionen mit Dritten eingesetzt wird (interner Fremdvergleich) oder ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen einer Transaktion mit Dritten und der anschließenden gruppeninternen Transaktion besteht.³⁰⁷ Für die übrigen Fälle müsste die Vergleichbarkeit mittels „Gesamtschau der Vergleichbarkeitskriterien unter Berücksichtigung der Abrechnungsart“ und Anpassungsrechnungen hergestellt werden.³⁰⁸ Die Berücksichtigung der Abrechnungsart soll Interdependenzen zwischen den Vergleichbarkeitskriterien reduzieren und die Vergleichbarkeit steigern, da bspw. die Berücksichtigung relativer Entgeltgrößen ggü. fixen Entgelten als weniger abhängig von Unterschieden zwischen den iWG gilt.³⁰⁹ Etwaige Anpassungsrechnungen dienen dem gleichen Zweck, erfordern allerdings Ermessensentscheidungen, die ein Element der Willkür erlauben.³¹⁰ Für eine Näherung zum externen Fremdvergleich könnten Benchmarkstudien herangezogen werden.³¹¹ Allerdings ist im Einzelfall festzustellen, ob die zugrunde liegenden Datenbankwerte tatsächlich 4.75

²⁹⁷Ditz, *FR 2015*, S. 117.

²⁹⁸Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 117.

²⁹⁹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 161, Wehnert, *IStR 2007*, S. 558 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 871.

³⁰⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 154, Wehnert, *IStR 2007*, S. 558, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 871 u. Dawid, *Überblick*, S. 4.

³⁰¹Vgl. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 871 mit einem indikativen Beispiel.

³⁰²Vgl. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 284, Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 180 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 286-287, Ziff. 6.116, die die Einmaligkeit anerkennt und die Bedeutung der Vergleichbarkeitsanalyse betont.

³⁰³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 154 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 284.

³⁰⁴Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 286-287, Ziff. 6.116 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 284.

³⁰⁵Vgl. Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 180.

³⁰⁶Vgl. Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 180-182.

³⁰⁷Vgl. Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 180.

³⁰⁸Bernhardt u. a., *Kapitel O*, S. 182 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 161-162.

³⁰⁹Vgl. Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 181.

³¹⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 162.

³¹¹Vgl. Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 183.

vergleichbar sind.³¹² Die Überlassung von iWG ruft unter dem TPS erhebliche Beurteilungsprobleme hervor, da die Lizenzgebühhöhe kaum prüfbar ist.³¹³

Zusammengefasst steht einer wachsenden Zahl von Sachverhalten, bei denen die Bewertung von iWG abhängt, eine schmale Vergleichsbasis ggü. Die angestrebte Objektivierung durch eine atomistische Marktpreisbildung schlägt fehl, da weder hinreichend Anbieter noch Nachfrager existieren, die die Preisbildung stützen. Damit erfüllt das TPS elementare selbstgesteckte Anforderungen nicht. Darüber hinaus stellt sich die Frage, welchen Sinn ein Vergleich zwischen Gütern, die durch ihre Einzigartigkeit gekennzeichnet werden, ergibt.³¹⁴ Für den Vergleich scheint das konkrete iWG unbeachtlich zu sein. Mangels Vergleichbarkeit kommt es eher auf den konkreten Einsatz eines abstrakten Nutzungsrechts bzw. auf die daraus generierten Zahlungen an.³¹⁵ Da Markttransaktionen für diese nicht beobachtet werden, ist eine Marktsimulation erforderlich.³¹⁶ Sie wird nun diskutiert. **4.76**

4.1.3.1.2.2. Simulation des Marktprozesses Die Marktsimulation erfolgt mittels tatsächlichem oder hypothetischem Fremdvergleich.³¹⁷ Diesen ergänzen fiktive Preisanpassungsklauseln und die Umqualifizierung von Transaktionen.³¹⁸ **4.77**

Der tatsächliche Fremdvergleich beruht auf Marktpreisen und gilt als „direkteste und verlässlichste Form des Fremdvergleichs.“³¹⁹ Er ist inner- und zwischenbetrieblich durchführbar.³²⁰ Der innerbetriebliche Vergleich setzt eine Leistungserbringung sowohl ggü. einem MNU-Element als auch Dritten voraus.³²¹ Der Vorteil besteht in der Einbeziehung der zu beurteilenden Unternehmung in den Vergleich und die gleichzeitige Vereinbarung von Preisen mit Dritten. Daher gilt das Verfahren als theoretisch exakter und zweckmäßig.³²² Ist der innerbetriebliche Vergleich nicht möglich, dient der zwischen unverbundenen Unternehmungen vereinbarte Preis als Maßstab.³²³ Da der Preis allein durch Marktkräfte bestimmt ist, gilt er als objektiv.³²⁴ **4.78**

Die Anwendung des tatsächlichen Fremdvergleichs bedarf jedoch einer ausreichenden Vergleichbarkeit und einer repräsentativen Anzahl an Vergleichstransaktionen.³²⁵ Eine Identität der Sachverhalte ist nicht erforderlich, doch dürfte die vorausgesetzte Vergleichbarkeit regelm. fehlen, wenn Leistungen nur zwischen verbundenen Unterneh-

³¹²Vgl. Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 183.

³¹³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 162, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 871 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 284.

³¹⁴Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 161.

³¹⁵Vgl. Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 176 u. 181-182.

³¹⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 118-119.

³¹⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 119.

³¹⁸Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 692.

³¹⁹Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, 117 u. 118 u. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.124 u. 3.126.

³²⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 117 u. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.128-3.129.

³²¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 118 u. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.128.

³²²Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.128.

³²³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 118 u. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.129.

³²⁴Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.129.

³²⁵Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.127.

mungen ausgetauscht werden bzw. die Zahl der Vergleichssachverhalte aufgrund der Dominanz MNU nicht ausreicht.³²⁶ Selbst wenn ein Marktpreis ermittelt werden kann, muss der Transferpreis nicht mit diesem übereinstimmen, da Unterschiede zwischen den Transaktionsbedingungen Abweichungen zulassen.³²⁷

Existiert kein vergleichbarer Marktpreis, findet der nachrangige hypothetische Fremdvergleich Anwendung.³²⁸ Er soll lediglich den Einfluss der Verbundenheit der Transaktionspartner eliminieren, so dass das Ergebnis die tatsächlichen Umstände, bspw. „Marktverhältnisse [...] und Marktgepflogenheiten“ sowie die Lage der Vertragspartner, berücksichtigt.³²⁹ Als Referenzpunkt dient die Annahme, dass sich die Vertragspartner, also die Geschäftsleiter der verbundenen Unternehmungen, wie ordentliche Geschäftsleiter unabhängiger Unternehmungen verhalten.³³⁰ Sie streben nach einer Gewinnmaximierung und akzeptieren grds. keine Preise, die eine volle oder teilw. Unentgeltlichkeit der Transaktion bzw. einen Verlust bewirken.³³¹ Aus dieser Verhaltensannahme können Absatz- und Beschaffungspreisgrenzen abgeleitet werden, welche den Einigungsbereich für die Transferpreisbestimmung definieren.³³² Legen die Geschäftsführer ein anderes Zielsystem zugrunde, soll dies eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Einflussnahme indizieren.³³³ Der Transferpreis gilt dann nicht mehr als fremdvergleichskonform.³³⁴ 4.80

Abweichungen vom Ziel der (kurzfristigen) Gewinnmaximierung können unschädlich sein, sofern über die Totalperiode ein angemessener Totalgewinn erzielbar ist.³³⁵ Mögliche Gründe können Maßnahmen zur Erschließung, Sicherung oder Verteidigung eines Marktes sein, welche eine Gewinnminderung bzw. Verlustsituation verursachen.³³⁶ Entscheidend ist, dass innerhalb eines realistischen Kalkulationszeitraums davon auszugehen ist, dass zukünftige Erlöse die Einbußen kompensieren.³³⁷ Zugrunde zulegen ist dabei das einzelne MNU-Element, d. h., ein ordentlicher Geschäftsleiter darf grds. keine nachteiligen Geschäfte abschließen, selbst wenn sie dem Wohl der gesamten MNU dienen.³³⁸ 4.81

³²⁶Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.127 u. 3.130, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 871 u. Dawid, *Überblick*, S. 4.

³²⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 118, Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 172 u. Sieker u. a., in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 188.

³²⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 118-119 u. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.132.

³²⁹Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.133.

³³⁰Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.134 u. 3.144-3.145.

³³¹Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.138-3.139.

³³²Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.138-3.139 u. 3.148-3.149.

³³³Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.140.

³³⁴Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.140.

³³⁵Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.141.

³³⁶Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.141.

³³⁷Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.141. Die Rspr. geht von einem Zeitraum von drei Jahren aus. Allerdings können die Steuerpflichtigen für einen längeren Zeitraum nachweisen, dass die Einbußen nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sind, da es sich bei dem Dreijahreszeitraum um eine widerlegbare Vermutung handelt.

³³⁸Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.142-3.143 u. Greil, *StuW 2017*, S. 161. Allerdings darf als Indikator einer Verletzung des TPS die Vorsteuersituation der gesamten Gruppe herangezogen werden. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 78-79, Ziff. 1.122.

Insgesamt bildet der hypothetische Fremdvergleich das Marktverhalten nachvollziehbar ab, sofern sämtliche Werte des Einigungsbereichs anerkannt werden.³³⁹ Kritisch sind daher Bemühungen, die diesen auf den Mittelwert beschränken, schließlich hängt der Preis von vielen Faktoren, insb. der Verhandlungsmacht des Vertragspartners, ab.³⁴⁰ Die Aufteilung der Preisbandbreite ist damit grds. Angelegenheit der Steuerpflichtigen.³⁴¹ Ebenfalls kritisch ist das generelle Streben, nachteilige Transaktionen, bspw. aufgrund einer veränderten Wirtschaftslage, soweit zu korrigieren, dass der übertragende Rechtsträger eines iWG (stets) schadlos bleibt, d. h. einen Gewinn erzielt.³⁴² Das Schutzbedürfnis der Staaten ist nachvollziehbar, doch der tendenziell erhöhte Ertragsanteil und das Beharren der Finanzverwaltungen darauf, dass jede Transaktion zu einem Erfolg führt, verletzt den FVG.³⁴³ Schließlich müssen FuE-Ausgaben nicht zu einem Erfolg führen bzw. im Erfolgsfall müssen sie nicht zu einem höheren Gewinn führen, falls ein hoher Wettbewerbsdruck herrscht und die Maßnahme allein zur Verteidigung der Marktposition dient.³⁴⁴ **4.82**

Für Transaktionen mit einer hohen Bewertungsunsicherheit, namentlich iWG-bezogene Transaktionen, nimmt die OECD an, dass unabhängige Unternehmungen Preis-anpassungsklauseln³⁴⁵ vereinbaren, das Ergebnis regelm. prüfen und im Lauf der Zeit bzw. bei (gravierenden) Abweichungen anpassen.³⁴⁶ Auf der Grundlage dieser Annahme sollen die Finanzverwaltungen zu einer nachträglichen Korrektur der Transferpreise unter Berücksichtigung von *ex post*-Informationen berechtigt sein.³⁴⁷ **4.83**

Unternehmungen vereinbaren solche Klauseln jedoch nur in geringem Umfang.³⁴⁸ Sie berücksichtigen Unsicherheiten bezüglich (bzgl.) der Erfolgsentwicklung typ. bei der Preisfindung, um die Transaktion vollständig abzuschließen.³⁴⁹ Damit sieht die OECD Regelungen vor, die nachvollziehbar, aber nicht verallgemeinerungsfähig sind.³⁵⁰ Hinzu kommt, dass die durch Preis Anpassungsklauseln zu überwindende Informationsasym-

³³⁹Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.136-3.141 u. 3.149-3.151. Offen ist die Behandlung eines negativen Einigungsbereichs. Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.158. Kritisch: Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 149-151

³⁴⁰Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Instrument*, Rn. 3.159 u. Gudehus, *Märkte*, S. 143-144.

³⁴¹Vgl. Baumhoff/Liebchen, *Methoden*, Rn. 5.192.

³⁴²Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 107.

³⁴³Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 107.

³⁴⁴Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 107-108.

³⁴⁵Weitere Spielarten sind kurzfristige Vertragslaufzeiten und bedingte Zahlungen. Sie entsprechen jedoch weder dem theoretischen noch dem tats. Verhalten, denn bei hoher Unsicherheit bzw. hohem Investitionsbedarf werden Lizenznehmer auf eine lange Vertragslaufzeit bestehen, die es ihnen ermöglicht ausreichende Erträge zu erzielen. Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104-105 u. OECD, *Actions 8-10*, S. 108, Ziff. 6.183.

³⁴⁶Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 107-109, Ziff. 6.181-6.185 u. Engelen, *ISr 2016*, S. 149-150. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Möglichkeit in § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG bereits kodifiziert.

³⁴⁷Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 146-147.

³⁴⁸Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 149.

³⁴⁹Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 150.

³⁵⁰Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 149.

metrie bei verbundenen Unternehmungen nicht existiert.³⁵¹ Für die Klausel existiert also kein Anwendungsfall.³⁵²

Zur Verprobung dürfen die Resultate einer Transaktion mit den Prognosen zum Zeitpunkt der Durchführung verglichen werden.³⁵³ Die aus der Rückschau folgende Beurteilung entspricht nicht dem FVG, denn Informationen, die beim Vertragsschluss nicht vorlagen, würden fremde Dritte nicht berücksichtigen, so jedenfalls die OECD im Jahr 1986.³⁵⁴ Solche *ex post*-Analysen können dazuführen, dass „schlechte“ unternehmerische Entscheidungen, die zwischen Dritten durchaus auftreten, aus rein steuerlichen Gründen nicht anerkannt werden.³⁵⁵ Diese Klauseln führen zu einer Modifikation des FVG, die ihn aufhebt.³⁵⁶ Die Klauseln scheinen also allein dem Schutz der Fiskus zu dienen.³⁵⁷ Zudem sind sie nicht notwendig, da den Steuerpflichtigen die theoretische bzw. rechtliche Grundlage der Transferpreisanpassung, also fiktive Preisanpassungsklauseln oder Verwaltungsakte, regelm. gleich sein wird.³⁵⁸ Dass die Finanzverwaltungen die Informationsasymmetrien abbauen wollen, ist nachvollziehbar, doch das beabsichtigte Vorgehen widerspricht dem FVG.³⁵⁹ **4.85**

Ausgangspunkt jeder Analyse und Beurteilung soll die tats. durchgeführte Transaktion sein, es sei denn außergewöhnliche Umstände liegen vor.³⁶⁰ Für eine Umqualifizierung oder Nichtberücksichtigung der tats. durchgeführten Transaktion reicht es folglich nicht aus, dass der Transferpreis schwer zu ermitteln oder die Transaktion zwischen Dritten nicht beobachtbar ist.³⁶¹ Liegen Anhaltspunkte³⁶² vor, die eine Umqualifizierung rechtfertigen, soll eine Transaktionsstruktur gewählt werden, die dem tats. umgesetzten Sachverhalt möglichst entspricht.³⁶³ Schließlich kann durch den Fremdvergleich keine optimale Funktionsverteilung festgestellt werden.³⁶⁴ Er untersucht nur die Angemessenheit der Transferpreise und nicht die der Funktionsverteilung – letztere unterfällt der unternehmerischen Dispositionsfreiheit.³⁶⁵ **4.86**

Eine sachgerechte Transferpreisermittlung setzt die folgerichtige Umsetzung des FVG, insb. die risikoadäquate Entlohnung, voraus.³⁶⁶ Im Beispiel 6 der OECD zur Transferpreisbestimmung für iWG lagert der Prinzipal sämtliche DEMPE-Funktionen bis auf **4.87**

³⁵¹Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124-125, der sich auf § 1 Abs. 1 S. 2 AStG bezieht.

³⁵²Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 125.

³⁵³Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104.

³⁵⁴Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124.

³⁵⁵Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104.

³⁵⁶Vgl. Engelen, *IStR 2016*, S. 146-147.

³⁵⁷Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 124.

³⁵⁸Vgl. Rose, *FR 2003*, S. 1275.

³⁵⁹Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 107.

³⁶⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 78-79, Ziff. 1.121-1.122 u. Ditz, *FR 2015*, S. 118.

³⁶¹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 78-79, Ziff. 1.121 u. Ditz, *FR 2015*, S. 118.

³⁶²Eine steuerliche Gestaltung soll indiziert sein, wenn die vereinbarten Preise den individuellen Interessen der Transaktionspartner nicht ausreichend Rechnung tragen bzw. sich die gesamte MNU vor Steuern schlechter stellt. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 78-79, Ziff. 1.121.

³⁶³Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 79, Ziff. 1.124.

³⁶⁴Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 118.

³⁶⁵Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 118.

³⁶⁶Vgl. Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 909.

die Finanzierung inkl. Übernahme des Verlustrisikos aus.³⁶⁷ Dafür soll der Prinzipal eine angemessene „Routinevergütung“, d. h. einen risikolosen Zins plus Risikozuschlag, erhalten.³⁶⁸ Der Residualgewinn dagegen soll den verbundenen Routinegesellschaften zustehen.³⁶⁹ Allerdings übernimmt der Prinzipal, anders als von der OECD unterstellt, nicht die Position eines Finanzdienstleisters, dem das zukünftige iWG als Sicherung genügt („asset-based-lending“), sondern eine Projektfinanzierung inkl. Verlustrisiko.³⁷⁰ Ein fremder Dritter würde in derselben Situation eine Vergütung deutlich über der risikolosen Verzinsung plus Risikozuschlag fordern.³⁷¹ Die von der OECD angenommene Transaktionsstruktur bedeutet eine willkürliche Umqualifizierung und verletzt den FVG.³⁷²

Die Marktsimulation erscheint in Summe nachvollziehbar, jedenfalls entsprechen die (Teil-)Überlegungen ökonomischen Grundsätzen. Aus der Sicht der OECD enthält das vorgesehene Vergütungskonzept keine Vorgaben, Tätigkeiten auf eine bestimmte Art und Weise auszuüben.³⁷³ Im Gegenteil die Tätigkeiten können zwischen den MNU-Elemente frei verteilt werden, doch sind die Elemente beitragsgemäß zu entlohnen.³⁷⁴ Wie gezeigt wurde, entsprechen die Vorgaben und Folgerungen der OECD jedoch nicht dem tatsächlichen Verhalten Dritter, mithin verletzt die fehlende Folgerichtigkeit den FVG.³⁷⁵ Die Würdigung der Methoden zur Bestimmung angemessener Transferpreise erfolgt im nächsten Unterabschnitt. **4.88**

4.1.3.1.3. Verrechnungsmethoden Ungeachtet der Kritik sei die Zuverlässigkeit des TPS unterstellt. Dann müssten die Verrechnungsmethoden gesellschaftsrechtlich veranlasste Abweichungen des Transferpreises vom (hypothetischen) Marktpreis bestimmen können.³⁷⁶ Dies wird für die Preisvergleichsmethode, die Profit Split Method und die Bewertungstechniken untersucht. **4.89**

4.1.3.1.3.1. Preisvergleichsmethode Die Preisvergleichsmethode beurteilt den Transferpreis anhand tatsächlicher Marktpreise.³⁷⁷ Sie simuliert das Verhalten zwischen Dritten direkt.³⁷⁸ Gleichwohl stößt sie an Grenzen.³⁷⁹ **4.90**

³⁶⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 568-569, Ziff. 14-15 u. Schmidtke, *ISTR 2015*, S. 123.

³⁶⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 568-569, Ziff. 14-15 u. Schmidtke, *ISTR 2015*, S. 123.

³⁶⁹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 568-569, Ziff. 14-15 u. Schmidtke, *ISTR 2015*, S. 123.

³⁷⁰Vgl. Schmidtke, *ISTR 2015*, S. 123-124.

³⁷¹Vgl. Schmidtke, *ISTR 2015*, S. 123-124.

³⁷²Vgl. Schmidtke, *ISTR 2015*, S. 123-124.

³⁷³Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 265, Ziff. 6.51.

³⁷⁴Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 265-266, Ziff. 6.52.

³⁷⁵Vgl. Schmidtke, *ISTR 2015*, S. 123-124.

³⁷⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 160.

³⁷⁷Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 175 u. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.5. S. Unterabschnitt 4.1.2.2.2.

³⁷⁸Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 569.

³⁷⁹Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 175 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 568.

Unabhängig von der Form des Preisvergleichs setzt die Methode vergleichbare (Markt-)Transaktionen voraus.³⁸⁰ Existieren solche nicht, ist die Anwendung der Methode denklogisch ausgeschlossen.³⁸¹ Bei iWG, deren Einzigartigkeit ihren Wert bestimmt und deren Verwendung durch Dritte ausgeschlossen werden soll, dürfte das regelm. der Fall sein.³⁸² Die universelle Anwendung des Preisvergleichs auf Marken, Patente und ähnliche Schutzrechte erscheint damit fragwürdig.³⁸³ **4.91**

Selbst wenn Marktpreise existieren, bestehen Datenbeschaffungsprobleme.³⁸⁴ Die Steuerpflichtigen verfügen kaum über die Möglichkeit die Preise und alle preisbeeinflussenden Faktoren zu ermitteln und vorzuhalten.³⁸⁵ Zum einen fehlt es am Marktüberblick sowie an der Möglichkeit die Vereinbarungen zwischen anderen Unternehmungen einzusehen.³⁸⁶ Zum anderen lässt sich zum Zeitpunkt der Transaktion kaum festlegen, welche Faktoren die Preise (zukünftig) beeinflussen.³⁸⁷ Dies gilt umso mehr, je länger der Planungshorizont ist.³⁸⁸ **4.92**

Wegen seiner engen Bindung an den Marktpreis ist der Preisvergleich i. E. für iWG ungeeignet.³⁸⁹ Für (selbstgenutzte) iWG kann ein Marktpreis nicht beobachtet werden und der Preisvergleich, außer auf vollkommenen Märkten im Konkurrenzgleichgewicht, keine Absolutheit beanspruchen.³⁹⁰ Die engen Voraussetzungen beschränken den Anwendungsspielraum auf Produkte und Leistungen mit einer hohen Standardisierung. Eine solche liegt bei iWG regelm. nicht vor.³⁹¹ Gleichwohl dient bevorzugt der Preisvergleich zur Beurteilung von Transaktionen mit iWG.³⁹² Aufgrund der Schwierigkeiten bei der Angleichung der ökonomischen Verhältnisse sowie der Ermessensspielräume dürften nur extreme Auffälligkeiten aufgedeckt und korrigiert werden können.³⁹³ **4.93**

³⁸⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 160, Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 175 u. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.5.

³⁸¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 161 u. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.14.

³⁸²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 160-161, Kußmaul/Ruiner, *ISTr 2010*, S. 607 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 284.

³⁸³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 160-161 u. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.14.

³⁸⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 161 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 37-38, Rn. 1.13.

³⁸⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 161, Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.13 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 37-38, Rn. 1.13.

³⁸⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 161, Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.13 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 37-38, Rn. 1.13.

³⁸⁷Die OECD verweist bspw. auf das Ausscheiden von Wettbewerbern und Naturkatastrophen. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 272, Ziff. 6.69 u. Schneider, *Investition*, S. 71-72.

³⁸⁸Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 107.

³⁸⁹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 160-162 u. Kußmaul/Ruiner, *ISTr 2010*, S. 607.

³⁹⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 160.

³⁹¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 162 u. Kußmaul/Ruiner, *ISTr 2010*, S. 606-607. Die OECD-Definition hebt zwar nicht auf die Einzigartigkeit ab, doch die angeführten Beispiele umfassen i. G. nur iWG, die wegen dieser geschützt werden. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 252-255, Ziff. 6.17-6.26.

³⁹²Vgl. Baumhoff, *Methoden*, Rn. 5.14 u. Kußmaul/Ruiner, *ISTr 2010*, S. 607.

³⁹³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 162.

4.1.3.1.3.2. Profit Split Method Die Profit Split Method knüpft nicht am Marktpreis, sondern am Transaktionserfolg an.³⁹⁴ Die Aufteilung anhand des Erfolgs ist auf mehreren Ebenen kritisch.³⁹⁵ 4.94

Die Methode verletzt bereits im Ansatz den FVG.³⁹⁶ Schließlich teilen Dritte nicht den Erfolg untereinander auf, sondern vereinbaren Preise und machen ihren Eintritt in eine Transaktionsbeziehung nur von ihrem Vorteil abhängig.³⁹⁷ Das Vorgehen ist daher systematisch schwierig. Allerdings erzwingt der FVG nicht die Ermittlung eines Marktpreises oder einer Markttransaktion, sondern es genügt die Berücksichtigung eines fremdüblichen Verhaltens.³⁹⁸ Somit kann aufgrund der Gewinnerwartung durchaus ein fremdvergleichskonformes Ergebnis ermittelt werden.³⁹⁹ 4.95

Für die Auswahl der Erfolgsgröße macht die OECD keine konkreten Vorgaben.⁴⁰⁰ Es soll an den operativen Erfolg angeknüpft werden.⁴⁰¹ In Frage kommen der Jahresüberschuss, der Bilanzgewinn, das Betriebsergebnis oder der Rohgewinn.⁴⁰² Die vielfältigen Methoden zur Gewinnermittlung sind dabei noch nicht berücksichtigt.⁴⁰³ Die Staaten müssten sich folglich zunächst auf eine Erfolgsgröße und deren Ermittlung einigen und diese bei der Aufteilung zugrunde legen.⁴⁰⁴ Aufgrund der divergierenden Interessen erscheinen diese Aufgaben derzeit kaum lösbar.⁴⁰⁵ 4.96

Eine Isolation des Erfolgs einzelner Transaktionen ist denkbar.⁴⁰⁶ Allerdings muss der Gewinn dafür in seine Bestandteile zerlegt werden.⁴⁰⁷ Die Be- und Zurechnung der einzelnen Erfolgsbestandteile, insb. der fixen Kosten, wiederum setzt ein (einheitliches) Werturteil über deren Verteilung voraus; dies gilt unabhängig von der gewählten Aufteilungsmethode.⁴⁰⁸ Sonst droht durch ein abweichendes Ergebnis eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung.⁴⁰⁹ 4.97

³⁹⁴Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 178.

³⁹⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168 u. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 178.

³⁹⁶Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 384, Rn. 5.129, der diese Form der Marktsimulation für vertretbar hält, da sie „[...] die Entscheidungssituation des ‚doppelten‘ ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters berücksichtigt.“ Ebenso die OECD. Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 575-576.

³⁹⁷Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 384, Rn. 5.129 u. Borstell u. a., in: *Vögele, Kapitel B 2020*, Rn. 119. Die Möglichkeit offenlassend: H. Förster, *IStR 2007*, S. 722-723.

³⁹⁸Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 313, Ditz, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 9*, Rn. 36 u. 76 u. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA 2017.

³⁹⁹Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 313 u. Ditz, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 9*, Rn. 36 u. 76.

⁴⁰⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 140, Ziff. 2.137 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168.

⁴⁰¹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 140, Ziff. 2.137 u. Greinert, *Methoden*, S. 383-384, Rn. 5.127.

⁴⁰²Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168.

⁴⁰³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168.

⁴⁰⁴Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 138-139, Ziff. 2.131, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168, H. Förster, *IStR 2007*, S. 723 u. Borstell u. a., in: *Vögele, Kapitel B 2020*, Rn. 122.

⁴⁰⁵Da die internationale Standardisierung der Rechnungslegung zunimmt bzw. sich die meisten Differenzen in der Rechnungslegung bei konsistenter Rechnungslegung im Zeitablauf ausgleichen, erscheint dies langfristig bewältigbar. Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 382-383, Rn. 5.126.

⁴⁰⁶Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 383-384, Rn. 5.127.

⁴⁰⁷Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 383-384, Rn. 5.127.

⁴⁰⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168-169, Greinert, *Methoden*, S. 387, Rn. 5.135, OECD, *Guidelines 2017*, S. 138-139, Ziff. 2.131-2.1.132 u. Borstell u. a., in: *Vögele, Kapitel B 2020*, Rn. 119.

⁴⁰⁹Vgl. U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 398 u. Greinert, *Methoden*, S. 387, Rn. 5.135.

Die Aufteilung des Erfolgs dürfte jedoch nur dem Ansässigkeitsstaat der Spitzeneinheit möglich sein, denn in diesem fließen die erforderlichen Informationen zusammen.⁴¹⁰ Folglich müssten die anderen Staaten bereit sein, sich an der Entscheidung des Ansässigkeitsstaates der Spitzeneinheit zu orientieren oder Kontrollmöglichkeiten zu vereinbaren.⁴¹¹ Andernfalls sind Konflikte vorprogrammiert.⁴¹² **4.98**

Die Ausgangsbasis der Berechnung bildet der erwartete Gewinn, denn es liegt in der Natur der Sache, dass der tatsächliche Gewinn zum Transaktionszeitpunkt noch nicht feststeht.⁴¹³ Damit beruht die Aufteilung auf einer Planungsgröße, die durch *ex post*-Informationen bestätigt wird.⁴¹⁴ Die Berücksichtigung von *ex post*-Größen ist zwar in bestimmten Fällen zulässig, doch dies ist nicht fremdvergleichskonform.⁴¹⁵ Schließlich legen fremde Dritte ihre Preise so nicht fest.⁴¹⁶ **4.99**

Vor diesem Hintergrund ist die Profit Split Method zumindest aus prinzipieller Sicht mit dem FVG nicht vereinbar. Zudem dürfte sich die Methode aufgrund der vielen Einflussfaktoren ebenfalls nur bei besonders gravierenden Fällen zur Aufdeckung des gesellschaftsrechtlichen Einflusses auf den Transferpreis eignen. Es verbleiben die Bewertungstechniken. **4.100**

4.1.3.1.3.3. Bewertungstechniken Die Bewertungstechniken sollen die anderen Methoden ergänzen oder eine selbständige Transferpreisbestimmung ermöglichen.⁴¹⁷ Statt des Erfolgs teilen die Parteien den Kapitalwert auf, somit liegt (nur) ein Wechsel der Vergleichsgröße vor.⁴¹⁸ Da fremde Dritte nicht den Kapitalwert aufteilen, sondern Preise festlegen, verstoßen die Bewertungstechniken ebenfalls bereits im Ansatz gegen den FVG.⁴¹⁹ **4.101**

Bewertungsverfahren erfordern eine präzise Bestimmung der mit einem iWG verbundenen Zahlungsströme.⁴²⁰ In die Berechnung sollen anhand der FuR-Analyse individualisierte Faktoren einfließen, wie die Wachstumsrate des Zahlungsstroms, die Abzinsungsrate, der erwartete Steuersatz sowie die wirtschaftliche Nutzungsdauer des **4.102**

⁴¹⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168-169.

⁴¹¹Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 387, Rn. 5.135. Datenbanken könnten die Ergebnisse empirisch stützen und das Vertrauen stärken. Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168. Zur Notwendigkeit des Informationsaustausches bereits G. Schanz, *FA 1923*, S. 7. Er bezieht sich allerdings noch auf die Erbschaftsteuer. Die Völkerbundentwürfe enthalten bereits entsprechende Abkommen. S. Völkerbund, *Mexico Model*, Teil 3, S. 44-56.

⁴¹²Vgl. Greinert, *Methoden*, S. 387, Rn. 5.135.

⁴¹³Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168.

⁴¹⁴Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168.

⁴¹⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168.

⁴¹⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 168.

⁴¹⁷Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 298, Ziff. 6.153, Schmidtke, *IStR 2015*, S. 126 u. Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 913.

⁴¹⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 298, Rn. 6.153, Schmidtke, *IStR 2015*, S. 125-126 u. Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 913.

⁴¹⁹Vgl. Borstell u. a., in: *Vögele, Kapitel B 2020*, Rn. 119 u. Greinert, *Methoden*, S. 384, Rn. 5.129.

⁴²⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 300, Ziff. 6.157 u. Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 913.

iWG.⁴²¹ Das vorgesehene Vorgehen ist theoretisch nachvollziehbar, doch bestehen praktische Schwierigkeiten.⁴²²

Die Kalkulationsgrößen sollen unternehmensindividuell ermittelt werden und zugleich einer objektiven Beurteilung standhalten.⁴²³ Selbst wenn die Werte entsprechend bestimmt werden können, dürften sich aufgrund von Ermessensspielräumen bedeutende Bandbreiten ergeben.⁴²⁴ In diese Richtung weist die Ermahnung der OECD die Faktoren sorgfältig anzupassen, da bereits marginale Änderungen erhebliche Ergebnisabweichungen hervorrufen können.⁴²⁵ Wie die Gewinnabgrenzung dadurch erleichtert wird, ist nicht nachvollziehbar.⁴²⁶ **4.103**

Zudem werden sich die Faktoren sehr wahrscheinlich am allgemeinen wirtschaftlichen Umfeld und weniger an der jeweiligen MNU bzw. Branche orientieren.⁴²⁷ Die Durchführung der entsprechenden Anpassungen erscheint zumindest unwahrscheinlich.⁴²⁸ Die Anwendung allgemeiner Faktoren widerspricht allerdings der Forderung unternehmensindividuelle Größen heranzuziehen und somit dem FVG.⁴²⁹ **4.104**

Ungelöst bleibt die Aufteilung der Wertbeiträge zwischen den Parteien.⁴³⁰ Sie ist jedoch unerlässlich, schließlich geht die OECD davon aus, dass allen an einer Transaktion beteiligten Elementen einer MNU ein Anteil am geschaffenen Wert zusteht.⁴³¹ Damit besteht die Gefahr, dass ermessensbehaftete Verfahren mit hohem Konfliktpotential eingesetzt werden.⁴³² **4.105**

Es zeigt sich, dass ein Wechsel zu den Bewertungsverfahren die Schwierigkeiten bei der Isolation gesellschaftsrechtlich beeinflusster Transferpreise nicht löst, da diese bei den Bewertungsverfahren genauso auftreten.⁴³³ Der Mangel an Vergleichsmöglichkeiten besteht fort, der Einfluss der gesellschaftsrechtlichen Beziehung wird nicht oder nur im Extremfall erkannt und die vorgeschlagenen Bewertungsmethoden verbessern die Lage nicht, sondern bergen, wie soeben gezeigt, ganz eigene Herausforderungen.⁴³⁴ **4.106**

4.1.3.2. Vergleichende Kritik

Die systemimmanente Kritik zeigt, dass das TPS auf sehr spezifischen und selten vorliegenden Modell- sowie Verhaltensannahmen beruht. Daher wirkt das TPS theoretisch **4.107**

⁴²¹Die einfache Übernahme des Weighted Average Cost of Capital (WACC) schließt die OECD explizit aus. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 300-305, Ziff. 6.158-6.178.

⁴²²Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 126.

⁴²³Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 126.

⁴²⁴Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁴²⁵Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 300-301, Ziff. 6.158.

⁴²⁶Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁴²⁷Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁴²⁸Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁴²⁹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 35, Ziff. 1.6 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 126.

⁴³⁰Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁴³¹Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁴³²Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁴³³Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁴³⁴Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

instabil.⁴³⁵ Die weitere Anwendung wäre dennoch gerechtfertigt, wenn es auf objektiver Ebene mehr Vorteile als die später zu analysierenden Alternativen bietet. Dafür wird nun geprüft, in welchem Umfang das System die Anforderungen des steuerpolitischen Rahmens, der internationalen Rechtsprinzipien und der ökonomischen Prinzipien erfüllt.

4.1.3.2.1. Steuerpolitischer Rahmen Die Erörterung des steuerpolitischen Rahmens beginnt mit der Steuergerechtigkeit. Sie wurde als Dreh- und Angelpunkt der Aufteilung bestimmt. Anschließend folgen der Steuerwettbewerb, die Steuerharmonisierung und die Berücksichtigung der Besonderheiten von MNU. **4.108**

4.1.3.2.1.1. Steuergerechtigkeit Sie liegt vor, wenn die wirtschaftliche Zugehörigkeit als Anknüpfungspunkt dient, der staatliche Beitrag zur Wertschöpfung die Substrataufteilung bestimmt, die Staaten die Aufteilung nicht unilateral beeinflussen und die Wirtschaftssubjekte auf die Zugehörigkeit nicht durch formale Anpassungen der wirtschaftlichen Tätigkeit einwirken können.⁴³⁶ Ob die OECD das Ziel mit dem BEPS-Projekt erreicht, wird nun diskutiert. **4.109**

Die OECD ist gewillt, die wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Grundlage der Besteuerungsbefugnis zu machen, allerdings integriert sie das Konzept nicht sachgerecht in das TPS.⁴³⁷ Äußeres Merkmal der steuerlichen Zugehörigkeit ist nach wie vor die Ansässigkeit.⁴³⁸ Ihre Bedeutung wächst durch die Einschränkung der Ausnahmen zur Betriebsstättenbegründung und die Zuordnung des Vertreters nach dem Tätigkeitsschwerpunkt.⁴³⁹ Aufgrund der sinkenden Schwellen für die Betriebsstättenbegründung liegen Betriebsstätten *c. p.* häufiger vor.⁴⁴⁰ Die frühere Betriebsstättenbegründung führt nicht zu einer Stärkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sondern verlagert die Abgrenzungsebene.⁴⁴¹ Während die territoriale Zugehörigkeit Bedeutung gewinnt, spielt die wirtschaftliche Zugehörigkeit weiterhin keine Rolle.⁴⁴² Für die Beseitigung der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung ist dies unproblematisch, denn beide können, **4.110**

⁴³⁵Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 163. A. A.: OECD, *Guidelines 2017*, S. 38, Ziff. 1.14.

⁴³⁶Vgl. Unterkapitel 3.4.3.

⁴³⁷Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 160, Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 14 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740.

⁴³⁸Vgl. Art. 1, 4, 7, 10-12 OECD-MA 2017 u. OECD-MA 2014, Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 15, Schön, *StuW 2012*, S. 219 u. de Wilde, *Intertax 2010*, S. 282.

⁴³⁹Vgl. Art. 5 OECD-MA 2017 u. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 9. Zur im- und expliziten Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs s. Schön, *StuW 2012*, S. 219.

⁴⁴⁰Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 19, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 251-252, Rn. 7.91 u. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 758.

⁴⁴¹Alternativ kann der Betriebsstättenbegriff soweit gelockert werden, dass die Aufteilung i. G. auf der Vergleichbarkeitsanalyse beruht. Die Betriebsstätte würde mangels Kontur überflüssig. Es könnte direkt an die wirtschaftliche Zugehörigkeit angeknüpft werden. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219.

⁴⁴²Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 8 u. 51, Schön, *StuW 2012*, S. 219 u. Schwenske/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, S. 2. A. A.: Pinkernell, *FR 2013*, S. 740. Die Zuordnung der Besteuerungsrechte bleibt unverändert. S. für die hier interessierenden Einkunftsquellen Art. 7 Abs. 1, 10 Abs. 1 u. 2, 11 Abs. 1 u. 2 u. 12 Abs. 1 OECD-MA 2014 u. OECD-MA 2017.

eine einheitliche Anwendung der Aufteilung vorausgesetzt, i. R. d. territorialen Zugehörigkeit vermieden werden.⁴⁴³

Die Abgrenzung der Höhe nach basiert auf der Vergleichbarkeitsanalyse, welche die Leistungsentstehung, insb. für iWG, anhand der Kriterien Funktion, Risiko und Kontrolle verursachungsgerecht aufteilen soll.⁴⁴⁴ Folglich erfasst die überarbeitete Vergleichbarkeitsanalyse die staatlichen Wertschöpfungsbeiträge nur unvollständig.⁴⁴⁵ Sie teilt das Substrat ausschließlich anhand der Investitionstätigkeit auf und berücksichtigt die Leistungsverwertung nicht.⁴⁴⁶ Aufgrund der zunehmenden räumlichen Entkopplung von Leistungserstellung und -verwertung perpetuiert die fortgesetzte Investitionsorientierung die Gestaltungsanreize.⁴⁴⁷ 4.111

Die Begleitmaßnahmen modifizieren die abkommensrechtliche Zuweisung der Besteuerungsbefugnis nicht.⁴⁴⁸ Mit der Hinzurechnungsbesteuerung und der Zinsschranke greifen die Staaten in die innerstaatliche Gewinnermittlung ein.⁴⁴⁹ Beide Maßnahmen verlegen „nur“ die zeitliche Erfassung des Substrats durch eine fiktive Dividendenausschüttung resp. die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs.⁴⁵⁰ Das soll Steuergerechtigkeit herstellen, da das Substrat wirtschaftlich zum Inland gehören soll, begründet jedoch keine Anknüpfung des TPS an die wirtschaftliche Zugehörigkeit.⁴⁵¹ Der modifizierte Nexus-Ansatz beschränkt die Anwendung von Präferenzregimen und demonstriert die starke Verankerung des Territorialprinzips.⁴⁵² Schließlich setzt die Zulässigkeit der Vorzugsbesteuerung voraus, dass sich die Begünstigung auf die Erträge aus territorial zugehörigen iWG beschränkt.⁴⁵³ 4.112

⁴⁴³Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 175.

⁴⁴⁴Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 35, Ziff. 1.6, S. 44-45, Ziff. 1.36, S. 259-260, Ziff. 6.34 u. S. 263-264, Ziff. 6.48, Greil, *StuW 2017*, S. 162, Bernhardt u. a., *Kapitel O*, Rn. 18-21 u. Stein u. a., *IStR 2020*, S. 85-86.

⁴⁴⁵Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 259-260, Ziff. 6.34 u. Schön, *StuW 2012*, S. 219.

⁴⁴⁶Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 44-45, Ziff. 1.36 u. S. 259-260, Ziff. 6.34 u. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 33.

⁴⁴⁷Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 33 u. 40.

⁴⁴⁸Vgl. OECD, *Action 3*, S. 13, Ziff. 7, OECD-MA 2017, welches die Begleitmaßnahmen nicht enthält, u. Eilers/Hennig, *ISR 2015*, S. 423.

⁴⁴⁹Vgl. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 33, Brähler, *Steuerrecht*, S. 292-295 u. 515-516, OECD, *Action 3*, S. 15, Ziff. 11 u. Bannes/Cloer, *BB 2016*, HI9486566.

⁴⁵⁰Vgl. Brähler, *Steuerrecht*, S. 294-295, 304-305, 516 u. 534. Implizit wird vorausgesetzt, dass die entsprechenden Steuervorauszahlungen bei tatsächlichem Zufluss der Ausschüttung bzw. im Zeitpunkt der Veräußerung berücksichtigt werden bzw. die Zinsaufwendungen tatsächlich geltend gemacht werden können.

⁴⁵¹Vgl. Jarass, *EWS 2015*, S. 145 u. 146 u. OECD, *Action 3*, S. 13, Ziff. 7 u. S. 16, Ziff. 17. – Der Ansatz verstößt gegen die Investitionsorientierung des TPS. Danach gilt das Steuersubstrat am Investitionsort entstanden und darf nur dort besteuert werden; für Unternehmensgewinne ist das der Ort der Niederlassung der Unternehmung und für Zinsen der Ansässigkeitsort des Kapitalgebers. Vgl. Art. 9 u. 11 OECD-MA 2017 u. Jarass, *EWS 2015*, S. 145. Bei Dreiecksachverhalten kann durch das Zusammenspiel zwischen Zinsschranke und Hinzurechnungsbesteuerung das Ziel, die Besteuerung am „Ort der wirtschaftlichen Aktivität“ wiederherzustellen, vollkommen verfehlt werden. Vgl. Devereux/Vella, *CESifo DICE Report*, S. 5.

⁴⁵²Vgl. Watrin u. a., *IStR 2016*, S. 403, Vlasceanu, *Structuring*, S. 240-241 u. Benz/Böhmer, *DB 2015*, S. 2537.

⁴⁵³Vgl. Watrin u. a., *IStR 2016*, S. 403, Vlasceanu, *Structuring*, S. 240-241 u. Benz/Böhmer, *DB 2015*, S. 2537.

Die Staaten haben weiterhin die Möglichkeit ihren Substratanteil unilateral zu beeinflussen, da sie die Transferpreise einseitig anpassen können. Dabei besteht aufgrund des Ermessensspielraums bei der Sachverhaltswürdigung und der Transferpreisberechnung die Möglichkeit, dass die Staaten einen größeren Teil der Bemessungsgrundlage beanspruchen als ihnen theoretisch zusteht. Sie können damit auch die Teilnahme an den wirtschaftlichen Chancen und Risiken der MNU verschieben. **4.113**

Aufgrund der unveränderten Anknüpfungspunkte können die Steuerpflichtigen durch formale Gestaltungen die Steuerbefugnis weiterhin beeinflussen. Das bedeutet, das überarbeitete TPS i. V. m. den Begleitmaßnahmen stellt i. E. dem Grunde nach keine und der Höhe nach nur teilweise Steuergerechtigkeit her. **4.114**

4.1.3.2.1.2. Steuerwettbewerb Der Steuerwettbewerb ist gewährleistet, wenn die Politik mittels steuerlicher Maßnahmen Investitionsanreize setzen kann.⁴⁵⁴ Die Anreize sollen sich allerdings nicht ausschließlich auf die mobilen (passiven) Bemessungsgrundlagen bzw. die (effektiven) Steuersätze beschränken.⁴⁵⁵ Die Ergebnisse des BEPS-Projekts werden nun daraufhin untersucht. **4.115**

Die Aufteilung der Besteuerungsrechte bleibt konzeptionell unverändert.⁴⁵⁶ Die Staaten können also weiterhin durch die Änderung der Belastungsstruktur Investitionsentscheidungen beeinflussen.⁴⁵⁷ Der Steuerwettbewerb bleibt bestehen.⁴⁵⁸ **4.116**

Die Hinzurechnungsbesteuerung verhindert durch die Ausschüttungsfiktion den Aufschub der Besteuerung und hebt die Belastung der Zwischengesellschaft auf das inländische Niveau an.⁴⁵⁹ Folglich kann die Attraktivität von Zwischengesellschaften gesenkt und der Wettbewerb um mobile Bemessungsgrundlagen entschärft werden.⁴⁶⁰ Dafür müsste allerdings eine weltweite, einheitliche und effektive Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung gewährleistet sein.⁴⁶¹ Aufgrund der Ausgestaltung als Empfehlung ist jedoch damit zu rechnen, dass das Nebeneinander von Steuersystemen ohne bzw. mit unterschiedlich wirksamen Hinzurechnungsregeln bestehen bleibt.⁴⁶² Eine Beeinflussung des Steuerwettbewerbs i. S. e. Eingrenzung auf Real- bzw. Finanzinvestitionen ist folglich nicht ohne Weiteres zu erwarten.⁴⁶³ **4.117**

Die Zinsabzugsbeschränkung verteuert die Fremdfinanzierung, mithin ist eine Gewinnverlagerung weniger vorteilhaft.⁴⁶⁴ Die steuerliche Gleichstellung von Eigen- und **4.118**

⁴⁵⁴Vgl. Rodi, *StuW* 2008, S. 327-328.

⁴⁵⁵Vgl. Pinkernell, *FR* 2013, S. 743-744, OECD, *Adressing*, S. 85 u. *Action Plan*, S. 17 u. 19-20.

⁴⁵⁶Vgl. insb. die hier interessierenden Art. 7, 9, 10-12 OECD-MA 2017 u. OECD-MA 2014, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 261-262, Rn. 8.04 u. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies* 2014, S. 12-13.

⁴⁵⁷Vgl. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 261-262, Rn. 8.04.

⁴⁵⁸Vgl. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 261-262, Rn. 8.04 u. Devereux/Vella, *CESifo DICE Report*, S. 7.

⁴⁵⁹Vgl. Eilers/Hennig, *ISR* 2015, S. 422.

⁴⁶⁰Vgl. Vgl. OECD, *Action 3*, S. 57-58, Ziff. 100-101 u. Pinkernell, *Internationales Steuerrecht Länderbericht (IStR LB)* 2015, S. 46.

⁴⁶¹Vgl. Pinkernell, *IStR LB* 2015, S. 46 u. Radmanesh, *IStR* 2015, S. 900.

⁴⁶²Vgl. Pinkernell, *IStR LB* 2015, S. 46 u. 48 u. Radmanesh, *IStR* 2015, S. 896.

⁴⁶³Vgl. Pinkernell, *IStR LB* 2015, S. 45-46.

⁴⁶⁴Vgl. OECD, *Action 4*, S. 17, Ziff. 5.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Fremdkapital findet dagegen nicht statt, so dass Gestaltungspotential verbleibt.⁴⁶⁵ Analog zur Hinzurechnungsbesteuerung müssten alle Staaten wirkungsgleiche Maßnahmen ergreifen, um die Wettbewerbsintensität zu mildern.⁴⁶⁶ Die Zinsschranke wurde als „common approach“ eingestuft, was i. V. z. einer unverbindlichen „best practice“ einen dringenden Umsetzungsbedarf ausdrückt, jedoch kein verbindlicher Mindeststandard ist.⁴⁶⁷ Zugleich sind einzelne Staaten bereit, weitere Vergünstigungen zu gewähren.⁴⁶⁸ Aufgrund der divergierenden Interessenlagen erscheint eine einheitliche Umsetzung unwahrscheinlich.⁴⁶⁹

Der modifizierte Nexus-Ansatz schränkt die Anwendung von Patentboxen auf die im jeweiligen Hoheitsgebiet entstandenen iWG(-Anteile) ein.⁴⁷⁰ Der Anreiz, iWG zum Zwecke einer Präferenzbesteuerung zu übertragen,⁴⁷¹ sinkt folglich, da die nichtbegünstigten Einkünfte dem Normalsteuersystem unterworfen werden (müssen).⁴⁷² Die Vereinbarung als Mindeststandard und der entstehende (politische) Umsetzungszwang kann den Wettbewerb um mobile Einkunftsquellen wirksam entschärfen.⁴⁷³ **4.119**

Die Auswertung, insb. der Begleitmaßnahmen, zeigt, dass das BEPS-Projekt Instrumente hervorgebracht hat, die den Steuerwettbewerb um mobile Bemessungsgrundlagen dämpfen können.⁴⁷⁴ Die Maßnahmen setzen aber ein wirkungsgleiches Vorgehen aller Staaten voraus.⁴⁷⁵ Vor dem Hintergrund der Erosion des internationalen Konsenses und der Furcht vor der Gefährdung der eigenen Wettbewerbsposition bestehen begründete Zweifel, dass alle Staaten kooperieren und zu Gunsten anderer Staaten auf Substrat verzichten.⁴⁷⁶ Unabhängig davon bleibt der Druck auf die (effektiven) Steuersätze der Normalsteuersysteme bestehen, da diese weiter (unbeschränkt) im Wettbewerb stehen, da niedrige Steuersätze nicht *per se* schädlich sind und da die Mobilität MNU tendenziell zunimmt.⁴⁷⁷ Die Teilnahme am Steuerwettbewerb ist folglich nicht **4.120**

⁴⁶⁵Vgl. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 9 u. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 12-13.

⁴⁶⁶Vgl. Bohn, *Alternativmodelle*, S. 13-14.

⁴⁶⁷Vgl. Staats, *IStR 2016*, S. 136.

⁴⁶⁸Im Jahr 2015 hat das United Kingdom (UK) das Finance Company Partial Exemption (FCPE)-Regime eingeführt. Das erlaubt sog. Double Dip-Strukturen. Danach können in UK ansässige Unternehmungen ausländische Finanzierungsgesellschaften gründen deren Erträge i. E. zu 5,5 % statt zum Normalsteuersatz von 22 % besteuert werden. Die Finanzierungsgesellschaft sowie die durch sie finanzierte operative Einheit können Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben abziehen. Die in Zinsertrag transformierten Gewinne unterliegen damit einer deutlich geringeren Belastung als bspw. bei einer direkten Finanzierung durch die UK-Gesellschaft. Je nach Ausgestaltung der Ausnahmen für Finanzierungsgesellschaften wäre die Zinsabzugsbeschränkung neutralisiert. Vgl. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 8-9.

⁴⁶⁹Vgl. Christians/Shay, *General Report*, S. 30-33 u. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 8-9.

⁴⁷⁰Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 582-583 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56.

⁴⁷¹Das Ergebnis gilt allerdings nur für eine direkte Übertragungen und nicht für Anteilerwerbe. Vgl. Hagemann/Kahlenberg, *in: HHR*, § 4j, Rn. 35.

⁴⁷²Vgl. Hagemann/Kahlenberg, *in: HHR*, § 4j, Rn. 35 u. Benz/Böhmer, *DB 2015*, S. 2537.

⁴⁷³Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 54.

⁴⁷⁴Vgl. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 94.

⁴⁷⁵Vgl. Erwägungsgrund 6 und 16 ATAD, S. L 193-2 u. Bannes/Cloer, *BB 2016*, S. 1048.

⁴⁷⁶Vgl. Piltz, *IStR 2013*, S. 682, Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 10 u. 18, Bannes/Cloer, *BB 2016*, S. 1048 u. Christians/Shay, *General Report*, S. 27-28 u. 39-40.

⁴⁷⁷Vgl. R. Schreiber, *DB 2016*, S. 398, Bannes/Cloer, *BB 2016*, S. 1047-1048, Becker, *IStR 2014*, S. 706 u. Raupach, *Utopie*, S. 699.

freiwillig. Die ggf. erforderliche Steuerrechtsharmonisierung wird im nächsten Absatz untersucht.

4.1.3.2.1.3. Steuerrechtsharmonisierung Die Steuerrechtsharmonisierung, also die Angleichung der einzelnen Steuerrechtsordnungen, soll zum Schutz der Steuersouveränität schonend erfolgen.⁴⁷⁸ Andernfalls besteht die Gefahr, dass sich die Staaten der Harmonisierung bzw. dem BEPS-Projekt ganz oder teilw. verweigern.⁴⁷⁹ Inwieweit die Vorschläge der OECD dieses Ideal erfüllen, wird nun diskutiert. **4.121**

Die Anpassung des OECD-MA sowie der Verrechnungspreisrichtlinien verändern das TPS nicht grundlegend.⁴⁸⁰ Die konkrete Umsetzung in DBA bleibt den Vertragsparteien vorbehalten.⁴⁸¹ Während die Staaten die Steuerquellen beinahe einheitlich zuordnen, grenzen sie das Substrat, aufgrund unterschiedlicher Methoden bei der FuR-Analyse und der Transferpreisberechnung, uneinheitlich ab.⁴⁸² Die vorgeschlagene Verfeinerung der Methoden löst die Abgrenzungsprobleme ohne Harmonisierung nicht.⁴⁸³ Die stärkere Betonung der FuR ggü. formalen Vereinbarungen zur Ermittlung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit eröffnet neue Ermessensspielräume, so dass das BEPS-Projekt ohne Harmonisierung die Gefahr der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung und somit das Konfliktpotential sogar vergrößert.⁴⁸⁴ **4.122**

Im vorangegangenen Abschnitt wurde mehrfach darauf hingewiesen, dass die Begleitmaßnahmen ihren Zweck i. G. nur erfüllen, wenn die Staaten wirkungsgleiche Maßnahmen ergreifen. Die OECD erhob jedoch ausschließlich den modifizierte Nexus-Ansatz zum Mindeststandard, während sie die Umsetzung der Zinsschranke und der Hinzuverrechnungbesteuerung nur empfiehlt.⁴⁸⁵ Für keine der Maßnahmen gibt die OECD eine konkrete Ausgestaltung vor, stattdessen definiert sie mehrere Bausteine, die die Staaten anhand ihrer Bedürfnisse konkretisieren können.⁴⁸⁶ Für die Ausgestaltung von Präferenzregimen besteht i. V. z. den übrigen Maßnahmen der geringste Spielraum.⁴⁸⁷ **4.123**

Formell vermeidet die OECD eine verpflichtende Harmonisierung, gleichwohl sieht sie einen Bedarf für einheitliche Mindeststandards.⁴⁸⁸ Deren gleichmäßige Umsetzung soll ein Peer Review-Prozess sichern, der auf andere Maßnahmen ausgedehnt wer-

4.124

⁴⁷⁸Vgl. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 94.

⁴⁷⁹Vgl. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 94 u. Piltz, *IStR 2013*, S. 682.

⁴⁸⁰Vgl. Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 91.

⁴⁸¹Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2015*, S. 2541.

⁴⁸²Vgl. Art. 5, 7 u. 9-12 OECD-MA 2017, Art. 5, 7 u. 9-12 UN-MA 2017, Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 146 u. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 33.

⁴⁸³Vgl. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 2-3 u. Prebble, *VUW WP 7*, S. 9-10.

⁴⁸⁴Vgl. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 2-3 u. Art. 5 OECD-MA 2017.

⁴⁸⁵Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 54.

⁴⁸⁶Vgl. OECD, *Action 5*, Chapter 4, S. 23-44, OECD, *Action 4*, S. 25-38, Ziff. 22-62 u. OECD, *Action 3*, S. 9-10, Fuest u. a., *StuW 2015*, S. 92 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 55-56.

⁴⁸⁷Vgl. OECD, *Action 5*, Chapter 4, S. 23-44, welches recht klare Grenzen definiert u. Benz/Böhmer, *DB 2015*, S. 2537. Dagegen OECD, *Action 4*, S. 25-38, Ziff. 22-62 u. OECD, *Action 3*, S. 9-10.

⁴⁸⁸Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 54, Watrin u. a., *DStZ 2016*, S. 402 u. Bannes/Cloer, *BB 2016*, S. 1048. Der OECD fehlt die nötige Rechtsetzungsbefugnis. Vgl. Staats, *IStR 2016*, S. 136.

den kann.⁴⁸⁹ Zudem sollen weitere Staaten zur Zusammenarbeit eingeladen und dazu bewegt werden, die Ergebnisse des BEPS-Projekts zu übernehmen.⁴⁹⁰ Damit zeigt sich, dass das TPS und die Begleitmaßnahmen durchaus ein hohes Harmonisierungs-niveau erfordern, sonst stimmen die Aufteilungsergebnisse nur zufällig überein und eine Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung ist vorprogrammiert.⁴⁹¹ Die Notwendigkeit der Steuerrechtsharmonisierung drückt sich auch in der Erwartung der OECD aus, dass sich die Steuersysteme angleichen.⁴⁹² Die Staaten können ihre nationale Steuerrechtsordnung zwar autonom gestalten, doch ohne ein ausreichend abgestimmtes Vorgehen werden weder die Doppel- noch die Doppelnichtbesteuerung wirkungsvoll verhindert.⁴⁹³ Der Anspruch keiner bzw. einer möglichst geringen Rechtsharmonisierung erfüllt das TPS folglich nur in geringem Umfang.⁴⁹⁴

4.1.3.2.1.4. Besonderheiten multinationaler Unternehmungen MNU besitzen eine hohe spezialisierungsbedingte Mobilität, verfügen über hohes Synergiepotential und profitieren von ihrem Näheverhältnis.⁴⁹⁵ In Kombination mit der fehlenden Entscheidungsneutralität besteht für sie ein Anreiz zur Steuergestaltung, ob die Ergebnisse des BEPS-Projekts diesen beseitigen und dabei auf ein Sondersteuerrecht für MNU verzichten, wird nun erörtert.⁴⁹⁶ **4.125**

Das BEPS-Projekt fokussiert sich auf die Lösung der Nahestehendenproblematik, soweit dadurch die Standortmobilität beeinflusst wird, handelt es sich um einen Reflex, denn die Investitionstätigkeit soll nicht beschränkt werden.⁴⁹⁷ Die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse bleibt im Kern unverändert.⁴⁹⁸ Allerdings schließt eine Spezialisierung bzw. Spaltung der Tätigkeit eine Betriebsstättenbegründung nicht mehr aus.⁴⁹⁹ Ebenso kann der Einsatz eines Vertreters einen Anknüpfungspunkt nicht mehr vermeiden, wenn der Vertreter wesentlich zum Vertragsschluss beiträgt, selbst wenn derselbe den Vertrag formal nicht abschließt, oder er mit einer Vertragspartei eng ver- **4.126**

⁴⁸⁹Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2015*, S. 2543.

⁴⁹⁰Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2015*, S. 2543.

⁴⁹¹Vgl. Petrucci, *Pricing*, S. 2 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 203.

⁴⁹²Vgl. Staats, *ISTr 2016*, S. 136. Ähnlich die United Nations (UN). Vgl. UN, *Commentary*, S. iii Ziff. 2. Trotz der großen Zweifel an der „freiwilligen“ Harmonisierung, ist denkbar, dass die Staaten nach und nach ihre Rechtsordnungen anpassen. Das zeigt zumindest die Einführung von Zinsabzugsbeschränkungen in mehreren Staaten noch vor Abschluss des BEPS-Projekts. Einsicht in deren Notwendigkeit sowie institutionalisierter oder spontaner politischer Druck sind mögliche Gründe. Eine Sonderrolle nehmen die EU-Mitgliedstaaten i. R. d. europäischen Integration ein. Sie haben sich zur Einführung der Zinsschranke und der Hinzurechnungsbesteuerung gem. Art. 4 u. 7 ATAD verpflichtet. Vgl. Staats, *ISTr 2016*, S. 135 u. 140, Christians/Shay, *General Report*, S. 19-20 u. 28-33 u. Eilers, in: *Lüdicke/Sistermann*, § 9, Rn. 80.

⁴⁹³Vgl. Watrin u. a., *DStZ 2016*, S. 402 u. Ogazón Juárez/Hamzaoui, *Overview*, S. 10.

⁴⁹⁴Vgl. Ogazón Juárez/Hamzaoui, *Overview*, S. 10.

⁴⁹⁵Vgl. U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 391-392 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 89-90, Ziff. 1.157 u. OECD, *Adressing*, S. 6.

⁴⁹⁶Vgl. Unterkapitel 2.2.2 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 945-946.

⁴⁹⁷Vgl. U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 387 u. G20, *Communiqué, Ankara 2015*, Ziff. 11.

⁴⁹⁸Vgl. Art. 7 u. 9-12 OECD-MA 2017 u. OECD-MA 2014 u. Fehling, *FR 2015*, S. 819.

⁴⁹⁹Vgl. Art. 5 Abs. 4 u. 4.1 OECD-MA 2017 u. van der Ham/Retzer, *ISTr 2016*, S. 753-755 u. 758.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

bunden ist.⁵⁰⁰ Mithin entscheidet das Gesamtbild der Verhältnisse. Die Möglichkeiten, die Aktivitäten für steuerliche Zwecke zu gestalten, nehmen ab.⁵⁰¹

Auf die als kritisch geltenden iWG und Finanzinstrumente dürften sich die Änderungen des OECD-MA kaum auswirken, denn das TPS gibt keine „richtige“ Gestaltung der Aktivitäten vor.⁵⁰² Außerdem bestimmt weiterhin die FuR-Verteilung die Höhe des Transferpreises.⁵⁰³ Daher dürfte der Bemessungsgrundlageneffekt begrenzt sein; schließlich definieren die MNU die FuR-Verteilung und damit den Substratanteil je Steuerhoheit.⁵⁰⁴ **4.127**

Die Begleitmaßnahmen dagegen haben einen erheblich beschränkenden Effekt.⁵⁰⁵ **4.128** Der modifizierte Nexus-Ansatz begrenzt die Wirkung von Präferenzregimen auf die in deren Gültigkeitsbereich entstandenen Aufwendungen.⁵⁰⁶ Die gruppeninterne iWG-Verlagerung kurz vor oder in der Verwertungsphase verliert an Reiz; sofern das Normalsteuersystem des Ziellandes selbst keine geringere Steuerlast begründet.⁵⁰⁷ Die Zinsschranke knüpft an ein eng umrissenes Verhältnis zwischen dem Nettozinsaufwand und dem steuerlichen EBITDA an.⁵⁰⁸ Damit wird unabhängig von der zulässigen Höhe der Zinssätze eine Grenze für den Umfang der (Gesellschafter-)Fremdfinanzierung gesetzt.⁵⁰⁹ Die Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung beschränkt die Thesaurierungsmöglichkeit für niedrig oder nicht besteuerte (passive) Einkünfte.⁵¹⁰ Mithin reduzieren die Maßnahmen die aus der Spezialisierung und dem Nähverhältnis resultierenden Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung.⁵¹¹ Im geringen Umfang wird also an die tatsächliche Aktivität vor Ort angeknüpft.

Die OECD verzichtet auf ein (allgemeines) Sonderrecht für Konzerne. Allerdings **4.129** ist die Zinsschranke eine spezielle Regelung für die konzerninterne Fremdfinanzierung. Sie verbietet konzerninterne Darlehen nicht, doch sinkt deren Attraktivität erheblich. Ob die Wirkung prohibitiv ist und in welchem Umfang diese Regelung für die unverbundene Wirtschaftssubjekte gilt, entscheiden aufgrund der offenen Ausgestaltung

⁵⁰⁰Vgl. Art. 5 Abs. 5, 6 u. 8 OECD-MA 2017 u. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 751-752.

⁵⁰¹Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56-57.

⁵⁰²Vgl. Ditz, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 9*, Rn. 57-59, OECD, *Guidelines 2017*, S. 78, Ziff. 1.121, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 947, Baumhoff/Puls, *IStR 2009*, S. 76 u. Werra, *IStR 2009*, S. 82. Die OECD scheint von einem anderen Verständnis auszugehen. Vgl. OECD, *Convention 2017*, S. 226, Ziff. 3b), Greil, *IStR 2020*, S. 126 u. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 18.

⁵⁰³Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 51, Ziff. 1.51, Borstell u. a., in: *Vögele, Kapitel B 2020*, Rn. 79 u. 82-83, Oppel, *SteuK 2016*, S. 57, Betten/Naoum, *Structuring*, S. 64 u. 66 u. Baumhoff/Puls, *IStR 2009*, S. 74.

⁵⁰⁴Vgl. Betten/Naoum, *Structuring*, S. 66 u. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 758. Zu einem anderen Ergebnis gelangt Robles, die den Effekt allerdings auf moralischen Druck und nicht auf das BEPS-Projekt zurückführt. Vgl. Robles, *UASM DP 7*, S. 31-35.

⁵⁰⁵Vgl. Rautenstrauch/Suttner, *BB 2016*, S. 2393 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1042-1043.

⁵⁰⁶Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 582-583 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56.

⁵⁰⁷Vgl. Vlasceanu, *Structuring*, S. 239-241.

⁵⁰⁸Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56 u. OECD, *Action 4*, S. 11, u. S. 25-26, Ziff. 23.

⁵⁰⁹Vgl. Eilers, in: *Lüdicke/Sistermann, § 9*, Rn. 51, 55 u. 77.

⁵¹⁰Vgl. Eilers/Hennig, *ISR 2015*, S. 422.

⁵¹¹Vgl. Overesch, *Abwehrmaßnahmen*, S. 75-76 u. Oppel, *SteuK 2016*, S. 55.

die Staaten. – Zumindest in der EU ist wegen der Diskriminierungsverbote möglich, dass die Zinsschranke unabhängig vom Bestehen eines Nahestehendenverhältnisses und der Motivation der Fremdfinanzierung, d. h. für alle Wirtschaftssubjekte, anwendbar ist.⁵¹² – Die Vorgaben der OECD erzwingen beides nicht. Mithin sind Anforderungen, kein Sonderrecht zu schaffen und Instrumente des wirtschaftlichen Verkehrs nicht zu verbieten oder umzudefinieren, erfüllt.

Die Synergieeffekte sollen grds. nach dem Beitrag der MNU-Elemente abgegrenzt werden.⁵¹³ Nach Abzug einer angemessenen Vergütung der Koordinationstätigkeit kann eine proportionale Aufteilung genügen.⁵¹⁴ Eine zwingende, eindeutige und überschneidungsfreie Abgrenzung entsteht aufgrund der bestehenden Ermessensspielräume nicht.⁵¹⁵ Die Abgrenzung hängt primär vom Resultat des Fremdvergleichs ab.⁵¹⁶ Des Weiteren sind aktive Synergieeffekte zwingend aufzuteilen, während passive Synergieeffekte nicht aufgeteilt werden müssen.⁵¹⁷ Damit ist erwartbar, dass Staaten zur Substratsicherung auf eine Aufteilung der passiven Verbundvorteile bestehen, wenn ihr Substratanteil dadurch steigt.⁵¹⁸ Offen lässt die OECD das Aufeinandertreffen von aktiven und passiven Synergieeffekten, bspw., wenn die MNU konzertiert vorgeht, während der Lieferant ohnehin einen Vorteil gewährt hätte, weil eines der beteiligten MNU-Elemente die kritische Abnahmemenge bereits erreicht.⁵¹⁹ In einem solchen Fall tragen die Elemente offensichtlich nicht in gleicher Weise zum gemeinsamen Vorteil bei. Eine proportionale Verteilung wäre zulässig, dürfte aber dem TPS kaum entsprechen.⁵²⁰ Eine freie Abgrenzung bzw. eine Zuweisung sämtlicher Synergieeffekte kann verhindert werden.⁵²¹ Eine vollständig dem Veranlassungsprinzip entsprechende analytische Aufteilung bietet die OECD problembedingt jedoch nicht.⁵²² Die Anforderung wird mithin teilweise erfüllt. **4.130**

Die Analyse zeigt, dass es der OECD zwar gelingt, die für MNU aus der Mobilität und dem Näheverhältnis entstehenden Gestaltungsspielräume zu beschränken und Substratverlagerungen zu verhindern, ohne ein Sonderrecht zu schaffen. Die Einführung der Zinsschranke zeigt jedoch auch, dass das TPS selbst zur Lösung nur bedingt geeignet ist und dass Steuerpflichtige getroffen werden können, deren Handeln nicht **4.131**

⁵¹²Vgl. Führich, *IStR* 2007, S. 342.

⁵¹³Vgl. OECD, *Guidelines* 2017, S. 91, Ziff. 1.162 u. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 126, Rn. 4.11. Zur fehlenden Erfassbarkeit von Synergieeffekten durch das TPS s. Greil, *StuW* 2017, S. 161.

⁵¹⁴Vgl. OECD, *Guidelines* 2017, S. 91, Ziff. 1.161.

⁵¹⁵Vgl. Ditz, *FR* 2015, S. 116.

⁵¹⁶Vgl. OECD, *Guidelines* 2017, S. 91, Ziff. 1.161-1.162 u. Benz/Böhmer, *DB* 2015, S. 2539.

⁵¹⁷Vgl. OECD, *Guidelines* 2017, S. 90, Ziff. 1.158 u. S. 91, Ziff. 1.161.

⁵¹⁸Vgl. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 126-127, Rn. 4.13.

⁵¹⁹Vgl. OECD, *Guidelines* 2017, S. 89-95, Ziff. 1.157-1.173.

⁵²⁰Vgl. OECD, *Guidelines* 2017, S. 91, Ziff. 1.161-1.162 u. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 125-126, Rn. 4.10.

⁵²¹Vgl. Benz/Böhmer, *DB* 2015, S. 2539.

⁵²²Vgl. OECD, *Guidelines* 2017, S. 39, Ziff. 1.10, Greil, *StuW* 2017, S. 161 u. Ditz, *FR* 2015, S. 116.

Das Ergebnis überrascht nicht. Das TPS beruht auf dem SEA. Es negiert die wirtschaftliche Einheit und damit die durch sie entstehenden Synergieeffekte. Das TPS kann diese Effekte also theoretisch nicht erfassen. Vgl. Ditz, *FR* 2015, S. 120 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 151.

durch steuerliche Motive dominiert wird.⁵²³ Die verursachungsgerechte Aufteilung von Synergieeffekte ist ebenfalls nicht abschließend sichergestellt. Insgesamt wird die das TPS den formulierten Ansprüchen teilw. gerecht. Die bisher unberücksichtigten Ausstrahlungseffekte auf die ökonomische Aktivität werden im Anschluss an die Diskussion der Vereinbarkeit mit den internationalen Rechtsprinzipien untersucht.

4.1.3.2.2. Internationale Steuerrechtsprinzipien Das Völkerrecht fordert von einem Anknüpfungspunkt ausschließlich Sachnähe.⁵²⁴ Im TPS begründet die territoriale Bindung das Besteuerungsrecht, während wirtschaftliche Gesichtspunkte die Substrataufteilung bestimmen.⁵²⁵ Insoweit besteht ein „genuine link“ zum jeweiligen Hoheitsgebiet.⁵²⁶ Die Begleitmaßnahmen greifen nicht in die Steuerbefugnis ein, sondern modifizieren deren Ausübung.⁵²⁷ Das TPS und die Begleitmaßnahmen entsprechen i. E. dem Völkerrecht. **4.132**

Das europäische Recht fordert die Einhaltung der Diskriminierungsverbote sowie der MT-RL und der ZL-RL.⁵²⁸ Da das TPS einheitlich auf internationale und nationale Sachverhalte anwendbar ist sowie eine Doppelbesteuerung verhindern kann, diskriminiert es grenzüberschreitende Vorgänge in seiner Grundform weder direkt noch indirekt.⁵²⁹ Allerdings kann mangels Verbindlichkeit der OECD-Vorgaben die nationale Umsetzung des TPS zu einer Diskriminierung führen, welche aber nicht dem Mechanismus anzulasten ist.⁵³⁰ **4.133**

Die Begleitmaßnahmen, namentlich die Zinsschranke und die Hinzurechnungsbesteuerung, verstoßen aufgrund einer drohenden Höher- bzw. Mehrfachbesteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte latent gegen die europäischen Grundfreiheiten sowie das Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot.⁵³¹ Die Verankerung der Zinsschranke und der Hinzurechnungsbesteuerung im europäischen Sekundärrecht könnte, trotz der entstehenden Hindernisse für den Binnenmarkt, die Europarechtswidrigkeit entfallen lassen.⁵³² Zum Ersten hat der europäische Gesetzgeber die Regelung einstimmig getroffen; zum Zweiten ist der europäische Integrationsprozess noch nicht abgeschlossen; zum Dritten sollte der EuGH ggü. der Wertung des europäischen Gesetzge- **4.134**

⁵²³Vgl. Eilers, in: *Lüdicke/Sistermann*, § 9, Rn. 77.

⁵²⁴Vgl. Kußmaul/Berens, *StB 2016*, S. 112.

⁵²⁵Vgl. Art. 7 u. Art. 9 OECD-MA 2017.

⁵²⁶Vgl. Lehner, in: *Vogel/Lehner, Grundlagen*, Rn. 11.

⁵²⁷Vgl. OECD-MA 2017, welches die hier untersuchten Begleitmaßnahmen nicht enthält, Hey, *StuW 2008*, S. 110 u. Bier/Dehne, *IStR 2019*, S. 613-614.

⁵²⁸Vgl. Lehner, *IStR 2019*, S. 278-279, Schönfeld, *IStR 2012*, S. 216, Beiser, *Einmalerfassung*, S. 19-20 u. Drüen/Kahler, *StuW 2005*, S. 172-173.

⁵²⁹Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 254 u. Beiser, *Einmalerfassung*, S. 19-20.

⁵³⁰Vgl. Schönfeld, *IStR 2012*, S. 216 u. Beiser, *Einmalerfassung*, S. 21-22.

⁵³¹Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 254, Pinkernell, *IStR LB 2015*, S. 46, Hey, *StuW 2008*, S. 112-113 u. Beiser, *Einmalerfassung*, S. 6-7, 10 u. 28. Zu beachten ist, dass die Hinzurechnungsbesteuerung in der EU aufgrund der Substanzanforderungen nur in Ausnahmefällen, d. h. auf rein künstliche Gestaltungen, anwendbar ist. Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 743 u. Pohl, in: *Fuhrmann, AStG, Vor. §§ 7-14*, Rn. 116.

⁵³²Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 254 u. Hey, *StuW 2008*, S. 127-128. Kritisch: Mammen/Nielsen, *WPg 2018*, S. 1540.

bers Zurückhaltung üben, um die Gewaltenteilung nicht zu gefährden.⁵³³ Entscheidend wird jedoch sein, ob der EuGH die Regelungen der ATAD als Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung anerkennt.⁵³⁴ – Spitz gefragt: „Wird der EuGH eine Gleichheit im ‚Unrecht‘ anerkennen, weil alle Mitgliedstaaten die Grundfreiheiten bzw. das Beschränkungsverbot verletzen?“⁵³⁵ und „Führt eine mögliche Überausstattung mit Substanz selbst zu einer künstlichen Gestaltung?“⁵³⁶ In jedem Fall sind die Mitgliedstaaten gut beraten, sich auf die Beseitigung missbräuchlicher Gestaltungen zu konzentrieren.⁵³⁷

Das OECD-MA gewährt für Dividenden-, Zins- und Lizenzzahlungen dem Empfängerstaat ein unbegrenztes, und dem Quellenstaat ein begrenztes Besteuerungsrecht.⁵³⁸ Die MT-RL und die ZL-RL verbieten Quellensteuern auf solche Zahlungen, und die Mitgliedstaaten müssen auf die Besteuerung der empfangenen Dividenden verzichten oder die Steuerzahlung der ausschüttenden Gesellschaft anrechnen.⁵³⁹ Damit macht das europäische Recht restriktivere Vorgaben als das OECD-MA.⁵⁴⁰ Eine günstigere Regelungen, wie z. B. die MT-RL und die ZL-RL, schließt das OECD-MA nicht aus, so dass die Abweichung der europäischen Richtlinien unschädlich ist.⁵⁴¹

4.135

Das TPS erfüllt die Vorgaben des internationalen und des europäischen Rechts.⁵⁴² Für die Begleitmaßnahmen wird dies aufgrund der latenten Europarechtswidrigkeit der Zinsschranke und der Hinzurechnungsbesteuerung erst die Rspr. abschließend entscheiden. Eine Billigung ist jedoch nicht ausgeschlossen.⁵⁴² Die Übereinstimmung des angepassten TPS mit den ökonomischen Prinzipien wird nun geprüft.

4.136

⁵³³Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 254. Kritisch: Hennrichs/Hey, in: *Tipke/Lang*, § 13, Rn. 13.148.

⁵³⁴Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 249-250 u. Mammen/Nielsen, *WPg 2018*, S. 1540. Für die deutsche Zinsschranke, die hier Pate gestanden hat, wurde das vehement bestritten. Vgl. Hey, *StuW 2008*, S. 111 u. 123-124. Optimistisch: Kiesewetter, *IStR 2018*, S. 630. In jedem Fall scheint der EuGH gewillt rein formale Gestaltung nicht als Ausübung der Grundfreiheiten anzuerkennen und den Steuerpflichtigen die Richtlinienvorteile zu versagen. Vgl. EuGH, *Urt. v. 26.2.2019, C-115/16, N Luxembourg 1, C-118/16, X Denmark A/S, C-119/16, C Danmark I, C-299/16, Z Denmark ApS*, Tenor Nr. 2 u. 6.

⁵³⁵Kritisch zur Rechtssetzungskompetenz der Kommission: Opperl, *SteuK 2016*, S. 59 u. Mammen/Nielsen, *WPg 2018*, S. 1540.

⁵³⁶Vgl. Schönfeld, *IStR 2012*, S. 217.

⁵³⁷Vgl. Hey, *StuW 2017*, S. 254, Hey, *StuW 2008*, S. 128, Mammen/Nielsen, *WPg 2018*, S. 1540 u. Pinkernell, *IStR LB 2015*, S. 46.

⁵³⁸Vgl. Art. 10-12 OECD-MA 2017.

⁵³⁹Vgl. Art. 4 u. 5 MT-RL u. Art. 1 Abs. 1 ZL-RL. Wirkungsgleiche Maßnahmen sind eingeschlossen, doch beanstandet der EuGH die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Zinsen nicht. Dies dürfte auch für die Zinsschranke gelten. Vgl. Hey, *StuW 2008*, S. 119, Eilers, in: *Lüdicke/Sistermann*, § 9, Rn. 79 u. EuGH, *Urt. v. 21.7.2011, C-397/09, Scheuten Solar Technology*, Rn. 28-31.

⁵⁴⁰Vgl. Lehner, *IStR 2019*, S. 278-279, Art. 10-12 OECD-MA 2017, Art. 4 u. 5 MT-RL u. Art. 1 Abs. 1 ZL-RL.

⁵⁴¹Vgl. Art. 10-12 OECD-MA 2017.

⁵⁴²Die Hinzurechnung gem. § 8 GewStG verletzt die ZL-RL nicht, sondern unterliegt als Bestandteil der Bemessungsgrundlagenermittlung der mitgliedstaatlichen Regelungsautonomie. Für die Zinsschranke kann das ebenso gesehen werden. Für die Hinzurechnung sieht der europäische Gesetzgeber in Art. 7 ATAD die bei der Missbrauchstypisierung notwendige Widerlegungsmöglichkeit vor. Vgl. EuGH, *Urt. v. 21.7.2011, C-397/09, Scheuten Solar Technology*, Rn. 28-31, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 951 u. Englisch, in: *Tipke/Lang*, § 4, Rn. 4.99 u. 4.101. Kritisch: Hennrichs/Hey, in: *Tipke/Lang*, § 13, Rn. 13.155.

4.1.3.2.3. Ökonomische Prinzipien Stärker als die bisher untersuchten Anforderungen beeinflussen ökonomische Prinzipien die Wirksamkeit des TPS. Schließlich entscheiden die Steuersubjekte weder aufgrund steuerpolitischer Überlegungen noch internationaler Rechtsprinzipien, sondern aufgrund des persönlichen Vorteils.⁵⁴³ Mithin muss das System den ökonomischen Prinzipien genügen, sonst wird die gewünschte Aufteilung nicht oder nur mit erheblichem Aufwand erreicht.⁵⁴⁴ **4.137**

4.1.3.2.3.1. Leistungsfähigkeitsprinzip Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips erfordert die Einhaltung des objektiven Nettoprinzips, die Anknüpfung an das Markteinkommen und die Vermeidung einer Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung.⁵⁴⁵ Die Übereinstimmung des TPS mit den Anforderungen wird nachfolgend untersucht. **4.138**

Die territoriale Zuordnung der Steuerquellen stellt sicher, dass jede Quelle dem Grunde nach durch höchstens einen Staat belastet wird.⁵⁴⁶ Um zu verhindern, dass mehr als ein Staat denselben Gewinn besteuert, wird dieser Gewinn mittels Transferpreisen der Höhe nach aufgeteilt.⁵⁴⁷ Übt ein Staat sein Besteuerungsrecht nicht aus, sollen sog. „subject-to-tax“- bzw. „switch-over“-Klauseln eine Nichtbesteuerung vermeiden.⁵⁴⁸ Jedoch schließt nur eine dem Grunde und der Höhe nach einheitliche Gewinnzuordnung die Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung aus.⁵⁴⁹ Dies kann das TPS nur bedingt sicherstellen, da jeder Staat aufgrund seines Ermessensspielraums eine individuelle Interpretation und Umsetzung der Transferpreisbestimmungen vornehmen kann. Es besteht latent die Gefahr, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip wegen der mehrfachen Ertragsberücksichtigung bzw. der fehlenden Aufwandsberücksichtigung verletzt wird. **4.139**

Das TPS soll die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Substrats und damit die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte widerspiegeln.⁵⁵⁰ Die FuR- bzw. die Vergleichbarkeitsanalyse und die Transferpreismethoden als zentrale Bausteine ermöglichen i. R. d. Argumentationsspielräume hinsichtlich der Funktionen, Kontrolle und Risikotragung(-sfähigkeit) Steuersubstrat anzuziehen.⁵⁵¹ Der Aufteilung und Besteuerung liegt damit nicht die tatsächliche, sondern eine (willkürliche) am Maßstab Dritter **4.140**

⁵⁴³Vgl. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 851.

⁵⁴⁴Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 50 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 9-10.

⁵⁴⁵Vgl. Hey/Seer, in: *Tipke/Lang*, § 8, Rn. 8.54, Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 21 u. Bruins u. a., *Report*, S. 20.

⁵⁴⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 5, Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 20 u. Seer, in: *Tipke/Lang*, § 1, Rn. 1.87.

⁵⁴⁷Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 3, Petruzzi, *Pricing*, S. 2 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 69-70.

⁵⁴⁸Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 310, Brähler, *Steuerrecht*, S. 102 u. Schönfeld, *ISr 2012*, S. 216. S. § 50d Abs. 9 EStG u. Art. 9b ATAD.

⁵⁴⁹Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 4, Petruzzi, *Pricing*, S. 2, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 854 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 69-70.

⁵⁵⁰Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 2.

⁵⁵¹Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 2.

verhandelte Soll-Leistungsfähigkeit zugrunde.⁵⁵² Die Gefahr von Strafen verstärkt die Tendenz Gewinne primär unter dem Gesichtspunkt der Anerkennung und nicht nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit aufzuteilen.⁵⁵³ Soweit sich die Staaten einigen und eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung verhindern, sind Abweichungen von der tatsächlichen wirtschaftlichen Zugehörigkeit vernachlässigbar, da sie, aufgrund eines einheitlichen Wertmaßstabs, grds. zu einer gleichmäßigen und einmaligen Verteilung des Steuersubstrats führen können.⁵⁵⁴

Die erfolgswirksame Erfassung interner Leistungen verletzt mangels Realisation 4.141 scheinbar das Markteinkommensprinzip.⁵⁵⁵ Allerdings steht dem leistenden ein empfangendes MNU-Element ggü., so dass der Saldo aus Ertrag und Aufwand, ein identischer Transferpreis vorausgesetzt, ausgeglichen ist.⁵⁵⁶ Eine Belastungsdifferenz entsteht erst bei abweichenden Bemessungsgrundlagen oder Steuersätzen.⁵⁵⁷ Die Durchbrechung des Realisationsprinzips auf MNU-Ebene löst, sofern etwaige negative Einkünfte nicht sofort zu einer Steuererstattung führen, einen temporären Effekt aus, der mit dem tatsächlichen Absatz am Markt ausgeglichen wird.⁵⁵⁸ Das folgt aus dem SEA und entspricht der Wirkung, die zwischen Dritten eintritt.⁵⁵⁹ Mithin ist eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht erkennbar.

Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann die Verankerung von Miss- 4.142 brauchsvermeidungsnormen, wie die Zinsschranke oder die Hinzurechnungsbesteuerung, fördern.⁵⁶⁰ Derartige Normen müssen allerdings sachgerecht und folgerichtig umgesetzt werden.⁵⁶¹

Die Zinsschranke limitiert den Zinsabzug, ohne dass der andere Staat den fehlen- 4.143 den Zinsabzug durch einen Verzicht auf die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage kompensiert.⁵⁶² Ist der Abzug später möglich, bspw. aufgrund eines Vortrags der unberücksichtigten Aufwendungen, wird die Leistungsfähigkeit nur temporär überschätzt.⁵⁶³ Andernfalls ist die (wirtschaftliche) Doppelbelastung final und das objektive Nettoprinzip verletzt, es sei denn der andere Staat besteuert die korrespondierenden Zinserträge

⁵⁵²Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 32-33 u. 35, de Wilde, *Pie*, S. 21 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 203.

⁵⁵³Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 57, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 72, Mayer, *Market*, S. 18 u. Hanken, *Controlling & Management Review (CMR) 2017*, S. 54-55.

⁵⁵⁴Vgl. Lüdicke, *Wirtschaft*, S. 41.

⁵⁵⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 13-14 u. 151-153, der allerdings die MNU-Ebene betrachtet u. Raupach, *Utopie*, S. 692.

⁵⁵⁶Vgl. Beiser, *StuW 2005*, S. 302.

⁵⁵⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 54-55 u. Beiser, *StuW 2005*, S. 297.

⁵⁵⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 152-153.

⁵⁵⁹Vgl. Beiser, *Einmal erfassung*, S. 17. A. A.: Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 151-152.

⁵⁶⁰Vgl. Gabel, *StuW 2011*, S. 3-4 u. 6.

⁵⁶¹Vgl. Gabel, *StuW 2011*, S. 6-9.

⁵⁶²Vgl. Hey, *StuW 2008*, S. 110, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 952 u. 954 u. Bier/Dehne, *IStr 2019*, S. 611. Zum Zusammenspiel von Zinsschranke und TPS s. Bier/Dehne, *IStr 2019*, S. 613-615.

⁵⁶³Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 954 u. OECD, *Action 4: 2016 Update*, S. 72, Rn. 161. Kritisch: Hey, *StuW 2008*, S. 122. Zu beachten ist, dass dies implizit bedeutet, dass die betroffenen Unternehmungen ihre Finanzierungsstruktur anpassen müssen. Vgl. Schiefer, in: *Hagemann/Kahlenberg, Art. 4*, Rn. 237.

nicht.⁵⁶⁴ Letztes ist jedoch nicht vorgesehen. Die vorgeschlagenen Regelungen zum Untergang des Zinsvortrags, bspw. zeitliche Befristung und schädlicher Gesellschafterwechsel, scheinen vielmehr darauf ausgelegt zu sein, die Nutzung der Zinsvorträge auszuschließen.⁵⁶⁵ Die Zinsschranke führt so systematisch zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.⁵⁶⁶ Zudem überschießt die Norm und verletzt das Folgerichtigkeitsgebot, da nichtmissbräuchliche Bank- oder Inlandsfinanzierungen einbezogen werden.⁵⁶⁷ Somit tritt die Rechtfertigung der Begrenzung des Zinsabzugs als Missbrauchsbekämpfung in den Hintergrund und gibt dem Fiskalinteresse Vorrang.⁵⁶⁸ Die Zinsschranke als Instrument zur Sicherung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit führt i. E. zu einer ungerechtfertigten Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips.⁵⁶⁹

Die Hinzurechnung durchbricht die Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften, d. h., deren Gewinne werden ohne Ausschüttung auf Ebene der Gesellschafter erfasst.⁵⁷⁰ Ob dadurch das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt wird, hängt maßgeblich von der Umsetzung ab.⁵⁷¹ Während eine Hinzurechnung gem. Art. 7 Abs. 2 Buchs. a ATAD durch Vorabausschüttungen vermieden und der ursprüngliche Zweck, die Thesaurierung niedrig oder unbesteuerter Gewinne zu verhindern, verwirklicht werden kann, sanktionieren die §§ 7-14 AStG Auslandsinvestitionen *per se*.⁵⁷² Schließlich unterliegt der (anteilige) Zwischengewinn mangels Freistellung (§ 10 Abs. 2 AStG) einer höheren Belastung als eine Ausschüttung, so dass die Auslandsaktivitäten einer Zusatzsteuer – einer Strafsteuer – unterworfen werden.⁵⁷³ Die Hinzurechnung gem. AStG verletzt damit das

⁵⁶⁴Vgl. Bier/Dehne, *IStR* 2019, S. 611, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 951 u. 954 u. Hey, *StuW* 2008, S. 122.

⁵⁶⁵Vgl. Hey, *StuW* 2008, S. 122, Fuest u. a., *StuW* 2015, S. 92, Bier/Dehne, *IStR* 2019, S. 613 u. OECD, *Action 4: 2016 Update*, S. 72-73, Ziff. 161 u. 164-165. Andernfalls würde nach Auffassung der OECD zukünftiges Gewinnverlagerungspotential geschaffen.

⁵⁶⁶Vgl. Hey, *StuW* 2008, S. 110 u. Kessler, *IStR* 2007, S. 419.

⁵⁶⁷Vgl. Gabel, *StuW* 2011, S. 8-9, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 950-951 u. Bier/Dehne, *IStR* 2019, S. 611-612. Zwar sind Ausnahmen vorgesehen, doch sind aus deutscher Sicht die Anforderungen teilw. so hoch, dass diese i. G. nicht genutzt werden können. Vgl. Bier/Dehne, *IStR* 2019, S. 612-613.

⁵⁶⁸Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 951 u. Gabel, *StuW* 2011, S. 8-9.

⁵⁶⁹Vgl. Hey, *StuW* 2008, S. 122, Pinkernell, *FR* 2013, S. 742-743, Fuest u. a., *StuW* 2015, S. 92 u. Bier/Dehne, *IStR* 2019, S. 616.

⁵⁷⁰Vgl. Hennrichs/Hey, in: *Tipke/Lang*, § 13, Rn. 13.135, Fuhrmann, in: *Fuhrmann*, *AStG*, § 7, Rn. 13 u. Pohl, in: *Fuhrmann*, *AStG*, Vor. §§ 7-14, Rn. 76.

⁵⁷¹Die OECD räumt den Staaten erhebliche Gestaltungsspielräume für die Reichweite der Maßnahmen ein. Diese reichen von einer Konzentration auf bestimmte nicht ausgeschüttete niedrig besteuerte Einkünfte bishin zur Erfassung sämtlicher Einkünfte der Zwischengesellschaft. Vgl. OECD, *Action 3*, S. 43-44, Ziff. 75, Fuhrmann, in: *Fuhrmann*, *AStG*, § 7, Rn. 22 u. Böhmer/Gebhardt/S. Krüger, in: *Hagemann/Kahlenberg*, Vor Art. 7 und 8, Rn. 11 u. 19-20.

⁵⁷²Vgl. William Haarmann, *IStR* 2011, S. 566-567, Böhmer/Gebhardt/S. Krüger, in: *Hagemann/Kahlenberg*, Vor Art. 7 und 8, Rn. 2-3, Böhmer/Gebhardt/S. Krüger u. a., in: *Hagemann/Kahlenberg*, Art. 7, Rn. 54, Köhler, in: *Strunk/Kaminski/Köhler (S/K/K)*, *AStG*, Vor § 7, Rn. 38 u. BFH, *I R* 3/96, Punkt II.4.

⁵⁷³Vgl., William Haarmann, *IStR* 2011, S. 572, Brähler, *Steuerrecht*, S. 532, Haase, *DStR* 2019, S. 828-829, Köhler, in: *S/K/K*, *AStG*, Vor § 7, Rn. 32-37.1 u. Vogt, in: *Blümich*, *AStG*, Vor §§ 7-14, Rn. 60 u. 63. Der Zwischengewinn unterliegt sogar einer Doppelbesteuerung, wenn er nicht innerhalb von acht Jahren aussgeschüttet wird (gem. Art. 10 Abs. 3 AStG i. V. m. § 3 Nr. 41 EStG). Vgl. Pohl, in: *Fuhrmann*, *AStG*, Vor. §§ 7-14, Rn. 16 u. Köhler, in: *S/K/K*, *AStG*, Vor § 7, Rn. 37.1.

Leistungsfähigkeitsprinzip, während dies bei der Hinzurechnung gem. ATAD nicht der Fall ist.

Die Standardsetzer scheinen anzunehmen, dass Inländer, die eine ausländische Gesellschaft beherrschen und sich einen Gewinn ausschütten könnten, eine erhöhte steuerliche Leistungsfähigkeit besitzen.⁵⁷⁴ Das ist wenig überzeugend, da das für inländische Gesellschaften ebenso gilt.⁵⁷⁵ Ganz davon abgesehen, sind Ausschüttungen der Zwischengesellschaft an ihre Gesellschafter i. d. R. gem. § 8b EStG steuerfrei.⁵⁷⁶ 4.145

Der modifizierte Nexus-Ansatz soll den Umfang der Präferenzregime auf den lokal entstandenen Anteil an den FuE-Ergebnissen einschränken.⁵⁷⁷ Bei Präferenzregimen handelt es sich um Lenkungsnormen zur FuE-Förderung.⁵⁷⁸ Lenkungsnormen als solche unterliegen nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, müssen sich jedoch eng am Lenkungszweck orientieren, sonst verhindern sie die gleichmäßige Besteuerung und verletzen i. w. S. das Leistungsfähigkeitsprinzip.⁵⁷⁹ Die Begünstigung beliebiger iWG, wie sie bisher möglich war, geht über das vorgesehene Lenkungsziel hinaus.⁵⁸⁰ Die Beschränkung der Präferenzregime auf Einkünfte, die auf FuE-Tätigkeiten zurückgehen, dagegen entspricht dem Lenkungszweck und fördert die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips. 4.146

Insgesamt schließt das TPS einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht aus. Allerdings führen gerade die Begleitmaßnahmen, welche das Prinzip stärken sollen, zu dessen Verletzung. Das TPS genügt dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur teilw. 4.147

4.1.3.2.3.2. Allokationseffizienz Das TPS soll die Allokationseffizienz nicht stören.⁵⁸¹ Dafür muss es eine pareto optimale Kapitalverteilung herstellen, d. h., die Nettoendite für Inlands- und Auslandsinvestitionen müssen übereinstimmen.⁵⁸² In einem nichtharmonisierten internationalen Steuersystem verwirklicht das nur eine kapitalexportneutrale Besteuerung.⁵⁸³ 4.148

⁵⁷⁴Vgl. Pohl, in: *Fuhrmann, AStG, Vor. §§ 7-14*, Rn. 12. Selbst wenn die Leistungsfähigkeit der gesamten MNU gestiegen und eine Belastung zulässig ist, steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der Zwischengesellschaft zu. Vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017.

⁵⁷⁵Vgl. Pohl, in: *Fuhrmann, AStG, Vor. §§ 7-14*, Rn. 12. Allenfalls für Steuerpflichtige mit einem hohen persönlichen Einkommensteuersatz ließe sich anbringen, dass sie mit Zwischengesellschaften eine geringere Belastung erreichen könnten. Dies gilt jedoch für nichtbetroffene Inlandsfälle ebenfalls. Vgl. Pohl, in: *Fuhrmann, AStG, Vor. §§ 7-14*, Rn. 13 u. William Haarmann, *IStR 2011*, S. 566-567.

⁵⁷⁶Vgl. Henrichs/Hey, in: *Tipke/Lang, § 13*, Rn. 13.135. Im Fall einer Beteiligung durch eine natürliche Person, könnte sie das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG beanspruchen, dass ebenfalls zu einer erheblich geringeren Steuerbelastung führt. Mit Art. 7 ATAD könnte das Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren zu neuer Blüte kommen.

⁵⁷⁷Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 582-583.

⁵⁷⁸Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 579, Becker, *IStR 2014*, S. 706-707 u. Tipke, *StRO 1*, S. 340-341.

⁵⁷⁹Vgl. Tipke, *StRO 1*, S. 340-341 u. 495-496.

⁵⁸⁰Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 580-581.

⁵⁸¹Vgl. OECD, *Adressing*, S. 8 u. 50 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 51.

⁵⁸²Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 302 u. 305-306 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 51.

⁵⁸³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 309-310. Allerdings ist zu beachten, Systeme, die die klassischen Neutralitätskonzepte zugrunde legen, sind selbst nicht neutral, da sie entweder „inbound-“ oder „outbound-“ Investitionen diskriminieren. Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 441.

Die OECD stellt das herrschende TPS nicht in Frage, sondern will die Funktionsfähigkeit wiederherstellen und Schwachstellen beseitigen.⁵⁸⁴ Die Zuordnung der Besteuerungsrechte bleibt unverändert.⁵⁸⁵ Die potentiell zunehmende Zahl an Betriebstätten aufgrund der Anpassung des Art. 5 i. V. m. Art. 7 OECD-MA 2017 kann, sofern die Freistellungsmethode angewandt wird, als Stärkung der Besteuerung am Investitionsort also der KIN interpretiert werden.⁵⁸⁶ 4.149

Das fortbestehende Nebeneinander aus Ansässigkeits- und Quellenprinzip bewirkt, dass unterschiedliche Staaten für MNU ökonomisch vergleichbare Sachverhalte, wie die Erträge aus der Eigen- bzw. der Fremdkapitalfinanzierung, besteuern und die Steuerbelastung die Entscheidung der MNU bestimmt.⁵⁸⁷ Die Einfügung systemfremder Substanz- oder Aktivitätsvorbehalte, bspw. das DEMPE-Konzept, zur Entzerrung steuermotivierter Substrataufteilungen kann realwirtschaftliche (Kollateral-)Schäden verursachen.⁵⁸⁸ Zum einen werden bspw. Einkünfte aus Dividenden-, Zins- oder Lizenzzahlungen grds. durch den Ansässigkeitsstaat des Gläubigers besteuert, eine ökonomische Aktivität ist nicht erforderlich.⁵⁸⁹ Zum anderen passen sich die Steuerpflichtigen solange an, wie Maßnahmen zur Erfüllung der Vorbehalte günstiger sind als die Steuerbelastung.⁵⁹⁰ Im Ergebnis ist eine (Faktor-)Reallokation zu erwarten, die zu einer realwirtschaftlichen Verzerrung mit erheblichen volkswirtschaftlichen Kosten führt.⁵⁹¹ Mithin ist die Kapitalverteilung steuerlich motiviert und nicht pareto optimal. 4.150

Die vorgeschlagene Zinsschranke ändert daran nichts.⁵⁹² Die Zinsschranke verteuert durch die (mindestens temporäre) Doppelbesteuerung die Fremdfinanzierung, so dass die Eigenfinanzierung relativ günstiger und ggf. erhöht wird.⁵⁹³ Werden die Maßnahmen zur Milderung der Doppelbesteuerung, d. h. der Zins- bzw. EBITDA-Vortrag, so ausgestaltet, dass sie, wie von der OECD implizit vorgesehen, i. G. nie genutzt werden können, könnten z. B. ökonomisch notwendige Umstrukturierungen unterbleiben oder verzögert werden, um einen Untergang dieser Zins- bzw. EBITDA-Vorträge zu vermeiden.⁵⁹⁴ Die Kapitalallokation bleibt steuermotiviert und ineffizient.⁵⁹⁵ 4.151

⁵⁸⁴Vgl. OECD, *Action Plan*, S. 20, Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 4-5 u. 13 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 121.

⁵⁸⁵Vgl. insb. die hier interessierenden Art. 7, 9, 10-12 OECD-MA 2017 u. OECD-MA 2014, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 261-262, Rn. 8.04 u. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 12-13.

⁵⁸⁶Vgl. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 758, Collier/Andrus, *BEPS*, S. 251-252, Rn. 19, Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 19 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 55 u. 123.

⁵⁸⁷Vgl. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 4-5, 9 u. 13.

⁵⁸⁸Vgl. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 4 u. 13-14.

⁵⁸⁹Vgl. Art. 10-12 OECD-MA 2017 u. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 14. Aufgrund ihrer Qualifikation als „passive“ Einkünfte ergibt die Forderung nach Aktivität keinen Sinn.

⁵⁹⁰Vgl. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 13 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 148.

⁵⁹¹Vgl. Devereux/Vella, *Oxford Legal Studies 2014*, S. 13.

⁵⁹²Vgl. Köhler, *DStR 2007*, S. 604.

⁵⁹³Vgl. OECD, *Action 4: 2016 Update*, S. 73, Ziff. 164-165, Kessler, *IStR 2007*, S. 418 u. Köhler, *DStR 2007*, S. 602.

⁵⁹⁴Vgl. Köhler, *DStR 2007*, S. 603. Ausführlich zu Umstrukturierungen i. R. d. deutschen Zinsschranke Hierstetter, *DB 2009*, S. 79-84.

⁵⁹⁵Vgl. Köhler, *DStR 2007*, S. 603-604 .

Die Hinzurechnungsbesteuerung schleust für bestimmte Einkünfte das ausländische **4.152**
 Steuerniveau auf das inländische herauf.⁵⁹⁶ Die Steuerbelastung wirkt sich auf Investitionsentscheidungen der betroffenen Inländer nicht aus, da differierende Vorsteuerrenditen durch die einheitliche Steuerbelastung nicht nivelliert werden.⁵⁹⁷ Dafür muss die Hinzurechnungsbesteuerung sicherstellen, dass das Belastungsziel erreicht wird.⁵⁹⁸ Ein Blick auf Art. 7 Abs. 2 Buchs. a ATAD zeigt, dass eine Anknüpfung an die nicht ausgeschütteten Gewinne, die Hinzurechnungsbesteuerung faktisch leerlaufen lässt, da die niedrigere Besteuerung durch höhere Ausschüttungen, welche in der EU i. d. R. steuerfrei sind, dem beherrschenden Gesellschafter zu Gute kommt.⁵⁹⁹ Mithin kann die Hinzurechnungsbesteuerung, bei sachgerechter Ausgestaltung, die KEN und damit die Allokationseffizienz fördern.⁶⁰⁰

Der modifizierte Nexus-Ansatz beschränkt die Reichweite von Patentboxen auf bestimmte iWG und den Umfang der lokal durchgeführten FuE.⁶⁰¹ Folglich verliert die (kurzfristige) steuerlich motivierte Verlagerung von iWG an Reiz.⁶⁰² Allerdings ist zu erwarten, dass Unternehmungen bereits vor Aufnahme der FuE prüfen, ob und welche Begünstigungen verfügbar sind, und direkt dort investieren, wo die steuerlich günstigsten Bedingungen herrschen.⁶⁰³ Mithin beeinflussen steuerliche Motive die FuE-Ansiedlung weiterhin, somit wird die Allokationseffizienz nicht verwirklicht.⁶⁰⁴ **4.153**

Als Ergebnis ist festzustellen, dass die Allokationseffizienz nicht erreicht wird, u. U. **4.154**
 sogar in weite Ferne rückt.⁶⁰⁵ Ursächlich dafür ist, dass die Staaten weiterhin auf eine (effektive) Steuerrechtsharmonisierung sowie auf eine generelle Anwendung des Welt-einkommensprinzips zur Herstellung der gewünschten KEN verzichten.⁶⁰⁶ Somit wird die verzerrende Wirkung des TPS nicht geheilt und durch die Begleitmaßnahmen sogar verstärkt.⁶⁰⁷ Die Forderung nach Allokationseffizienz erfüllt das TPS somit nicht.

4.1.3.2.3.3. Entscheidungsneutralität Auf einzelwirtschaftlicher Ebene darf ein **4.155**
 entscheidungsneutrales Aufteilungssystem die Disposition über die Besteuerungsbefug-

⁵⁹⁶Vgl. Pohl, in: Fuhrmann, AStG, Vor. §§ 7-14, Rn. 14.

⁵⁹⁷Vgl. Pohl, in: Fuhrmann, AStG, Vor. §§ 7-14, Rn. 14.

⁵⁹⁸Vgl. Schnitger/Gebhardt, IStR 2018, S. 213-214.

⁵⁹⁹Vgl. Böhmer/Gebhardt/S. Krüger, in: Hagemann/Kahlenberg, Vor Art. 7 und 8, Rn. 2-3 u. Böhmer/Gebhardt/S. Krüger u. a., in: Hagemann/Kahlenberg, Art. 7, Rn. 54.

⁶⁰⁰Vgl. Pohl, in: Fuhrmann, AStG, Vor. §§ 7-14, Rn. 14 u. Kollruss, FR 2018, S. 218.

⁶⁰¹Vgl. Pross/Radmanesh, IStR 2015, S. 582-583.

⁶⁰²Vgl. Pross/Radmanesh, IStR 2015, S. 581-583.

⁶⁰³Vgl. Overesch, Abwehrmaßnahmen, S. 77-78.

⁶⁰⁴Das Ergebnis ist schlüssig, denn der Sinn von Patentboxen besteht in der Beeinflussung von Investitionsentscheidungen. Sie müssen, wenn sie funktionieren, der Allokationseffizienz entgegen wirken. Vgl. Pross/Radmanesh, IStR 2015, S. 579-580.

⁶⁰⁵Vgl. Overesch, Abwehrmaßnahmen, S. 77. Das überrascht nicht, da Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen zu immer weiteren Verzerrungen führen können. Vgl. Raupach, Utopie, S. 700.

⁶⁰⁶Die Einschränkung der Freistellungsmethode war und ist jedenfalls kein Gegenstand der Überarbeitung des TPS. Zu dem ist zu beachten, dass Allokationseffizienz aus globaler Sicht, aber nicht zwingend aus einzelstaatlicher Sicht wünschenswert ist. Vgl. Auerbach u. a., Corporate Income, S. 855.

⁶⁰⁷Vgl. Overesch, Abwehrmaßnahmen, S. 79.

nis nicht den Steuerpflichtigen überlassen oder wenigsten die Investitions-, die Finanzierungsentscheidungen sowie die Rechtsformwahl nicht beeinflussen.⁶⁰⁸ Inwieweit dies dem TPS und den Begleitmaßnahmen gelingt, wird nun untersucht.

Das BEPS-Projekt soll das TPS ohne konzeptionelle Änderungen stärken.⁶⁰⁹ Die Einkunftsquellen werden gem. Territorialprinzip zugeordnet und das Steuersubstrat mittels Transferpreisen abgegrenzt.⁶¹⁰ Die Abhängigkeit der Besteuerungsbefugnis vom Investitionsort bzw. Ansässigkeitsort ermöglicht es den Steuerpflichtigen den zur Besteuerung befugten Staat zu bestimmen, so dass das TPS keine Steuerbefugnisneutralität herstellt.⁶¹¹ **4.156**

Die tatsächliche Steuerbelastung bestimmen die Staaten dem Grunde und der Höhe nach eigenständig.⁶¹² Das TPS nivelliert Belastungsdifferenzen bzw. die Nachsteuerrenditen innerhalb oder zwischen den Steuerquellen nicht.⁶¹³ Gerade diese Belastungsunterschiede insb. bei ökonomisch vergleichbaren Sachverhalten, wie die Gabe von Eigen- und Fremdkapital, wirken sich auf die Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformentscheidung aus, schließlich entscheiden die Steuerpflichtigen anhand der steuerlichen Gesamtbelastung bzw. der tats. Nettoerndite der gesamten MNU. Die beschriebenen Gestaltungsanreize bleiben bestehen. Weiterhin kann gezeigt werden, dass die „perfekte“ Befolgung des TPS zu einer Gewinnverlagerung führt, da MNU eine hohe Effizienz und dadurch niedrigere (Grenz-)Kosten aufweisen.⁶¹⁴ Je stärker der unternehmensinterne Verrechnungspreis und der am Marktpreis ausgerichtete steuerliche Transferpreis auseinanderfallen, desto größer ist die mögliche Gewinnverlagerung, welche i. R. d. Sachverhaltsgestaltung und -darstellung (legal) genutzt werden kann.⁶¹⁵ Folglich ist das TPS nicht in der Lage, die Investitions-, Finanzierungs- und die Rechtsformneutralität zu gewährleisten. **4.157**

Die Zinsschranke und die Hinzurechnungsbesteuerung sollen, ohne in die Besteuerungsbefugnis einzugreifen, die Entscheidungsneutralität durch sachgerechte Verzerrungen herbeiführen.⁶¹⁶ Die Wirksamkeit hängt von der tatsächlichen Umsetzung ab.⁶¹⁷ Die Zinsschranke soll durch höhere Kosten für die Fremdfinanzierung die Eigenfinanzierung fördern. Die Verzerrung kann gerechtfertigt sein, wenn sich, wie z. B. vom deutschen Gesetzgeber angegeben, dadurch die Krisenfestigkeit der Unternehmungen er- **4.158**

⁶⁰⁸Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 71, de Wilde, *Intertax 2015*, S. 439 u. J. Lang, *StuW 1990*, S. 115.

⁶⁰⁹Vgl. OECD, *Action Plan*, S. 20 u. Schmidtke, *IStr 2015*, S. 121.

⁶¹⁰Vgl. Art. 7 Abs. 2 i. V. m. Art. 9 bzw. Art. 10 bis 12 OECD-MA 2017.

⁶¹¹Vgl. Beiser, *StuW 2005*, S. 300 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 7.

⁶¹²Vgl. OECD, *Action Plan*, S. 15 u. EuGH, *Urt. v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container Services*, Rn. 51.

⁶¹³S. OECD-MA 2017 und OECD, *Guidelines 2017*. Sie sehen keine Regelung vor. Vgl. Bauer/Langenmayr, *Bavarian Graduate Program in Economics (BGPE) DP 2011*, S. 18.

⁶¹⁴Vgl. Bauer/Langenmayr, *BGPE DP 2011*, S. 1-3 u. 14. Der Effekt wirkt u. U. selbstverstärkend! Vgl. Bauer/Langenmayr, *BGPE DP 2011*, S. 16.

⁶¹⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 148.

⁶¹⁶Vgl. Bier/Dehne, *IStr 2019*, S. 614 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 516.

⁶¹⁷Vgl. Staats, *IStr 2016*, S. 135.

höht.⁶¹⁸ Allerdings setzt die Konstruktion entgegengesetzte Anreize.⁶¹⁹ Sichere Unternehmungen, die einen kontinuierlichen Gewinn erzielen, können etwaige Zinsvorträge nicht nutzen, es sei denn sie stärken ihre Eigenkapitalbasis.⁶²⁰ Unternehmungen mit einem hohen Risiko, also stark schwankenden Ergebnissen, dagegen profitieren von der Zinsschranke, da sie Zinsvorträge schneller als Verlustvorträge abbauen können, so dass für diese eine stärkere Fremdfinanzierung (steuerlich) sinnvoll erscheint.⁶²¹ Wie eine stärkere Eigenkapitalbasis für sichere Unternehmen und eine höhere Fremdfinanzierung für riskante Unternehmen die Krisenfestigkeit fördert, ist unklar.⁶²² Insgesamt wirkt die Zinsschranke fiskalisch motiviert, da sie primär die Bemessungsgrundlagenverlagerung vermeiden soll und die Besteuerung nicht abzugsfähiger Zinszahlungen beim Empfänger in jedem Fall zu einer temporären Doppelbesteuerung führt.⁶²³ Die Einführung der Zinsschranke wirkt außerdem auf die Investitionsentscheidung ein, wenn die Steuerpflichtigen z. B. an einem Standort investieren, weil keine oder eine weniger strenge Zinsschranke eingeführt wird.⁶²⁴ Sie führt als Maßnahme zur „Gegenberichtigung der Finanzierungsentscheidung“ also weder zur Finanzierungs- noch zur Investitionsneutralität.

Die Hinzurechnungsbesteuerung soll Investitionen in Niedrigsteuergelände durch die Anhebung des Steuerniveaus unattraktiv machen.⁶²⁵ Wie der Vergleich zwischen Art. 7 ATAD und §§ 7-14 AStG zeigt, läuft das Ziel zumindest in Europa leer, wenn eine Vorbelastung nicht sichergestellt wird, da Gewinnausschüttungen aufgrund der MTR-RL steuerbefreit sind.⁶²⁶ Wegen der sehr unterschiedlichen Interessen der Staaten ist nicht mit einer einheitlichen Einführung beider Instrumente zu rechnen, so dass die Verzerrungen nicht gleichgerichtet wirken und die Verzerrungen von nichtnachweisbar (Hinzurechnungsbesteuerung gem. ATAD) bis hin zu überschießend (Zinsschranke) ausgestaltet sein können, so dass die Entscheidungsneutralität nicht erreicht wird.⁶²⁷ **4.159**

Patentboxen sollen Investitionen fördern und können ihrem Zweck nach nicht entscheidungsneutral sein.⁶²⁸ Ihre Beschränkung auf bestimmte lokal erzeugte iWG mindert zwar die Möglichkeit umfassend Bemessungsgrundlagen anzuziehen, doch Inves- **4.160**

⁶¹⁸Vgl. Bundestag, *Drs. 16/4841*, S. 31.

⁶¹⁹Vgl. Pummerer, *Zinsschranke*, S. 527-528.

⁶²⁰Vgl. Pummerer, *Zinsschranke*, S. 527-528.

⁶²¹Vgl. Pummerer, *Zinsschranke*, S. 527-528.

⁶²²Vgl. Pummerer, *Zinsschranke*, S. 527-528.

⁶²³Vgl. Schiefer, in: *Hagemann/Kahlenberg, Art. 4*, Rn. 237 u. Pummerer, *Zinsschranke*, S. 515-516 u. 528, Dourado/de la Feria, *WP 08/04*, S. 3 u. 7.

⁶²⁴Vgl. Beiser, *Einmalerefassung*, S. 27, Pummerer, *Zinsschranke*, S. 507 u. Staats, *ISTR 2016*, S. 135-136.

⁶²⁵Vgl. Böhmer/Gebhardt/S. Krüger, in: *Hagemann/Kahlenberg, Vor Art. 7 und 8*, Rn. 2 u. Brähler, *Steuerrecht*, S. 382 u. 516.

⁶²⁶Vgl. Böhmer/Gebhardt/S. Krüger, in: *Hagemann/Kahlenberg, Vor Art. 7 und 8*, Rn. 3 u. Böhmer/Gebhardt/S. Krüger u. a., in: *Hagemann/Kahlenberg, Art. 7*, Rn. 54.

⁶²⁷Vgl. Böhmer/Gebhardt/S. Krüger, in: *Hagemann/Kahlenberg, Vor Art. 7 und 8*, Rn. 3, Böhmer/Gebhardt/S. Krüger u. a., in: *Hagemann/Kahlenberg, Art. 7*, Rn. 58, Bier/Dehne, *ISTR 2019*, S. 613 u. Bannes/Cloer, *BB 2016*, HI986568.

⁶²⁸Vgl. Pross/Radmanesh, *ISTR 2015*, S. 579-580.

titionsneutralität stellt der modifizierte Nexus-Ansatz nicht her,⁶²⁹ sondern verändert den Zeitpunkt und den Umfang der Verlagerung von FuE-Tätigkeiten, da MNU mittels Präferenzregimen weiterhin einen Steuervorteil erzielen können.

Das TPS selbst verhindert weder einen Wechsel der Besteuerungsbefugnis noch gewährleistet es Investitions-, Finanzierungs- oder Rechtsformneutralität. Eine neutralisierende Verzerrung durch die Begleitmaßnahmen, setzt ein weitgehend einheitliches Vorgehen voraus. Aufgrund der unterschiedlichen Interessen der einzelnen Staaten ist ein einheitliches Vorgehen nicht zu erwarten, so dass eine Umsetzung der Begleitmaßnahmen keine nennenswerten Verbesserungen bewirken dürfte. **4.161**

4.1.3.2.3.4. Rechts- und Planungssicherheit Die Anpassung des TPS stellt keine Entscheidungsneutralität her. Allerdings könnten die BEPS-Maßnahmen die Rechts- und Planungssicherheit erhöhen, falls sie ermöglichen, die Grundlage der Besteuerung und die Höhe der Steuerlast zuverlässig zu bestimmen.⁶³⁰ Ob das TPS die Anforderungen erfüllt, wird nachfolgend diskutiert. **4.162**

Vor dem BEPS-Projekt konnte für bestimmte Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten und für Vertreter ohne Abschlussvollmacht die Betriebsstättenbegründung abkommenskonform ausgeschlossen werden.⁶³¹ Während die Anpassung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ein echter Richtungswechsel ist, da die darin genannten Tätigkeiten die Betriebsstättenbegründung nicht mehr *per se* ausschließen, verdeutlicht die Anpassung des Abs. 6 die bisherige Auffassung der OECD, dass der Vertreter anhand der wirtschaftlichen Gesamtumstände zu beurteilen ist.⁶³² Soweit Länder bereits den Ausnahmen gem. Abs. 4 ausschließlich deklaratorische Bedeutung beigemessen und sich am Gesamtbild der Tätigkeit orientiert haben, dürften sich die Änderungen kaum auswirken.⁶³³ Dies gilt analog für die Staaten, die bereits bisher nicht nur an die formale Abschlussvollmacht angeknüpft haben.⁶³⁴ Unsicherheit droht, wie bisher, wenn die Staaten die BEPS-Ergebnisse unterschiedlich umsetzen, da die steuerliche Einordnung abweichen kann.⁶³⁵ Ob die Änderung der Art. 5 Abs. 4 u. 6 OECD-MA 2014 die Rechts- und Planungssicherheit erhöht, hängt i. E., wie bisher, davon ab, ob die beteiligten Staaten eine korrespondierende Abgrenzung vornehmen.⁶³⁶ **4.163**

Für die Transferpreisermittlung bilden vertragliche Vereinbarungen weiterhin den Ausgangspunkt der Analyse, doch gewinnen ökonomische Kriterien, namentlich die **4.164**

⁶²⁹Vgl. Pross/Radmanesh, *IStR 2015*, S. 581-583.

⁶³⁰Vgl. Spengel/Malke, *Reference*, S. 68 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 121.

⁶³¹Vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014, Oppel, *SteuK 2016*, S. 56-57 u. Kofler u. a., *IStR-Beihefter 2017*, S. 3.

⁶³²Vgl. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 750-751 u. OECD, *Convention 2014*, S. 104, Ziff. 23 u. S. 108, Ziff. 33 u. OECD, *Convention 2017*, S. 132, Ziff. 58 u. S. 141-143, Ziff. 83-89.

⁶³³Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 65 u. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 130.

⁶³⁴Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 84.

⁶³⁵Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 63-65 u. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 752 u. 755.

⁶³⁶Danach sieht es allerdings nicht aus. Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 63-64.

Übernahme von FuR bzw. Kontrolle, erheblich an Bedeutung, da sie den wirtschaftlichen Gehalt konzerninterner Transaktionen wesentlich besser erfassen sollen.⁶³⁷ Dabei lässt die OECD bspw. offen, wann Kontrolle vorliegen soll oder wie eine Aufteilung erfolgen soll, wenn mehrere MNU einen iWG kontrollieren.⁶³⁸ Des Weiteren ist der unterstellte Zusammenhang zwischen Risiko und Vorhersehbarkeit denklogisch schwierig, da keine Kausalität besteht.⁶³⁹ In der Rückschau droht potentiell eine steuerlich motivierte Bewertung.⁶⁴⁰ Der entstehende Interpretations- und Ermessensspielraum macht den Eintritt der geforderten Rechts- und Planungssicherheit unwahrscheinlich.⁶⁴¹

Die erstmalige Definition des iWG gilt als bedeutender Fortschritt.⁶⁴² Allerdings 4.165
finden einige Faktoren, die zwar nicht mehr als iWG berücksichtigt werden können, als sog. Vergleichbarkeitsfaktoren dennoch Eingang in die Transferpreisermittlung.⁶⁴³ Die Qualifikation der Faktoren als Vergleichbarkeitsfaktoren verschiebt i. E. nur die Beurteilungsebene, die Diskussionspunkte bleiben, somit dürfte der Rechts- und Planungssicherheitsgewinn gering ausfallen.⁶⁴⁴

Darüber hinaus versäumt die OECD eine klare Abgrenzung zum GoF.⁶⁴⁵ Die Bestim- 4.166
mung des GoF knüpft bewusst nicht an Rechnungslegungsstandards, sondern an die Zahlungsbereitschaft an.⁶⁴⁶ Dieses Vorgehen ist inkonsequent, da ein GoF gem. OECD-Definition kein Wirtschaftsgut sein kann.⁶⁴⁷ Er haftet Faktoren an, die nicht kontrolliert (Zukunftsaussichten) oder besessen (Mitarbeiter) werden können, und ist nicht einzeln übertragbar.⁶⁴⁸ Die OECD öffnet wenig förderliche Ermessensspielräume.⁶⁴⁹

Die parallele Einführung von HTVI, deren Merkmale sich mit denen „klassischer“ 4.167
iWG teilw. decken, ist kritikwürdig, da auf HTVI andere Bewertungsmethoden und die

⁶³⁷Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 116-117, 129 u. 133, Petruzzi, *Pricing*, S. 27 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740. Allerdings bleiben ein erheblicher Gestaltungs- und Ermessensspielraum bestehen, wie der Überblick über die typischen FuR von Bittner, *Risikoanalyse*, 122-128 u. 136-139 zeigt.

⁶³⁸Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 135 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 103. Das Problem besteht auch für die FuR-Aufteilung. Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 128-129.

⁶³⁹Spannend ist, wie der Nachweis über die Einbeziehung von Risiken in die Bewertung, deren Kennzeichen der Nichtvorhersehbarkeit ist, geführt werden soll. Zudem darf die Nichtmaterialisierung nicht mit dem Fehlen des Risikos gleichgesetzt werden. Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 116-117 u. M. Koch, *IStR 2016*, S. 888.

⁶⁴⁰Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 103, M. Koch, *IStR 2016*, S. 888 u. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740.

⁶⁴¹Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740, Petruzzi, *Pricing*, S. 27 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 102.

⁶⁴²Vgl. M. Koch, *IStR 2016*, S. 882, M. Koch, *IStR 2015*, S. 200 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 100.

⁶⁴³Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 132 u. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 122.

⁶⁴⁴Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 122.

⁶⁴⁵Vgl. M. Koch, *IStR 2016*, S. 882.

⁶⁴⁶Vgl. M. Koch, *IStR 2016*, S. 887 u. M. Koch, *IStR 2015*, S. 200. Kritisch zur Anknüpfung der Definition an den FVG: Ditz/Pinkernell u. a., *IStR 2014*, S. 49.

⁶⁴⁷Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 122-123, Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 908 u. OECD, *Actions 8-10*, S. 67, Ziff. 6.6.

⁶⁴⁸Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 122-123 u. BFH, *Urt. v. 27.3.1996*, S. 577. Die OECD, *Actions 8-10*, S. 67, Ziff. 6.8 sieht die Einzelübertragbarkeit allerdings nicht als Voraussetzung für ein iWG an. Vgl. M. Koch, *IStR 2015*, S. 201-202.

⁶⁴⁹Vgl. Schmidtke, *IStR 2015*, S. 122-123. Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 909 dagegen scheinen dem Vorgehen der OECD folgen zu wollen und demonstrieren, u. U. unfreiwillig, den Ermessensspielraum.

ex post-Analyse Anwendung finden sollen.⁶⁵⁰ Es entsteht ein Anreiz iWG, z. B. bei einer neuen Verwendung, rückwirkend als HTVI zu beurteilen, so dass u. U. nachträglich strengere Dokumentationsanforderungen, im schlimmsten Fall andere Transferpreise anzuwenden sind.⁶⁵¹ Rechts- und Planungssicherheit in Bezug auf die Beurteilung von iWG, HTVI und GoF kann folglich bestenfalls durch eine ausreichende Dokumentation erreicht werden.⁶⁵²

Offen bleibt, wie iWG, HTVI und GoF zu bewerten sind.⁶⁵³ Auf iWG-bezogene Transaktionen dürfen u. a. sonstige Bewertungstechniken angewandt werden, wenn keine vergleichbaren Marktpreise ermittelt werden können, z. B. die Preisvergleichsmethode nicht anwendbar ist.⁶⁵⁴ Die dafür erforderliche Prognose der Zahlungsströme und Abzinsungsfaktoren führt nicht nur wegen der Notwendigkeit der transaktionsbezogenen Berechnung und des langen Planungshorizonts, sondern auch wegen der hohen Schwankungsbreite der Ergebnisse zu großer Unsicherheit.⁶⁵⁵ Die OECD mahnt daher eine umfassende Dokumentation der Entscheidungsgrundlagen an, doch besteht am Ende (a. E.) immer das Risiko, dass rückblickend sowohl der Transferpreis als auch die Dokumentation als unzureichend abgelehnt werden.⁶⁵⁶ Damit sind zugleich die zentralen Probleme, die Methodenvielfalt und die fehlende Wertkorrespondenz und Subjektivität, angesprochen, welche das BEPS-Projekt nicht löst.⁶⁵⁷ Für Transferpreise können weiterhin nur Bandbreiten ermittelt werden, die durch zwei Finanzverwaltungen mit eigenen Interessen beurteilt werden, es bleibt damit bei einem generellen Doppelbesteuerungsrisiko, also Rechts- und Planungsunsicherheit.⁶⁵⁸ **4.168**

Von den Begleitmaßnahmen hebt sich der modifizierte Nexus-Ansatz ab, da ein Präferenzsystem grds. anerkannt wird, wenn es diesem entspricht.⁶⁵⁹ Kritischer ist die Zuordnung und Abgrenzung der Aufwendungen für die FuE-Tätigkeit sowie die räumliche Zugehörigkeit, da hier ein gewisser Ermessensspielraum entsteht, so dass die Steuerpflichtigen dokumentieren müssen, dass die Tätigkeit im Anwendungsbereich der Patentbox ausgeübt wird.⁶⁶⁰ Insgesamt entsteht Planungssicherheit hinsichtlich der Anwendbar- **4.169**

⁶⁵⁰ *Ex post*-Erkenntnisse sollen primär der Verlässlichkeitstrolle dienen und nur in Ausnahmefällen zur Preisanpassung herangezogen werden können. Die Ausnahmefälle sind allerdings sehr weit gefasst. Vgl. M. Koch, *IStR 2016*, S. 887-888 u. OECD, *Actions 8-10*, S. 110-111, Ziff. 6.192-6.193.

⁶⁵¹ Vgl. Engelen, *IStR 2016*, S. 150.

⁶⁵² Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 135.

⁶⁵³ Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 100. Ein ähnliches Problem besteht bei den Synergieeffekten. Sie werden qualitativ präzise aufgeteilt, doch soll die quantitative Aufteilung letztlich proportional erfolgen. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 115-116.

⁶⁵⁴ Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 102, Ziff. 6.153, Schmidtke, *IStR 2015*, S. 125 u. Naumann/Groß, *IStR 2014*, S. 907.

⁶⁵⁵ Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 103-104, Ziff. 6.158-6.160, Schmidtke, *IStR 2015*, S. 126 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106.

⁶⁵⁶ Vgl. OECD, *Actions 8-10*, S. 104, Ziff. 6.160 u. Engelen, *IStR 2016*, S. 150.

⁶⁵⁷ Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 33 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 203.

⁶⁵⁸ Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer, Art. 9 MA*, Rn. 33 u. Greil, *StuW 2017*, S. 162.

⁶⁵⁹ Vgl. Opper, *SteuK 2016*, S. 56.

⁶⁶⁰ Vgl. Becker, *IStR 2014*, S. 707.

keit eines Präferenzregimes, werden keine überhöhten Dokumentationsanforderungen gestellt, gilt dies auch für die Bestimmung der begünstigungsfähigen Erträge.⁶⁶¹

Von den zahlreichen Anregungen der OECD zur Hinzurechnungsbesteuerung würden sich die Anknüpfung an eine tatsächliche Kontrolle und ein präziser, abschließender Katalog passiver Einkünfte besonders positiv auswirken.⁶⁶² Durch ein echtes Control-Konzept entfällt das Risiko, dass unverbundene und ggf. einander unbekannte Gesellschafter in die Hinzurechnungsbesteuerung fallen, obwohl sie keine beherrschende Stellung inne haben.⁶⁶³ Ein präziser, abschließender Katalog wiederum erleichtert die Einordnung und stellt im Vorfeld klar, welche Sachverhalte betroffen sind.⁶⁶⁴ Ob die Vorschläge der OECD zu mehr Rechtssicherheit führen, hängt letztlich von den Staaten ab, ihnen ist die Konkretisierung überlassen.⁶⁶⁵ 4.170

Die Zinsschranke dagegen knüpft u. a. an das EBITDA an. Wie hoch dieses ist, hängt u. a. vom Markterfolg ab. Diesen können die Steuerpflichtigen jedoch nur bedingt beeinflussen, da sie selbst vom Marktumfeld, bspw. der Konjunktur und der Konkurrenzsituation, abhängig sind.⁶⁶⁶ Analog gilt das für die *ex post*-Analyse von iWG.⁶⁶⁷ Öffnen sich für ein iWG nach dem Zeitpunkt der Transferpreisbestimmung bspw. vollkommen neue Verwendungsmöglichkeiten, muss dieses ggf. rückwirkend als HTVI qualifiziert und anders bewertet bzw. belastet werden.⁶⁶⁸ Die Steuerpflichtigen können folglich kaum oder nur unter hohem (Dokumentations-)Aufwand Rechts- und Planungssicherheit erreichen.⁶⁶⁹ 4.171

Aus Sicht der Steuerpflichtigen fördern die aus dem BEPS-Projekt hervorgegangenen Vorschläge die Rechts- und Planungssicherheit bestenfalls marginal.⁶⁷⁰ Eine Vereinheitlichung der Materie könnte die Unsicherheit reduzieren, doch die Unschärfe in der Abgrenzung und Bewertung steht dem entgegen.⁶⁷¹ Ob unter dem TPS Rechts- und Planungssicherheit eintritt, hängt damit weiterhin wesentlich von der Beweisvorsorge durch die Steuerpflichtigen und der Ermessensausübung der beteiligten Parteien 4.172

⁶⁶¹Vgl. Oppel, *SteuK 2016*, S. 56. Zu den Dokumentationsanforderungen s. OECD, *Action 5*, S. 30-34, Rn. 53-61.

⁶⁶²Vgl. Radmanesh, *IStr 2015*, S. 896-897 u. Haase, *DStR 2019*, S. 831-835.

⁶⁶³Vgl. Haase, *DStR 2019*, S. 831 u. 835, Köhler, in: *S/K/K, AStG, Vor § 7*, Rn. 31 u. Vogt, in: *Blümich, AStG, Vor §§ 7-14*, S. 121.

⁶⁶⁴Vgl. Haase, *DStR 2019*, S. 835.

⁶⁶⁵Vgl. Radmanesh, *IStr 2015*, S. 896-897 u. Haase, *DStR 2019*, S. 835. ATAD zeigt sehr deutlich, wie schwierig das sein kann. Vgl. Haase, *DStR 2019*, S. 831-835 u. Rautenstrauch/Suttner, *BB 2016*, S. 2390-2392.

⁶⁶⁶Vgl. Hierstetter, *DB 2009*, S. 79.

⁶⁶⁷Vgl. Engelen, *IStr 2016*, S. 151.

⁶⁶⁸Vgl. Engelen, *IStr 2016*, S. 149-151.

⁶⁶⁹Vgl. Engelen, *IStr 2016*, S. 150-151. Besonders problematisch sind die umfassende Beweislastumkehr und die zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe.

⁶⁷⁰Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 102-103, Peters u. a., *IStr 2016*, S. 3 u. Dawid, *Überblick*, S. 10. Im Gegenteil die Verletzungen des TPS gefährden die Rechtssicherheit. Vgl. M. Koch, *IStr 2016*, S. 888-889.

⁶⁷¹Vgl. M. Koch, *IStr 2016*, S. 887-888 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 100.

ab.⁶⁷² Aufgrund der vielen Unwägbarkeiten wird die Rechts- und Planungssicherheit als gering eingestuft.

4.1.3.2.3.5. Aufwandsbelastung und Praktikabilität Das TPS verursacht unvermeidbaren Aufwand für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltungen.⁶⁷³ Der Aufwand soll durch eine einfache und praktikable Ausgestaltung möglichst gering gehalten werden, um eine effiziente Steuererhebung zu erreichen.⁶⁷⁴ Dafür soll die Aufteilung zu geringen Kosten und soweit möglich mit Daten, die sich aus dem Betriebsablauf ergeben, erfolgen.⁶⁷⁵ **4.173**

Der neugefasste Art. 5 OECD-MA 2017 soll (und dürfte) häufiger die Begründung einer Niederlassung auslösen.⁶⁷⁶ Mithin müssen die Steuerpflichtigen entweder zusätzliche Buchführungs- und Erklärungspflichten erfüllen, weil sie eine (Vertreter-)Betriebsstätte oder eine Tochtergesellschaft begründen, oder dokumentieren, dass die Voraussetzungen der Niederlassung, insb. der Vertreterbetriebsstätte, nicht erfüllt sind.⁶⁷⁷ Damit löst die Neuregelung wahrscheinlich einen höheren Administrations- bzw. Dokumentationsaufwand aus.⁶⁷⁸ Ob eine Niederlassung begründet oder ein Vertreter eingesetzt wird, bestimmen die Steuerpflichtigen i. R. d. Ausgestaltung ihrer geschäftlichen Aktivitäten.⁶⁷⁹ Dass die Steuerpflichtigen einen (zusätzlichen) Nachweis über das Fehlen eines Anknüpfungspunkts, bspw. fehlende Umsatz- oder Gewinnerzielung, erbringen müssen, erscheint vertretbar, da sie dadurch i. d. R. eine steuerlich günstigere Position erreichen können.⁶⁸⁰ **4.174**

Die Erfolgsabgrenzung der Höhe nach wird durch die Überarbeitung des TPS erheblich komplexer. Mittlerweile wird sie z. T. als unhandhabbar betrachtet.⁶⁸¹ Die Steuerpflichtigen können für Konflikte mit der Finanzverwaltung nur mit einer angemessenen Dokumentation vorsorgen.⁶⁸² Wegen der zahlreichen und weiten Argumentationsspielräume, welche sich aus den vielen Einflussgrößen auf den Transferpreis, z. B. FuR, Kontrolle, Vergleichbarkeitsfaktoren, Transferpreismethode und Planungshorizont, ergeben, lässt sich der Dokumentationsbedarf jedoch kaum von vornherein und abschlie-

⁶⁷²Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 100 u. 102-103, Engelen, *IStR 2016*, S. 150-151 u. Greil, *StuW 2017*, S. 169.

⁶⁷³Vgl. Zoll, *Verlustberücksichtigung*, S. 55, F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 94 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 76-77.

⁶⁷⁴Vgl. Kuhr, *Grundsätze*, S. 44 u. OECD, *Guidelines 1979*, Ziff. 25. Denkbar wäre eine Harmonisierung der Erklärungspflichten. Vgl. Watrin u. a., *DStZ 2016*, S. 409.

⁶⁷⁵Vgl. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung*, S. 67 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 203.

⁶⁷⁶Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2017)*, Rn. 15.

⁶⁷⁷Vgl. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 755.

⁶⁷⁸Vgl. van der Ham/Retzer, *IStR 2016*, S. 755 u. Schön, *StuW 2012*, S. 219.

⁶⁷⁹Vgl. Kaminski/Strunk, *Tätigkeit*, S. 92-95.

⁶⁸⁰Vgl. Hruschka, in: *Schönfeld/Ditz, Art. 5 (2014)*, Rn. 142 u. Betten/Naoum, *Structuring*, S. 43. Eine Entlastung könnten eine quantitative Abgrenzung oder zumindest eine eher allgemein gehaltene Analyse bieten. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219 u. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 270-271, Rn. 8.37.

⁶⁸¹Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 163.

⁶⁸²Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 163 u. Engelen, *IStR 2016*, S. 150-151.

ënd festlegen.⁶⁸³ Zudem dürften die beteiligten Finanzverwaltungen je nach Lage sehr unterschiedliche Anforderungen an die Dokumentation stellen.⁶⁸⁴ Aufgrund fehlender verbindlicher Vorgaben für die Dokumentation sind ein hoher Erklärungsaufwand und Transferpreiskonflikte zu erwarten.⁶⁸⁵

Für die Anwendung der Transferpreismethoden setzt die OECD die Verwendung unternehmensindividueller, transaktionsspezifischer Informationen voraus.⁶⁸⁶ Die Verteilung von FuR und Kontrolle bspw. legt die MNU selbst fest, so dass der zusätzliche Aufwand ggü. einer rein formalen Betrachtung der konzerninternen Verträge noch vertretbar erscheint.⁶⁸⁷ Die Beschaffung der Vergleichsdaten dagegen führt zu erheblichem Aufwand, denn Unternehmungen befinden sich nur sehr selten in einer vergleichbaren Situation.⁶⁸⁸ Darüber hinaus sind interne Informationen der Vergleichsunternehmungen häufig nicht verfügbar.⁶⁸⁹ Die Gewinnung von Daten in ausreichender Qualität und Quantität ist folglich äußerst komplex, da die Daten selbst auf ihre Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit zu prüfen sind.⁶⁹⁰ Mithin verursacht das TPS hohen Aufwand und besitzt eine geringe Praktikabilität.⁶⁹¹ **4.176**

Von den Begleitmaßnahmen dürfte der modifizierte Nexus-Ansatz den geringsten Aufwand verursachen. Zwar werden iWG weit definiert, so dass ein Ermessensspielraum verbleibt, doch muss der Steuerpflichtige „nur“ nachweisen, welche Aufwendungen er in welchem Staat geleistet hat und dass diese nicht auf Marketingtätigkeiten entfallen.⁶⁹² Da die Informationen aus dem Betriebsablauf entstehen, erscheinen der zusätzliche Aufwand relativ gering und die Praktikabilität hoch. **4.177**

Die Zinsschranke basiert auf einer Analyse quantitativer Werte und ist als Verhältnisgröße mechanisch einfach.⁶⁹³ Der Nettozinsaufwand und das EBITDA ergeben sich i. R. d. steuerlichen Gewinnermittlung (§ 4h Abs. 1 EStG). Die Bindung der Befreiung **4.178**

⁶⁸³A. A.: Bittner, *Risikoanalyse*, S. 145, der davon ausgeht, dass der Detailgrad auf die wesentliche Informationen zu beschränken ist. Liegen nur wenig (detaillierte) Informationen zu fremden Dritten vor, sollten nach seiner Ansicht keine all zu hohen Anforderungen an die Dokumentation gestellt werden.

⁶⁸⁴Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 169 u. Mayer, *Market*, S. 16.

⁶⁸⁵Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 169-170 u. Engelen, *ISr 2016*, S. 150-151.

⁶⁸⁶Vgl. Bittner, *Risikoanalyse*, S. 117 u. 145.

⁶⁸⁷Kritisch: Lamb u. a., *Apportionment*, S. 203. Mögliche Informationsquellen benennt Bittner, *Risikoanalyse*, S. 146-150. Der Aufwand ist dennoch nicht unerheblich, da regelm. erst eine zweiseitige Analyse eine umfassende und sachgerechte Beurteilung ermöglicht. Ein weiteres Problem besteht in der Möglichkeit diese Informationen, z. B. zu Risiken, überhaupt zu beschaffen. Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 102 u. 106-107.

⁶⁸⁸Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 33 u. 102.

⁶⁸⁹Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 33.

⁶⁹⁰Vgl. Naumann/Groß, *ISr 2014*, S. 913, OECD, *Guidelines 2017*, S. 158-159, Ziff. 3.38 u. S. 291, Ziff. 6.130 u. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 33.

⁶⁹¹Vgl. Schwenke/Greil, in: *Wassermeyer*, Art. 9 MA, Rn. 33. A. A.: Borstell u. a., in: *Vögele*, Kapitel B 2020, Rn. 151-152, die annehmen, dass es genügt, wenn der Steuerpflichtige seine Anstrengungen, das TPS umzusetzen, dokumentiert und die relevanten im Geschäftsablauf entstandenen Unterlagen aufbewahrt, und die Pflicht zur Beschaffung von Unterlagen entfällt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass Drittvergleichsdaten nicht oder nur zu unverhältnismäßig hohen Kosten zu erlangen sind.

⁶⁹²Vgl. Pross/Radmanesh, *ISr 2015*, S. 583.

⁶⁹³Vgl. OECD, *Action 4: 2016 Update*, S. 51, Ziff. 86.

an eine Freigrenze oder einen Freibetrag sollte den Aufwand nicht wesentlich erhöhen, da es sich um leicht zu berücksichtigende quantitative Schwellenwerte handelt.⁶⁹⁴ Wird jedoch an die Gruppenverschuldung angeknüpft, entsteht ggf. die Notwendigkeit die Rechnungslegung für steuerliche Zwecke anzugleichen, so dass hier ein erhöhter Aufwand entsteht.⁶⁹⁵ Dazu kommt ein erhöhter Überwachungsaufwand zur Vermeidung einer Infektion sämtlicher MNU-Elemente und zur Erhaltung etwaiger Zins- bzw. EBITDA-Vorträge.⁶⁹⁶

Die Hinzurechnungsbesteuerung gilt als äußerst komplex und überfordert die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltung.⁶⁹⁷ Sie führt zwangsläufig zu einer formellen Doppelbesteuerung, da die jeweilige Gesellschaft Erklärungspflichten im Tätigkeitsstaat sowie im Ansässigkeitsstaat jedes (betroffenen) Gesellschafters zu erfüllen hat.⁶⁹⁸ Die Belastung lässt sich jedoch durch eine Konzentration auf Sachverhalte mit hohem Verlagerungspotential, z. B. durch Bagatellgrenzen und Ausschlussstatbestände, reduzieren.⁶⁹⁹ Bei einer Ausdehnung der Meldepflicht auf Minderheits- oder Streubesitzbeteiligungen kann die Dokumentationspflicht u. U. gar nicht erfüllt werden, weil die Informationen nicht zu erlangen sind.⁷⁰⁰ Die Nachweispflichten werden dabei im Wesentlichen von den Steuerpflichtigen zu tragen sein.⁷⁰¹ Es ist mit einem höheren Aufwand zu rechnen.

4.179

Die *ex post*-Analyse wird (zunächst) nur auf HTVI angewendet.⁷⁰² Wegen der unscharfen Abgrenzung zwischen HTVI und iWG besteht das Risiko, dass iWG generell als HTVI eingeordnet werden.⁷⁰³ Da die Einordnung die Anforderungen an Dokumentation bestimmt, sind klare Vorgaben erforderlich.⁷⁰⁴ Diese fehlen jedoch. Zudem ist die Abgrenzung zwischen iWG und HTVI nach wie vor ungeklärt. Ein besonderes Problem entsteht dadurch, dass zum Zeitpunkt der Bewertung dokumentiert werden muss, dass unvorhergesehene Ereignisse angemessen berücksichtigt wurden.⁷⁰⁵ Die Informationen sind naturgemäß nicht erlangbar.⁷⁰⁶ Die unscharfe Abgrenzung zwischen HTVI und iWG und die Möglichkeit der *ex post*-Analyse droht einen erheblich höheren Dokumentationsaufwand auszulösen, um etwaigen Sanktionen durch eine möglichst umfassende Beweisvorsorge vorzubeugen.⁷⁰⁷

4.180

⁶⁹⁴Vgl. OECD, *Action 4: 2016 Update*, S. 39, Ziff. 54-56.

⁶⁹⁵Vgl. Staats, *ISr 2016*, S. 139.

⁶⁹⁶Vgl. Köhler, *DStR 2007*, S. 599-600 u. 603.

⁶⁹⁷Vgl. Pinkernell, *ISr LB 2015*, S. 45.

⁶⁹⁸Vgl. Vogt, in: *Blümich, AStG, Vor §§ 7-14*, Rn. 126 u. 134-135 u. Pohl, in: *Fuhrmann, AStG, Vor §§ 7-14*, Rn. 80-82.

⁶⁹⁹Vgl. Radmanesh, *ISr 2015*, S. 898.

⁷⁰⁰Vgl. Köhler, in: *S/K/K, AStG, Vor § 7*, Rn. 29.1 u. 31.

⁷⁰¹Vgl. Rautenstrauch/Suttner, *BB 2016*, S. 2393 u. Köhler, in: *S/K/K, AStG, Vor § 7*, Rn. 29.2.

⁷⁰²Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 152.

⁷⁰³Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 150-151.

⁷⁰⁴Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 150-151.

⁷⁰⁵Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 150-151.

⁷⁰⁶Vgl. Engelen, *ISr 2016*, S. 151.

⁷⁰⁷Vgl. Schwerdt, *Analyse*, S. 232-233.

Die Neuerungen des BEPS-Projekts verschärfen i. E. die Dokumentationspflichten.⁷⁰⁸ **4.181**
 Aufgrund der Konstruktion als Missbrauchsvorschrift besteht latent das Risiko, dass die erforderlichen Nachweise mangels Relevanz zum Beurteilungszeitpunkt nicht erfasst werden. Sollte die Finanzverwaltung später weitere bzw. andere Daten als entscheidungserheblich betrachten, können diese ggf. nicht mehr erbracht werden. Damit besteht potentiell die Gefahr einer Doppelbesteuerung wegen einer (einseitigen) Transferpreisanpassung und möglicher (verschuldensunabhängiger) Sanktionen.⁷⁰⁹ Die OECD adressiert dieses Problem nicht ausdrücklich, sondern rät den Steuerpflichtigen eine umfassende und sorgfältige Dokumentation an.⁷¹⁰ Folglich verursacht das TPS systembedingt Mehraufwand.⁷¹¹ Das TPS bleibt aufwendig, unpraktikabel und verursacht zukünftig wahrscheinlich noch höhere Kosten für alle Beteiligten.⁷¹²

4.1.4. Zwischenergebnis

Das TPS ist der Standard für die internationale Steueraufteilung.⁷¹³ Trotz kontinuierlicher Weiterentwicklung verhindert es nicht, dass MNU durch die Gestaltung ihrer grenzüberschreitenden Aktivitäten eine sehr niedrige Gesamtsteuerlast erreichen können.⁷¹⁴ Dem soll das BEPS-Projekt der OECD/G20 durch die Wiederherstellung und Stärkung des Mechanismus entgegenwirken.⁷¹⁵ **4.182**

Die OECD hat ein umfassendes Maßnahmenpaket entwickelt.⁷¹⁶ Das TPS bzw. seine theoretischen Grundlagen stellt sie freilich nicht in Frage. Dabei ist das TPS theoretisch und praktisch weder in der Lage steuerlich motivierte Transferpreisgestaltungen aufzudecken noch verhindert seine exakte Umsetzung eine Substratverlagerung.⁷¹⁷ Darüber hinaus sind die Anpassungsvorschläge gespickt mit Systembrüchen und Widersprüchen, die das Folgerichtigkeitsgebot verletzen.⁷¹⁸ Soweit Konsens darüber besteht, dass das TPS dennoch genutzt werden soll, sind diese Schwächen als systemimmanent zu akzeptieren. Ausschlaggebend ist, dass es eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung unter Berücksichtigung des Anforderungskatalogs besser verhindert als alternative Systeme.⁷¹⁹ **4.183**

⁷⁰⁸Vgl. M. Koch, *IStR 2016*, S. 883 u. Schwerdt, *Analyse*, S. 233. A. A.: Bittner, *Risikoanalyse*, S. 145-146. Er weist daraufhin, dass eine sachgerechte Dokumentation auf die wesentlichen Bereiche beschränkt werden darf.

⁷⁰⁹Vgl. M. Koch, *IStR 2016*, S. 883 u. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 106-107.

⁷¹⁰Vgl. M. Koch, *IStR 2016*, S. 883.

⁷¹¹Vgl. M. Koch, *IStR 2016*, S. 883, Bittner, *Risikoanalyse*, S. 129-130 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 203.

⁷¹²Vgl. Watrin u. a., *DStZ 2016*, S. 409.

⁷¹³Vgl. Bauer/Langenmayr, *BGPE DP 2011*, S. 11.

⁷¹⁴Vgl. Fuest u. a., *DB 2013*, S. 33-34.

⁷¹⁵Vgl. OECD, *Action Plan*, S. 11.

⁷¹⁶Vgl. OECD, *Action Plan*, S. 14-24.

⁷¹⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 144-147, Bauer/Langenmayr, *BGPE DP 2011*, S. 14, u. Collier/Andrus, *BEPS*, S. 125-126 Rn. 4.10.

⁷¹⁸Vgl. Wright u. a., *ITPJ 2016*, S. 104-106 u. M. Koch, *IStR 2016*, S. 888.

⁷¹⁹Vgl. Fuest u. a., *DB 2013*, S. 36.

Ob dem so ist, entscheidet sich anhand der vergleichenden Kritik. Im Rahmen dieser zeigt sich, dass das TPS den Ansprüchen, die an ein Aufteilungsmechanismus gestellt werden, nur z. T. entspricht. Von den steuerpolitischen, steuerrechtlichen und ökonomischen Anforderungen genügt das System nur den steuerrechtlichen Anforderungen vollständig. Ursächlich ist die offene und allgemeine Gestaltung des Systems. Sie ermöglicht den Staaten bei der Umsetzung sowohl den Vorgaben des Völker- als auch des Europarechts zu entsprechen. **4.184**

Den steuerpolitischen Anforderungen genügt das TPS nur in einem Fall, da die OECD auf die Einführung eines Sonderrechts zur Beseitigung der Nahestehendenproblematik verzichtet. Im Übrigen werden zentrale Anforderungen wie die Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit nicht und die wertschöpfungsbeitragsbezogene Substrataufteilung nur teilw. erreicht, da das TPS weiterhin einen territorialen Anknüpfungspunkt voraussetzt und die Substratverteilung zwar nicht frei, aber durch Ermessensentscheidungen sowohl der Staaten als auch der MNU erheblich beeinflusst werden kann. **4.185**

Ein ähnliches Bild ergibt sich bei den ökonomischen Prinzipien. Das TPS lässt grds. eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu. Aber es kann diese nicht selbst gewährleisten, da diese von der tatsächliche Umsetzung des TPS und der Begleitmaßnahmen durch die Staaten abhängt. Zudem führen die Vorschläge, insb. die Zins-schranke, dazu, dass gerade das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt wird. Die Rechts- und Planungssicherheit wird in geringem Maß gefördert, während die übrigen ökonomischen Anforderungen nicht erfüllt werden. Die wesentlichen Gründe bestehen im fortgesetzten Nebeneinander der Steuerquellenzuordnung nach dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaatsprinzip sowie der kaum noch zu bewältigenden Dokumentationspflichten bei der Transferpreisermittlung bei gleichzeitig fehlender abschließender Sicherheit über das Abgrenzungsergebnis. In Summe führen die Maßnahmen des BEPS-Projektes nicht dazu, dass das TPS den hier gestellten Anforderungen entspricht. Die Ergebnisse fasst die Tab. 4.6 zusammen. **4.186**

Die allgemeine Erwartung ist, dass die BEPS-Maßnahmen kurzfristig die Gewinnverlagerung verhindern, allerdings tritt langfristig durch eine Anpassung des Investitionsverhaltens eine Erosion der Bemessungsgrundlagen ein.⁷²⁰ Trotz der zahlreichen Defekte wird regelm. darauf hingewiesen, dass der bestehende internationale Konsens ein Wert an sich sei.⁷²¹ Wenn der internationale Konsens das zentrale Argument für ein Festhalten am TPS ist, kann das durchaus als starkes Signal gewertet werden, eine Alternative zu entwickeln.⁷²² Schließlich behebt der Konsens die zahlreichen Konflikte nicht und führt zu enormen Kosten. Eine Antwort könnte die GKKB sein, sie ist Gegenstand des nächsten Kap. **4.187**

⁷²⁰Vgl. R. Schreiber, *DB 2016*, S. 392.

⁷²¹Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 121.

⁷²²Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 121 Das ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass einzelne Maßnahmen, z. B. die Hinzurechnung, als Auslaufmodell gelten. Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 743.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Tabelle 4.6.: Ergebnis TPS

		Optimum	TPS	GKKB	Bemessungs- grundlagen- teilung
Steuerpolitischer Rahmen					
Steurgerechtigkeit					
dem Grunde nach	wirtschaftliche Zugehörigkeit	●	○	●	●
der Höhe nach	wertschöpfungsbeitragsbezogener Anteil	●	◐	●	●
Steuerwettbewerb	freiwillige Teilnahme	●	○	●	●
Steuerrechts- harmonisierung	gering	●	◑	●	●
MNU-Besonderheiten					
spezialisierungsbedingte Mobilität	tatsächliche Aktivitätsverlagerung	●	◑	●	●
Synergieeffekte	verursachungsgerechte Aufteilung	●	◐	●	●
Nahestehendenproblematik	keine Sonderrecht	●	●	●	●
Internationale Rechtsprinzipien					
Völker- und Abkommensrecht	ausreichende Sachnähe	●	●	●	●
Europarecht					
Europäische Grundfreiheiten	Umsetzung möglich	●	●	●	●
MT-RL und ZL-RL	Umsetzung möglich	●	●	●	●
Ökonomische Prinzipien					
Leistungsfähigkeitsprinzip					
Ertragsberücksichtigung	höchstens einmalig	●	◐	●	●
Aufwandsberücksichtigung	mindestens einmalig	●	◐	●	●
Allokationseffizienz	hergestellt	●	○	●	●
Entscheidungsneutralität	Steuerbefugnisneutralität hergestellt	●	○	●	●
Rechts- und Planungssicherheit	hoch	●	◑	●	●
Aufwandsbelastung und Praktikabilität	geringer Aufwand, hohe Praktikabilität	●	○	●	●

Anforderung vollständig erfüllt ●, überwiegend erfüllt ◐, teilweise erfüllt ◑, gering erfüllt ◒, nicht erfüllt ○; nicht untersucht ◓

4.2. Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage der Kommission

Das TPS weist erhebliche Schwächen auf.⁷²³ Selbst wenn über die systemimmanente Kritik hinweggesehen wird, genügt das System nicht allen Anforderungen. Mit der GKKB treibt die Kommission die Einführung einer formelhaften Steueraufteilung voran.⁷²⁴ Ob die GKKB die Anforderungen besser erfüllt als das TPS, wird nun untersucht. Zuerst werden ihr theoretischer Hintergrund und ihre praktische Umsetzung dargestellt und dann wird sie systematisch und vergleichend bewertet. **4.188**

4.2.1. Ideengeschichte

Am 25.10.2016⁷²⁵ präsentierte die Kommission ihren Vorschlag für die GKKB und schloß die am 23.10.2001 begonnenen Arbeiten vorläufig ab.⁷²⁶ Damals erklärte die Kommission erstmals, dass sie eine einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (später GKKB) schaffen wolle.⁷²⁷ Dieses Ansinnen stieß auf ein geteiltes Echo.⁷²⁸ Ein Teil der Mitgliedstaaten, bspw. Bulgarien und das Vereinigte Königreich, lehnte das Konzept generell ab.⁷²⁹ Ein anderer Teil, bspw. Deutschland und Frankreich, zeigte sich zumindest aufgeschlossen.⁷³⁰ **4.189**

Die direkte Unternehmensbesteuerung bildet seit der Gründung der Europäischen Gemeinschaft ein wesentliches Element für die Vollendung des gemeinsamen Marktes.⁷³¹ Bereits 1962 empfahl der sog. Neumark-Bericht eine begrenzte Angleichung der steuerlichen Regelungen.⁷³² Im Jahr 1975 mündete dies in einem RLV zur Harmonisie- **4.190**

⁷²³Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 159-163 u. Ditz, *FR 2015*, S. 119.

⁷²⁴Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347.

⁷²⁵S. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 1. Da wesentliche Teile der Regelung bereits im ersten öffentlichen Entwurf der GKKB vom 16.3.2011 (Kommission, *COM(2011)121/4*) enthalten sind, wird auf entsprechende Veröffentlichungen aus der Zeit zurückgegriffen.

⁷²⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 1, Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 1 u. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 1. Die Bezeichnung GKKB umfasst hier den Richtlinienvorschlag (RLV) aus 2011 und 2016. Der 2016er RLV aktualisiert im Wesentlichen den Anwendungsbereich und die Bemessungsgrundlagenermittlung.

⁷²⁷Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 1 u. Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 23.

⁷²⁸Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 1. Insgesamt ist das Verhalten ambivalent. Zwar erkennen die Staaten den Vorteil das Steuersubstrat nachhaltig zu sichern, zugleich fürchten sie individuelle Einbußen und hegen daher erhebliche Vorbehalte gegen eine Umsetzung. Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 349 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2467.

⁷²⁹Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 1.

⁷³⁰Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 1 u. Thörmer, *DStR 2020*, S. 528. Allerdings sperrten sich beide Länder gegen den RLV 2011, solange keine einheitliche Bemessungsgrundlage vorlag. Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2647.

⁷³¹Vgl. Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 4, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 224, Aujean, *CCCTB Project*, S. 15, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 1 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 696.

⁷³²Vgl. Neumark u. a., *Bericht*, S. 70, Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 4, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 224, Aujean, *CCCTB Project*, S. 15 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 1.

zung der Körperschaftsteuersysteme.⁷³³ Ein RLV zur Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung aller Unternehmungen wurde 1988 ausgearbeitet, jedoch mangels Interesse nicht vorgelegt.⁷³⁴ Er sah bereits eine vom Handelsrecht gelöste einheitliche Bemessungsgrundlage vor.⁷³⁵ Die Vorschläge wurden nicht verfolgt, und 1990 zog die Kommission den RLV von 1975 zurück.⁷³⁶ In der Folge beschränkte sich die Kommission auf die Umsetzung einzelner Harmonisierungsmaßnahmen, wie die MT-RL und die ZL-RL, die am 23.7.1990 bzw. am 3.6.2003 verabschiedet wurden.⁷³⁷

Mit der GKKB bemüht sich die Kommission wieder um eine ganzheitliche Harmonisierung.⁷³⁸ Auf diesem Wege sollen systematisch die meisten steuerlichen Hindernisse beseitigt und der gemeinsame Markt vollendet werden.⁷³⁹ Die Kommission zielt v. a. auf eine „Reduktion der Befolgungskosten“, die „Lösung von Verrechnungspreisproblemen innerhalb der EU“, die „Vermeidung vieler Doppelbesteuerungssachverhalte“ und „die Beseitigung zahlreicher Diskriminierungen und Einschränkungen.“⁷⁴⁰ Darüber hinaus soll die GKKB einen fairen und transparenten Steuerwettbewerb sicherstellen sowie bei der Bewältigung der Staatsschuldenkrise helfen.⁷⁴¹ Ihre Umsetzung soll eine Vereinheitlichung des Veranlagungsverfahrens begleiten, so dass für jede MNU nur noch eine Hauptsteuerbehörde (sog. „one stop shop“-Verfahren) zuständig ist.⁷⁴² Anders als in den 1980er Jahren beschränkt die Kommission ihre Arbeiten faktisch auf die Besteuerung der Körperschaften.⁷⁴³

4.191

Die GKKB gehört zu den formelhaften Gewinnaufteilungsverfahren.⁷⁴⁴ Sie kennzeichnet, dass nicht der individuelle Erfolg der MNU-Elemente als Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit dient, sondern das konsolidierte Ergebnis der Steuergruppe.⁷⁴⁵ Dafür wird das Trennungsprinzip aufgegeben und die Ergebnisse der einzelnen

4.192

⁷³³Vgl. Kommission, *COM(75)392 final*, S. 2-8, Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 4 u. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 4. Es wurde ein Korridor für die KSt von 45 % bis 55 %, die Einführung eines Anrechnungssystems sowie einer Quellensteuer von 25 % vorgesehen. Vgl. Kommission, *COM(75)392 final*, Art. 2 Abs. 3, Art. 4 Abs. 1 u. Art. 14 Abs. 1.

⁷³⁴Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 4, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2647, Herzig, *Gewinnermittlung*, S. 759, Aujean, *CCCTB Project*, S. 16-17 u. Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 4.

⁷³⁵Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 4, der sich allerdings auf die Fassung der *COM(2011)121/4* vom 16.3.2011 bezieht, u. Stockmann, *FR 1996*, S. 696.

⁷³⁶Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 4 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 696.

⁷³⁷Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 4, Herzig, *Gewinnermittlung*, S. 759 u. Stockmann, *FR 1996*, S. 696.

⁷³⁸Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 4 u. Herzig, *Gewinnermittlung*, S. 759.

⁷³⁹Vgl. Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 17-18, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2647, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 430 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 229-230.

⁷⁴⁰Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 18, Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 2-3, Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 2, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2647, Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 25 u. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 229.

⁷⁴¹Vgl. Kommission, *COM(2001)582 final*, S. 6, Kommission, *COM(2011)11 final*, S. 9 u. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 2.

⁷⁴²Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 2-3 bzw. konkreter in Kommission, *COM(2011)121/4*, Art. 109 Abs. 1 u. Art. 112, Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 3 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652.

⁷⁴³Vgl. Eggert, *Richtlinienvorschlag*, S. 4 u. W. Scheffler/Krebs, *DB 2011 Beihefter*, S. 14.

⁷⁴⁴Vgl. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 871.

⁷⁴⁵Vgl. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 872-873, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 173 u. 176 u. Mayer, *Market*, S. 178.

MNU-Elemente für steuerliche Zwecke zusammengefasst.⁷⁴⁶ Im Anschluss wird der konsolidierte Erfolg mit Hilfe einer Formel auf die Standorte bzw. Länder verteilt.⁷⁴⁷ Die Substrataufteilung löst sich von der individuellen Gewinnermittlung und erfolgt auf globalem oder indirektem Weg.⁷⁴⁸

International konnte sich die formelhafte Gewinnaufteilung bislang nicht durchsetzen.⁷⁴⁹ Dies scheiterte u. a. am Widerstand der europäischen Staaten.⁷⁵⁰ Mit der GKKB liegt ein europäischer Vorschlag vor, der zumindest für eine supranationale Anwendung vorgesehen ist.⁷⁵¹ Er wird im Folgenden vorgestellt und beurteilt. **4.193**

4.2.2. Umsetzung

Die Kommission betrachtet die GKKB als eigenständiges Besteuerungssystem.⁷⁵² Als solches muss es sämtliche Merkmale des Steuertatbestands, d. h. die Besteuerung dem Grunde und der Höhe nach, definieren.⁷⁵³ Um Steuergestaltungen zu verhindern, enthält auch der GKKB-Vorschlag Maßnahmen zur Abwehr von Gestaltungen. Die einzelnen Bestandteile der GKKB werden nun vorgestellt. **4.194**

4.2.2.1. Besteuerung dem Grunde nach

Der RLV aus 2016 sieht eine verpflichtende Anwendung der GKKB für Unternehmungen vor, die⁷⁵⁴ **4.195**

1. nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet wurden und eine der in Anhang I des RLV genannten Rechtsform besitzen, i. E. alle Subjekte der KSt;
2. einer Unternehmenssteuer gem. Anhang II, d. h. der KSt, unterliegen;

⁷⁴⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 u. 28 Abs. 1, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 230, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 345, Sommer, *Fairy Tale*, S. 115, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 173-174 u. 176, Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 25-26 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 431.

⁷⁴⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 u. Art. 28 Abs. 1, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 230, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 345, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 431, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 872-873, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 174 u. 176 u. Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 25-26.

⁷⁴⁸Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 173 u. 177, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 872-873, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347, Sommer, *Fairy Tale*, S. 115-116 u. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 230.

⁷⁴⁹National findet sie bereits seit Jahrzehnten in den USA und Kanada Anwendung. Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 2. Ausführlich Mayer, *Market*, S. 66-69 u. 111-113.

⁷⁵⁰Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 5-6 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 175. Als mögliche Ursachen für das Zögern in Europa gelten die geringe Anforderung an die Bindungsintensität an die Steuerhoheit sowie die zeitweise Einbeziehung ausländischer Einkünfte durch einzelne US-Bundesstaaten. Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 5-7. Dies hat die OECD wohl nicht zur Kenntnis genommen. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 39 Ziff. 1.16-1.18.

⁷⁵¹Mit dem GKKB-Vorschlag war eine breite Mehrheit der Mitgliedstaaten erstmalig bereit einen Vorschlag zu diskutieren, der die nationalen Steuersysteme ersetzen könnte. Vgl. Aujean, *CCCTB Project*, S. 32.

⁷⁵²Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 2-3.

⁷⁵³Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 39, Ziff. 1.17 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 176.

⁷⁵⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Anhang I u. II, Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2800 u. 2802, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 345 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 431.

3. einer Unternehmensgruppe angehören, die einen konsolidierten Jahresumsatz von € 750 Millionen erzielt; und
4. eine
 - a) Konzernmuttergesellschaft sind,
 - b) qualifizierte Tochtergesellschaft sind oder
 - c) Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat unterhalten.

Der Anhang I zählt die einbeziehungspflichtigen Rechtsformen abschließend auf, sieht jedoch Öffnungsklauseln vor, um neue Rechtsentwicklungen zu erfassen.⁷⁵⁵ Der RLV schließt explizit „Drittstaatenunternehmen mit vergleichbarer Rechtsform und dem Ort der Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte [i. S. d. Aktionspunkts 7 OECD-Aktionsplan] innerhalb der EU mit ein.“⁷⁵⁶ Drittstaatenunternehmen werden allerdings nur einbezogen, wenn sie auch die Voraussetzungen 2. bis 4. erfüllen.⁷⁵⁷ Ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der GKKB ausgeschlossen sind dagegen Personengesellschaften und Einzelunternehmungen.⁷⁵⁸

Als Referenzpunkt für die Einbeziehung einer Unternehmung in den Anwendungsbereich der GKKB dient ihre Behandlung als steuerlich intransparent.⁷⁵⁹ Die Qualifikation einer Unternehmung als steuerlich transparent oder intransparent bestimmt das Recht des Ansässigkeitsstaats.⁷⁶⁰ Es entsteht also keine allgemeine europäische Unternehmenssteuerpflicht, sondern die Mitgliedstaaten legen weiterhin fest, welche Unternehmungen der Körperschaftsteuer unterliegen.⁷⁶¹ Alle MNU-Elemente, die diese Voraussetzungen erfüllen, müssen in die Steuergruppe einbezogen werden.⁷⁶² **4.196**

Eine qualifizierte Tochtergesellschaft kennzeichnet, dass die Muttergesellschaft berechtigt ist, mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte auszuüben, und einen Anspruch auf 75 % des Gewinnanteils oder des Eigenkapitals besitzt.⁷⁶³ Bei Enkelgesellschaften werden die Stimmrechtsanteile an der Tochtergesellschaft mit Überschreiten der 50 %-Schwelle wie 100 %-Beteiligungen behandelt.⁷⁶⁴ Die Ansprüche auf die Gewinn- bzw. Kapitalbeteiligung dagegen ergeben sich aus der Multiplikation der tatsächlich direkt und indirekt gehaltenen Anteile auf jeder Stufe.⁷⁶⁵ Also werden auch Beteiligungen berücksichtigt, die die 75 %-Grenze unterschreiten.⁷⁶⁶ Die kumulativen Voraussetzungen sollen sicherstellen, dass nur verbundene Unternehmungen erfasst **4.197**

⁷⁵⁵Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

⁷⁵⁶Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

⁷⁵⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 2 Abs. 2, Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2800 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650.

⁷⁵⁸Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 345 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

⁷⁵⁹Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 345 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

⁷⁶⁰Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

⁷⁶¹Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

⁷⁶²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 6 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346.

⁷⁶³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 3 Abs. 1, Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2800, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 431.

⁷⁶⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 3 Abs. 2 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649.

⁷⁶⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 3 Abs. 2 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649.

⁷⁶⁶Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649.

werden, die eine hohe wirtschaftliche Konzentration erreichen, die sich durch eine Beherrschung und eine hohe Erfolgsbeteiligung ausdrückt.⁷⁶⁷

Soweit in die Steuergruppe Unternehmungen aus Drittstaaten einzubeziehen sind, beschränkt sich die Konsolidierungspflicht auf die unionsansässigen Betriebstätten bzw. Tochtergesellschaften.⁷⁶⁸ Die demnach möglichen Kombinationen einer Steuergruppe stellen die Abb. 4.1 für den Fall der europäischen Muttergesellschaft und die Abb. 4.2 für den Fall einer Drittstaatenmuttergesellschaft dar.⁷⁶⁹ Es wird angenommen, dass der Anteil der Stimmrechte dem Anteil am Gewinn entspricht. 4.198

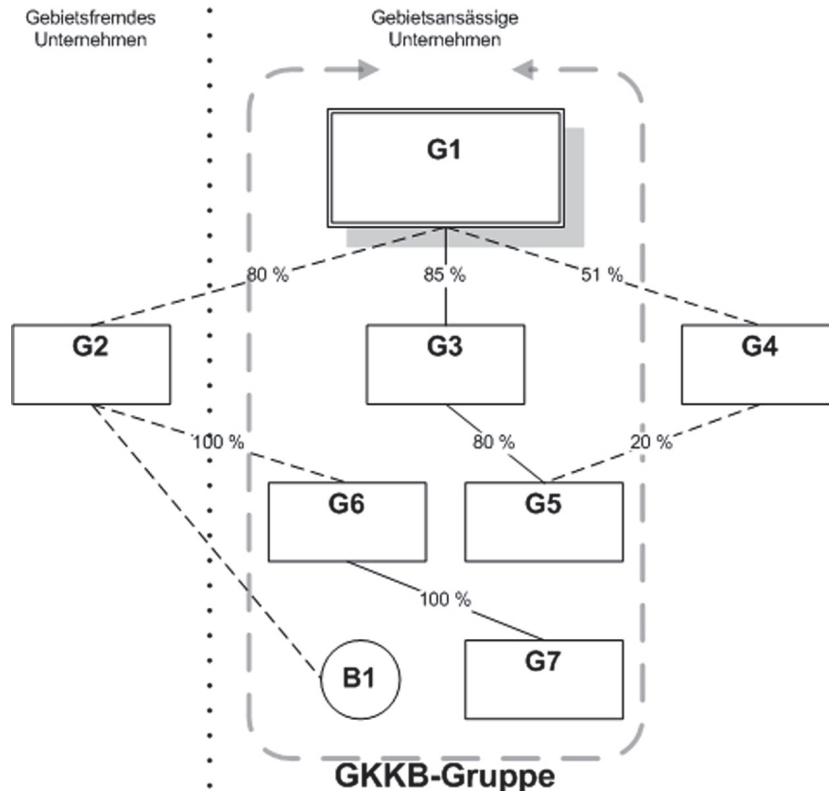


Abbildung 4.1.: GKKB-Gruppe mit Muttergesellschaft in der Europäischen Union

Unternehmungen, die die Umsatzschwelle nicht erreichen, können die GKKB freiwillig anwenden (Option), sofern sie die übrigen Voraussetzungen erfüllen.⁷⁷⁰ Steuerpflichtige, die zur GKKB optieren, müssen diese fünf Jahre lang anwenden.⁷⁷¹ Nach der Bestimmung des Anwendungsbereichs folgt im nächsten Abschnitt die Festlegung der Besteuerung der Höhe nach. 4.199

⁷⁶⁷Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649.

⁷⁶⁸Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 6 u. 7.

⁷⁶⁹Beide Abb. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650 sind entnommen worden.

⁷⁷⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 2 Abs. 3, Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 431.

⁷⁷¹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 2 Abs. 3 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

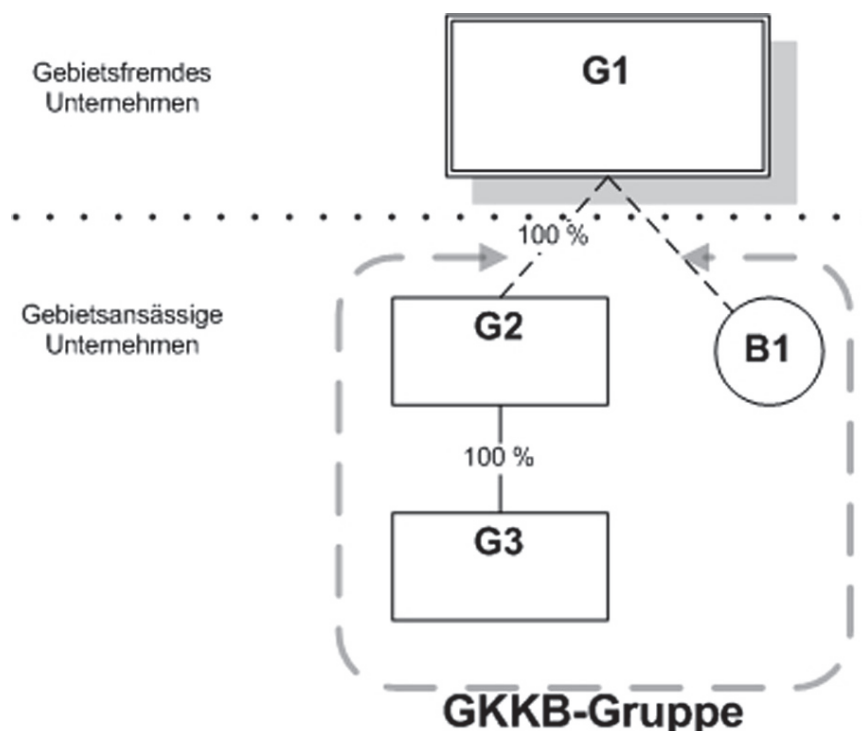


Abbildung 4.2.: GKKB-Gruppe mit Muttergesellschaft im Drittstaat

4.2.2.2. Besteuerung der Höhe nach

Die Steuerlast richtet sich nach der Bemessungsgrundlage und dem Tarif.⁷⁷² Nachfolgend werden daher für die GKKB zunächst die Bestandteile und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage beschrieben. Anschließend wird die Konsolidierung und die Aufteilung der Bemessungsgrundlage sowie die Ermittlung der Steuerlast erläutert.

4.200

4.2.2.2.1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen verzichtet die Kommission auf eine formale oder inhaltliche Anknüpfung an bestehende Rechnungslegungsstandards und definiert eigene Regeln.⁷⁷³ Die IFRS bilden nur den Ausgangspunkt für ein einheitliches Grundverständnis.⁷⁷⁴ Die Interpretation und Weiterentwicklung des Regelwerks muss daher aus sich selbst heraus erfolgen.⁷⁷⁵

4.201

⁷⁷²Vgl. Beeck, *Grundlagen*, S. 34 u. 50-51.

⁷⁷³Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801, Herzig, *DB 2012*, S. 1 u. 2, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648, W. Scheffler/Krebs, *DB 2011 Beihefter*, S. 14 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 430. Das muss nicht sein. So wäre eine Anlehnung an die International Financial Reporting Standards (IFRS) trotz einiger Bedenken, wie z. B. die Festlegung durch ein privates Gremium, zumindest prinzipiell denkbar. Vgl. Spengel/Malke, *Reference*, S. 66 u. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 230 u. 253-254.

⁷⁷⁴Vgl. Herzig, *DB 2012*, S. 2, Herzig/Kuhr, *DB 2011*, S. 2053-2054 u. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 229-230.

⁷⁷⁵Vgl. Herzig, *DB 2012*, S. 2, Herzig/Kuhr, *DB 2011*, S. 2053-2054 u. 2057 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Die Bemessungsgrundlage wird nicht durch Bestandsvergleich, sondern mittels Gewinn- und Verlustrechnung bestimmt.⁷⁷⁶ Das Berechnungsschema zeigt die Tab. 4.7.⁷⁷⁷ Eine Bilanzierungspflicht ist nicht vorgesehen, gleichwohl werden die Steuerpflichtigen eine Art Schattenbilanz aufstellen müssen, um periodenübergreifende Sachverhalte erfassen zu können.⁷⁷⁸ **4.202**

Tabelle 4.7.: Berechnung des Einkommens gem. GKKB

	Erträge
./.	steuerfreie Erträge
./.	sonstige abzugsfähige Posten
=	Steuerbemessungsgrundlage

Die Ertragsrealisation tritt ein, sobald ein quantifizierbarer Anspruch entstanden ist.⁷⁷⁹ Erträge sind sämtliche Erlöse aus Verkäufen und anderen Transaktionen abzüglich Steuern.⁷⁸⁰ Dividendenerträge und Beteiligungsgewinne sind steuerfrei, wenn mindestens 10% der Anteile an der ausschüttenden bzw. veräußerten Unternehmung über eine Dauer von zwölf Monaten gehalten wurden.⁷⁸¹ Ebenso sind die Einkünfte aus einer Drittlandsbetriebstätte steuerfreie Erträge.⁷⁸² **4.203**

Aufwendungen sind mit Entstehen der Leistungspflicht zu erfassen.⁷⁸³ Abzugsfähig sind alle Aufwendungen, soweit sie unmittelbar dem geschäftlichen Interesse des Steuerpflichtigen dienen und zur Aufrechterhaltung der Einkommensquelle beitragen, wie z. B. die Abschreibungen und die Beschaffung von Fremdkapital.⁷⁸⁴ **4.204**

Die Abschreibungsdauern pauschaliert die Kommission sehr stark, um etwaige Diskussionen über die Nutzungsdauer zu vermeiden.⁷⁸⁵ Es soll zwischen kurz-, mittel- und langlebigen Wirtschaftsgütern differenziert werden.⁷⁸⁶ Die langlebigen Wirtschaftsgüter zerfallen in Gebäude und sonstige langlebige Wirtschaftsgüter.⁷⁸⁷ Für Gebäude **4.205**

⁷⁷⁶Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648, Herzig/Kuhr, *DB 2011*, S. 2054 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432.

⁷⁷⁷Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648, W. Scheffler/Krebs, *DB 2011 Beihefter*, S. 14 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432.

⁷⁷⁸Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801, Herzig, *DB 2012*, S. 2 u. Herzig/Kuhr, *DB 2011*, S. 2054-2055.

⁷⁷⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 16 Abs. 1, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649.

⁷⁸⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 4 u. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 4 Nr. 5.

⁷⁸¹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 8 Buchs. c u. d, Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432.

⁷⁸²Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 8 Buchs. e, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432.

⁷⁸³Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 17, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649.

⁷⁸⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 9 Abs. 1 u. 2 u. Art. 10, Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432.

⁷⁸⁵Vgl. Herzig, *DB 2012*, S. 2 u. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 33. Dies erscheint notwendig, da sich die Regelungen zur Abschreibung innerhalb der EU erheblich unterscheiden. Vgl. Oestreicher, *Maßstäbe*, S. 242.

⁷⁸⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 33, Herzig, *DB 2012*, S. 2 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

⁷⁸⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 33, Herzig, *DB 2012*, S. 2.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

beträgt die Nutzungsdauer i. d. R. 40 Jahre und für die sonstigen langlebigen Wirtschaftsgüter 15 Jahre.⁷⁸⁸ Eine Ausnahme gilt für zeitlich begrenzt nutzbare iWG.⁷⁸⁹ Bei diesen entscheidet die Dauer des Nutzungs- bzw. Schutzrechts, kann dieser Zeitraum nicht zuverlässig abgeschätzt werden, ist für das jeweilige iWG ebenfalls eine 15-jährige Nutzungsdauer zugrunde zu legen.⁷⁹⁰ Mittellebige Wirtschaftsgüter sind solche, die keine langlebigen Wirtschaftsgüter sind und deren Nutzungsdauer mindestens 8 Jahre beträgt.⁷⁹¹ Die Abschreibung lang- und mittellebiger Wirtschaftsgüter erfolgt zwingend linear.⁷⁹² Außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen sind nicht vorgesehen.⁷⁹³ Davon ausgenommen sind nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter, für diese sollen außerplanmäßige Wertanpassungen möglich sein.⁷⁹⁴ Kurzlebige Wirtschaftsgüter werden in einem Pool erfasst, der jährlich um 25 % abgeschrieben wird.⁷⁹⁵

Für bestimmte Aufwendungen sind Abzugsverbote vorgesehen, so dass die Aufwendungen nicht oder nur anteilig abgezogen werden können.⁷⁹⁶ Körperschaftsteuern und verdeckte Gewinnausschüttungen sind bspw. nicht und Bewirtungskosten nur anteilig abziehbar.⁷⁹⁷ Für den Abzug von Zinsaufwendungen ist die Zinsschranke zu beachten.⁷⁹⁸ Danach ist der Nettozinsaufwand bis zu einem Betrag von €5 Millionen und darüber hinaus nur bis zu 30 % des Gruppen-EBITDA abzugsfähig.⁷⁹⁹

4.206

Mit dem RLV verankert die Kommission eine umfassende Förderung der FuE.⁸⁰⁰ Über die tatsächlich entstandenen Kosten hinaus dürfen abgezogen werden: 50 % der FuE-Kosten, soweit sie €20 Millionen nicht überschreiten.⁸⁰¹ Für FuE-Kosten, die diesen Schwellenwert übersteigen, dürfen zusätzlich zu den entstandenen Kosten weitere 25 % als FuE-Kosten abgezogen werden.⁸⁰²

4.207

Zur Förderung des Wachstums und der Investitionen gewährt die GKKB den sog. Freibetrag für Wirtschaft und Investition (FWI), welcher zu einer stärkeren Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital führen soll.⁸⁰³ Dient ein Teil des Gewinns zur Eigenkapitalstärkung, darf dieser von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.⁸⁰⁴ Der abzugsfähige Betrag ergibt sich im jeweiligen Steuerjahr als Verzinsung der Ei-

4.208

⁷⁸⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 33, Herzig, *DB 2012*, S. 2 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

⁷⁸⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 33 u. Herzig, *DB 2012*, S. 2.

⁷⁹⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 33 u. Herzig, *DB 2012*, S. 2.

⁷⁹¹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 4 Nr. 23 u. Art. 33.

⁷⁹²Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 33 u. Herzig, *DB 2012*, S. 2.

⁷⁹³Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 39 u. Herzig, *DB 2012*, S. 2.

⁷⁹⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 39 u. Herzig, *DB 2012*, S. 2.

⁷⁹⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 37 Abs. 1, Herzig, *DB 2012*, S. 2 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2648.

⁷⁹⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 12 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432.

⁷⁹⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 12, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

⁷⁹⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 69 i. V. m. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 13.

⁷⁹⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 69 i. V. m. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 13.

⁸⁰⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 9 Abs. 2 u. 3 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

⁸⁰¹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 9 Abs. 2 u. 3 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

⁸⁰²Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 9 Abs. 2 u. 3 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

⁸⁰³Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 12 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

⁸⁰⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 12 Abs. 3 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

genkapitalveränderung in Bezug auf das vorhandene Eigenkapital zum Zeitpunkt der erstmaligen Gruppenbesteuerung mit der Rendite 10-jähriger Staatsanleihen des Euroraums im Dezember des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.⁸⁰⁵ Ist die Anleiherendite negativ, wird eine Mindestrendite von 2% angesetzt.⁸⁰⁶ Nach zehn Jahren, wird der Vergleichswert zur Berechnung der Eigenkapitalveränderung um ein Jahr fortgeschrieben.⁸⁰⁷

Erwirtschaftet ein Steuergruppenmitglied Verluste, werden diese i. R. d. Konsolidierung berücksichtigt und mindern in voller Höhe den steuerlichen Gewinn der Gruppe.⁸⁰⁸ Folglich kommt es, unabhängig von der Ansässigkeit der Verlustgesellschaft, zu einem sofortigen und grenzüberschreitenden Verlustausgleich.⁸⁰⁹ **4.209**

Erwirtschaftet die Steuergruppe einen Verlust, darf dieser nach dem „first in first out“-Verfahren abgezogen bzw. unbefristet vor-, jedoch nicht zurückgetragen werden.⁸¹⁰ Die Verlustberücksichtigung darf nicht zu einem negativen Ergebnis führen.⁸¹¹ Damit entfällt die Aufteilung einer negativen Bemessungsgrundlage.⁸¹² **4.210**

Tritt eine Gesellschaft in eine Steuergruppe ein, können die bis dato erlittenen Verluste, sei es nach nationalem Recht oder nach dem Recht der GKKB, nicht mit der konsolidierten Bemessungsgrundlage verrechnet werden.⁸¹³ Sie werden stattdessen „im Verhältnis zum Anteil [...] an der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage“ oder nach dem nationalen Recht berücksichtigt.⁸¹⁴ Scheidet eine Unternehmung aus dem Konsolidierungskreis aus, werden ihr keine während der Konsolidierungszeit entstandenen Verluste zugeordnet.⁸¹⁵ Verlässt mehr als eine Unternehmung die Steuergruppe, werden die nicht ausgeglichenen Verluste grds. aufgeteilt.⁸¹⁶ Für das weitere Vorgehen **4.211**

⁸⁰⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 11 Abs. 4 u. 5 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

⁸⁰⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 11 Abs. 5 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801.

⁸⁰⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 11 Abs. 4 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2801. Die Zinsschranke sieht die Kommission anders als der deutsche Gesetzgeber nicht als Mittel zur Eigenkapitalstärkung an, sondern stellt die Vermeidung von Gewinnverlagerungen in den Vordergrund. Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 11-12, Bundestag, *Drs. 16/4841*, S. 30-31 u. Pummerer, *Zinsschranke*, S. 507.

⁸⁰⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432-433.

⁸⁰⁹Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432-433 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651. – Mit Blick auf die Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) ist zu beachten, dass nur ein temporärer Verlustabzug vorgesehen ist. Die Verluste werden hinzugerechnet, soweit diese nicht innerhalb von fünf Jahren durch Gewinne desselben Steuergruppenelements ausgeglichen werden oder dieses Element oder die Muttergesellschaft die Steuergruppe verlässt. Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 41 u. 42 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2802.

⁸¹⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7, Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 41, Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2802, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432-433 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651.

⁸¹¹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 u. 28, Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 41, Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2802, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651.

⁸¹²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433.

⁸¹³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 11 u. Art. 15 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652.

⁸¹⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 11 u. Art. 15 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652.

⁸¹⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 11 u. Art. 21 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652.

⁸¹⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 11 u. Art. 16 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652.

kommt es darauf an, ob die Unternehmung im GKKB-System verbleibt.⁸¹⁷ Im Verbleibensfall gelten die Bestimmungen der GKKB über die Verlustbehandlung fort.⁸¹⁸ Andernfalls ist so vorzugehen, als hätte die Gesellschaft während der Verlustentstehung dem nationalen Recht unterlegen.⁸¹⁹

Um den Handel mit Verlustgesellschaften zu verhindern, ist der Verlustabzug untersagt, wenn eine Gesellschaft den Status einer qualifizierten Tochtergesellschaft erlangt und ihre Tätigkeit wesentlich ändert.⁸²⁰ Eine wesentliche Änderung liegt vor, wenn die bisherige Tätigkeit aufgegeben wird oder eine neue mit erheblicher Bedeutung für den Umsatz aufgenommen wird.⁸²¹ **4.212**

4.2.2.2.2. Konsolidierung und Aufteilung der Ergebnisse sowie Ermittlung des Steueranspruchs Nachdem auf der Ebene der einzelnen Steuergruppenmitglieder der Gewinn ermittelt wurde, erfolgt die europaweite Konsolidierung der Ergebnisse.⁸²² In die Konzernbemessungsgrundlage werden sämtliche individuell ermittelten Bemessungsgrundlagen in voller Höhe einbezogen.⁸²³ Gruppeninterne Transaktionen bleiben bei der Berechnung des Gruppenerfolgs außer Acht.⁸²⁴ Somit entfällt die Notwendigkeit der Bestimmung von Transferpreisen.⁸²⁵ Gleichwohl besteht eine Pflicht zur Dokumentation gruppeninterner Transaktionen, um diese nachvollziehen zu können und bspw. Vermögensverschiebungen bei Umstrukturierungen zu verhindern.⁸²⁶ Ebenso entfallen Quellensteuern auf gruppeninterne Transaktionen.⁸²⁷ Quellensteuern auf von Dritten bezogene Einkünfte können angerechnet werden.⁸²⁸ **4.213**

Im Anschluss an die Ergebniskonsolidierung wird der Gewinn auf die einzelnen Gruppenelemente aufgeteilt.⁸²⁹ Der Schlüssel soll für alle Steuerpflichtigen gleich sein und bspw. Branchen- oder Größenunterschiede nicht berücksichtigen.⁸³⁰ Die Auftei- **4.214**

⁸¹⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 18 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652.

⁸¹⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 18 Buchs. (b) u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652.

⁸¹⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 18 Buchs. (c) u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652.

⁸²⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 41 Nr. 3 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2802. Im ursprünglichen Entwurf war ein Verlustuntergang noch nicht vorgesehen. Vgl. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433 u. Kommission, *COM(2011)121/4*.

⁸²¹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 41 Abs. 3 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2802. Dies entspricht dem Vorgehen des § 8 Abs. 4 KStG, i. d. F. 2006 u. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2802.

⁸²²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 Abs. 1, Herzig, *DB 2012*, S. 2, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 345 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 431.

⁸²³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 Abs. 1 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346.

⁸²⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 9, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347, Lenz/Rautenstrauch, *DB 2011*, S. 727, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433 u. Kußmaul/Niehren/Pfeifer, *Ubg 2010*, S. 3.1.2.

⁸²⁵Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347.

⁸²⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 9 u. 22 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650.

⁸²⁷Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 10.

⁸²⁸Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650.

⁸²⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 345.

⁸³⁰Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 177. Allerdings sieht der RLV Sonderregelung für die Formelgestaltung und die Faktorbestimmung vor. Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 29, 77 u. 78.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

lung richtet sich an den gewichteten Faktoren Umsatz, Arbeit und Vermögen aus.⁸³¹ Für sie muss jeweils der Anwendungsbereich und die räumliche Zuordnung bestimmt werden.⁸³² Unberücksichtigt bleiben iWG sowie die Verteilung der Risiken und Chancen der unternehmerischen Tätigkeit.⁸³³ Die Bemessungsgrundlage wird nach folgender Formel aufgeteilt.⁸³⁴

$$\left(\frac{1}{x} \frac{\text{Umsatz}_E}{\text{Umsatz}_K} + \frac{1}{y} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Lohnsumme}_E}{\text{Lohnsumme}_K} + \frac{1}{2} \frac{\text{Mitarbeiter}_E}{\text{Mitarbeiter}_K} \right) + \frac{1}{z} \frac{\text{Vermögen}_E}{\text{Vermögen}_K} \right) \quad (4.1)$$

mit E = Steuergruppenelement, K = Konzern sowie $\frac{1}{x} + \frac{1}{y} + \frac{1}{z} = 1$

Der Faktor Umsatz bestimmt sich aus sämtlichen Erträgen aus der Erbringung von Lieferungen und Leistungen abzüglich der Umsatzsteuer und sonstigen Steuern.⁸³⁵ Nicht berücksichtigt werden steuerfreie Erträge, Dividenden, Lizenzgebühren und Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen.⁸³⁶ Der Ort des Umsatzes soll das Bestimmungsland sein, d. h., der Ort an dem sich ein Gegenstand am Ende der Beförderung oder des Versands befindet bzw. bei Dienstleistungen der Ort an dem die Leistung tatsächlich erbracht wurde.⁸³⁷ **4.215**

Der Faktor Arbeit ergibt sich zu gleichen Teilen aus der Lohnsumme und der Beschäftigtenzahl des Gruppenmitglieds.⁸³⁸ Die Lohnsumme errechnet sich aus sämtlichen Vergütungsbestandteilen der Arbeitnehmer.⁸³⁹ Die Beschäftigten werden grds. dem Gruppenmitglied zugeordnet, das die Vergütung zahlt.⁸⁴⁰ Im Fall der Arbeitnehmerüberlassung werden die Arbeitnehmer dem Gruppenmitglied zugerechnet, für das sie tätig sind.⁸⁴¹ **4.216**

Der Faktor Vermögen berechnet sich exklusiv aus dem (materiellen) Sachanlagevermögen und wird primär dem wirtschaftlichen Eigentümer zugeordnet.⁸⁴² Immaterielle und finanzielle Wirtschaftsgüter werden bei der Ermittlung des Vermögens nicht berücksichtigt, um Steuergestaltungen zu vorzubeugen.⁸⁴³ **4.217**

⁸³¹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651.

⁸³²Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 33, 35 u. 38.

⁸³³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28 u. 32, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433 u. G. Förster/Krauß, *ISIR 2011*, S. 612-614.

⁸³⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651 u. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433.

⁸³⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 37 Abs. 2 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651.

⁸³⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 37 Abs. 2 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651. Eine Ausnahme gilt, wenn sie i. R. d. gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt werden.

⁸³⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 38 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651.

⁸³⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 32.

⁸³⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 32 i. V. m. Art. 33 Abs. 4.

⁸⁴⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 33 Abs. 1.

⁸⁴¹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 33 Abs. 2 u. 3. Für die gruppeninterne Überlassungen müssen zusätzliche Voraussetzungen berücksichtigt werden. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 208.

⁸⁴²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 34 Abs. 1 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651.

⁸⁴³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 12, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651 u. Mayer, *Market*, S. 211.

Zur Ermittlung des Steueranspruchs wendet jeder Staat auf seinen Substratanteil den nationalen Steuersatz an.⁸⁴⁴ Die Kommission sieht ausdrücklich keine Vereinheitlichung der nationalen Steuersätze vor.⁸⁴⁵ Der anzuwendende Steuersatz darf sogar vom nationalen Körperschaftsteuersatz abweichen.⁸⁴⁶ Aus Konzernsicht bestimmt sich die Steuerschuld aus der konsolidierten Bemessungsgrundlage multipliziert mit dem gewichteten Durchschnitt der nationalen Steuersätze.⁸⁴⁷ **4.218**

4.2.2.3. Begleitmaßnahmen

Die GKKB enthält allgemeine und spezielle Regeln, um Steuergestaltungen zu verhindern.⁸⁴⁸ Sie zielen einerseits auf Gestaltungen innerhalb der Steuergruppe und andererseits auf Drittstaaten-Sachverhalte und wesentliche Beteiligungen. Für beide Regelungsbereiche werden die Vorschriften anhand ausgewählter Beispiele skizziert. **4.219**

Innerhalb der Steuergruppe bieten die Gruppenstruktur und die Faktoren Gestaltungsmöglichkeiten. Die erste Fallgruppe betrifft den Eintritt in bzw. Austritt aus der Gruppe sowie wesentliche Umstrukturierungen. Etwaige Substratverlagerungen werden außerhalb des Formelverfahrens korrigiert, indem innerhalb bestimmter Fristen realisierte Erträge bzw. Aufwendungen dem Steuergruppenmitglied zugeordnet werden, dem der Erfolg vor der Strukturänderung zugestanden hätte.⁸⁴⁹ **4.220**

Tritt bspw. ein Steuerpflichtiger in eine Gruppe ein, werden Gewinne aus der Veräußerung ihm wirtschaftlich zugehöriger Wirtschaftsgüter seinem Bemessungsgrundlagenanteil wieder hinzugefügt, wenn die Veräußerung der Wirtschaftsgüter innerhalb von fünf Jahren nach dem Eintritt erfolgt.⁸⁵⁰ Steuerpflichtige können also nicht bereits unmittelbar nach dem Eintritt in die Steuergruppe von einer günstigeren Besteuerung der stillen Reserven profitieren. **4.221**

Umstrukturierungen der Steuergruppe sind erfolgsneutral.⁸⁵¹ Bereitet die Umstrukturierung das Ausscheiden einer Unternehmung aus der Steuergruppe mittels Anteilsveräußerung vor, wird die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerung aufgehoben, sofern die Veräußerung innerhalb von zwei Jahren, nach dem das Vermögen verlagert wurde, **4.222**

⁸⁴⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 45 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346-347.

⁸⁴⁵Vgl. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 431 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 345.

⁸⁴⁶Vgl. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 431. Der 2011er RLV hätte zu einem de facto Mindeststeuersatz i. H. v. 10 % geführt. Im 2016er RLV findet sich dies nicht wieder, doch könnte die Hinzurechnungsbesteuerung ATAD, Art. 7 einen solchen Effekt auslösen. Vgl. Lenz/Rautenstrauch, *DB 2011*, S. 730-731.

⁸⁴⁷Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347, Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 71-72 u. Spengel/Kamp, *Steuerkonsolidierung - Konzernsteuerquote*, S. 557.

⁸⁴⁸Ausdrücklich gegen missbräuchliche Gestaltungen richten sich Kommission, *COM(2016)685 final*, Kapitel IX - Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Kapitel X - Wechselwirkungen mit der Richtlinie 2016/XX/EU.

⁸⁴⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Kapitel IV - Eintritt in die und Austritt aus der Gruppe, Kapitel V - Umstrukturierung von Unternehmen und Kapitel VIII - Aufteilung der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.

⁸⁵⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 22.

⁸⁵¹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 22.

stattfindet.⁸⁵² Etwaige stille Reserven werden somit beim Verlassen der Steuergruppe besteuert.

Die zweite Fallgruppe betrifft die Zuordnung der Faktoren. Sie wird modifiziert, wenn die Regelvermutung des Ortes der Wertschöpfung und der tatsächliche Ort der Wertschöpfung auseinanderfallen. Das bedeutet: ein Wirtschaftsgut wird nicht dem wirtschaftlichen Eigentümer, sondern dem Gruppenmitglied zugeordnet, das dieses tatsächlich nutzt, wenn der Wert des Wirtschaftsguts 5 % des steuerlichen Werts aller Sachanlagen dieses Gruppenmitglieds ausmachen.⁸⁵³ Arbeitskräfte werden bei dem Steuergruppenmitglied einbezogen, das ihr Entgelt bezahlt, außer sie arbeiten tatsächlich für ein anderes Gruppenmitglied. Sie werden bei letzterem einbezogen, wenn das Beschäftigungsverhältnis ununterbrochen drei Monate andauert und die überlassenen Beschäftigten mindestens 5 % der Beschäftigten des Gruppenmitglieds ausmachen, das das Entgelt zahlt.⁸⁵⁴ Umsätze werden dem Steuergruppenmitglied zugerechnet, das im Bestimmungsland ansässig ist.⁸⁵⁵ Wenn in dem Bestimmungsland kein Gruppenmitglied ansässig ist, wird der Umsatz nach dem Verhältnis der Faktoren Arbeit und Vermögen auf alle Gruppenmitglieder aufgeteilt.⁸⁵⁶ Mithin steht die Zuordnung der Faktoren Vermögen, Arbeit und Umsatz nur im begrenztem Umfang in der freien Zuordnung der MNU. **4.223**

Auf verbundene Unternehmungen und Drittstaaten-Sachverhalte wird anstelle des Formelverfahrens das TPS angewendet. Um Substratverlagerungen zu verhindern, werden die Transferpreise angepasst, wenn die Transaktionsbedingungen zwischen den verbundenen Unternehmungen von denen unabhängiger Unternehmungen abweichen.⁸⁵⁷ Bei der GKKB treten an dieser Stelle die gleichen Herausforderungen wie im TPS auf. Daher wird auf die vorangegangene Analyse des TPS verwiesen. **4.224**

Bei Drittstaaten-Sachverhalten werden zusätzlich die Hinzurechnungsbesteuerung und die „switch-over“-Klausel angewendet.⁸⁵⁸ Die Hinzurechnungsbesteuerung entspricht den Vorschriften Art. 7 ATAD, daher wird auf die Erläuterung i. R. d. TPS verwiesen.⁸⁵⁹ Die „switch-over“-Klausel sieht einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode für ausgeschüttete Gewinne und Veräußerungsgewinne vor, wenn die Gewinne einer wesentlichen Beteiligung niedrig besteuert wurden.⁸⁶⁰ Eine wesentliche Beteiligung besteht, wenn ein Steuergruppenmitglied über mehr als zwölf Monate **4.225**

⁸⁵²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 22 u. 24.

⁸⁵³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 35.

⁸⁵⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 33.

⁸⁵⁵Wenn im Bestimmungsland mehrere Gruppenmitglieder ansässig sind, wird der Faktor Umsatz zwischen diesen anhand der Verteilung der Faktoren Vermögen und Arbeit aufgeteilt. Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 38.

⁸⁵⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 38.

⁸⁵⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 56 u. 57.

⁸⁵⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 53, 59 u. 60 i. V. m. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 72 u. 73.

⁸⁵⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 59.

⁸⁶⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 53.

mehr als 10 % der Anteile hält.⁸⁶¹ Diese wird niedrig besteuert, wenn die steuerliche Belastung ihrer Gewinne weniger als 50 % der durchschnittlichen Körperschaftsteuerbelastung der Mitgliedstaaten beträgt.⁸⁶² Sind die Voraussetzungen erfüllt, werden Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne mit dem durchschnittlichen, gesetzlichen Körperschaftsteuersatz der Mitgliedstaaten besteuert.⁸⁶³ Die im Drittstaaten gezahlten Steuern werden angerechnet.

Der „switch-over“ ergänzt einerseits die Hinzurechnungsbesteuerung, da eine höhere Belastung nicht durch eine Ausschüttung der schädlichen Einkünfte vermieden werden kann.⁸⁶⁴ Andererseits bleibt für Rechtsträger, die nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, ein Steueraufschub möglich. Doch der Vorteil der niedrigeren Besteuerung wird durch die Anhebung der Steuerbelastung auf das Niveau der Mitgliedstaaten beseitigt. Den Steuerpflichtigen bleibt nur ein Zinsvorteil. **4.226**

Zusammengefasst sind die Begleitmaßnahmen abhängig vom Anwendungsbereich ausgestaltet. Maßnahmen, die Gestaltungen innerhalb der Gruppe betreffen, beruhen auf Fristen und Zuordnungsregeln für das Substrat bzw. die Faktoren. Sie greifen nicht in den Abgrenzungsmechanismus, die Formel, ein. Somit manipulieren sie das Verteilungsergebnis nur selektiv. Daher werden sie bei der nachfolgenden Beurteilung nur an ausgewählten Stellen einbezogen. Vorschriften, die Gestaltungen mit Nichtgruppenmitgliedern betreffen, beziehen sich auf das TPS. Die geregelten Sachverhalte liegen allerdings außerhalb des eigentlichen Aufteilungssystems und werden für die Beurteilung nicht berücksichtigt. Es wird insoweit auf das TPS verwiesen. **4.227**

4.2.3. Beurteilung

Nach der Erläuterung der praktischen Gestaltung der GKKB folgt die Diskussion ihrer Vorzugswürdigkeit. Sie teilt sich in die systemimmanente und die vergleichende Kritik auf. **4.228**

4.2.3.1. Systemimmanente Kritik

Die GKKB beruht auf der Annahme, dass eine Zuordnung der Geschäftsaktivität mittels ausgewählter Faktoren möglich ist.⁸⁶⁵ Im Fokus der Analyse der systemimmanenten Kritikpunkte stehen die theoretische Fundierung des Formelverfahrens, die Abgrenzung des Steuersubjekts sowie die Aufteilungsformel selbst.⁸⁶⁶ **4.229**

⁸⁶¹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 72 i. V. m. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 53 u. Art. 8 Buchs. c und d Kommission, *COM(2016)685 final*.

⁸⁶²Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 53.

⁸⁶³Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 53 i. V. m. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 72.

⁸⁶⁴Vgl. Rat der Europäischen Union, *CCCTB*, S. 6-7.

⁸⁶⁵Vgl. Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 29 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 115.

⁸⁶⁶Außer Acht gelassen wird die Fundamentalkritik der OECD an der Aufgabe des FVG. Schließlich soll die GKKB gerade die Individualbetrachtung und den Fremdvergleich obsolet machen. Das ist weder ein Vor- noch ein Nachteil, sondern ein systematischer Unterschied. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 39-43, Ziff. 1.16-1.32 u. Mayer, *Market*, S. 39-43.

4.2.3.1.1. Formelverfahren als Maßstab Das TPS gilt trotz aller Kritik als theoretisch fundiert.⁸⁶⁷ Für die formelhafte Steueraufteilung ist dies strittig.⁸⁶⁸ Insbesondere die Auswahl und Aufteilung der Faktoren sei willkürlich.⁸⁶⁹ Ursächlich dürften die abweichende Herangehensweise und die unterschiedlichen Argumentationsebenen bei der Erfassung und Aufteilung der Steuerquellen sein.⁸⁷⁰ **4.230**

Bislang orientieren sich die Staaten bei der Steuersubstrataufteilung am sog. Angebots-Konzept („supply approach“), danach vollzieht sich die Wertschöpfung am Belegenheitsort der Einkunftsquelle und ist dort zu besteuern.⁸⁷¹ Unter dem Angebots-Konzept gilt die Aufteilung mittels Transferpreisen als angemessen und geeignet.⁸⁷² Schließlich soll die Wertschöpfung allein durch die Anbieter erfolgen und ist nur zwischen diesen aufzuteilen. Fremde Dritte grenzen den Wertschöpfungsanteil mittels Marktpreis ab. Innerhalb MNU übernimmt der dem Marktpreis nachgebildete Transferpreis die Abgrenzungsfunktion. Nach dem Angebots-Konzept führen die Transferpreise daher zu einer sachgerechten Steuersubstratabgrenzung. Können Transferpreise wegen administrativer Schwierigkeiten oder einer hohen wirtschaftlichen Integration nicht bestimmt werden, bedarf es einer formelbasierten Aufteilung.⁸⁷³ Dies spiegelt sich in der Einführung formelhafter erfolgsbasierter Abgrenzungsmethoden („profit split methods“) für das TPS wider.⁸⁷⁴ **4.231**

Das Angebots-Nachfrage-Konzept („supply-demand approach“) dagegen betrachtet die Wertschöpfung als Zusammenspiel von Leistungserstellung und -verwertung.⁸⁷⁵ Daher steht dem Ort der Erstellung und dem Ort der Verwertung von Leistungen die Wertschöpfung anteilig zu, mithin sichert dies jedem Ort der wirtschaftlichen Aktivität MNU ein Besteuerungsrecht.⁸⁷⁶ Das TPS würde in jedem Absatzstaat eine Niederlassung fingieren und dieser ein Anteil am Erfolg bzw. der Wertschöpfung zuordnen, was theoretisch wie praktisch bereits unter dem Angebots-Konzept eine erhebliche Herausforderung ist.⁸⁷⁷ Unter dem Angebots-Nachfrage-Konzept ist die Steuerabgrenzung mittels Transferpreisen folglich kaum umsetzbar.⁸⁷⁸ Daher bietet sich stattdessen eine formelbasierte Aufteilung an.⁸⁷⁹ **4.232**

⁸⁶⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 19-20. A. A. Greil, *StuW 2017*, S. 170.

⁸⁶⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 19-20 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 44.

⁸⁶⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 20.

⁸⁷⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 21-22 u. 29, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 44 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 117.

⁸⁷¹Vgl. Mayer, *Market*, 27-28 u. 38 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 130.

⁸⁷²Vgl. Mayer, *Market*, S. 28 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 115.

⁸⁷³Vgl. Mayer, *Market*, S. 28 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 130-131.

⁸⁷⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 28 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 98, Ziff. 2.4 u. Part: III Transactional Profit Methods, S. 117-145.

⁸⁷⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 27-28 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 115 u. 130.

⁸⁷⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 38.

⁸⁷⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 28-29.

⁸⁷⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 28.

⁸⁷⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 30.

Die formelhafte Aufteilung stellt einen neutralen Mechanismus dar, der anhand weiterer Kriterien zu spezifizieren ist.⁸⁸⁰ Für deren Konkretisierung existieren jedoch keine verbindlichen Anhaltspunkte.⁸⁸¹ Als Basis kann das Äquivalenzprinzip dienen, welches keinen Aufteilungsmaßstab doch zumindest einen Anhalt für das Vorliegen eines Anknüpfungspunktes liefert und bereits als Rechtfertigung für innerstaatliche Verteilungssysteme dient.⁸⁸² Die auf dieser Grundlage ausgewählten Faktoren begründen wiederum eine qualifizierbare und u. U. quantifizierbare Verbindung zum jeweiligen Hoheitsgebiet.⁸⁸³ Zwar müssen a. E. die Staaten die Aufteilung verhandeln, jedoch ist das Verhandlungsergebnis nicht *per se* willkürlich.⁸⁸⁴ Die Staaten werden ökonomische Überlegungen einbeziehen, so dass das politische Verteilungsergebnis auch ökonomisch begründet sein sollte.⁸⁸⁵ Die Aufteilungsergebnisse sind folglich nicht willkürlich und können als theoretisch fundiert betrachtet werden.⁸⁸⁶ 4.233

Die GKKB ist ein Formelverfahren und bezieht neben den Investitionen den Absatz ein. Sie gehört zu den Angebots-Nachfrage-Konzepten und beruht folglich auf anderen Annahmen als das TPS.⁸⁸⁷ Aufgrund dieser Abweichungen führt sie zu anderen Aufteilungsergebnissen. Gleichwohl ist der „supply-demand approach“ entgegen der Auffassung der Vertreter des „supply approach“ theoretisch geschlossen.⁸⁸⁸ Diese Einschätzung ändert der Einsatz einer Aufteilungsformel anstelle von Transferpreisen nicht. Zumal bei der Anwendung des Angebots-Konzepts, wie dargestellt, in bestimmten Fällen ebenfalls Formelverfahren eingesetzt werden müssen. 4.234

4.2.3.1.2. Abgrenzung des Steuersubjekts Ab einer bestimmten Größenordnung wird bei MNU ein hohes Steuergestaltungspotential vermutet, so dass diese zur Anwendung der GKKB verpflichtet werden.⁸⁸⁹ Die übrigen Unternehmungen können unter den beschriebenen Voraussetzungen zur GKKB optieren.⁸⁹⁰ Die Definition der Steuergruppe und des territorialen Anwendungsbereichs werden in den nächsten Unterabschnitten diskutiert. 4.235

4.2.3.1.2.1. Definition der Steuergruppe Die Steuergruppe legt die konsolidierungspflichtigen Unternehmungen fest.⁸⁹¹ Daher muss eine universell anerkannte Defi- 4.236

⁸⁸⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 31 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 116-117. Es existiert kein ultimativer Maßstab für die Auswahl der Faktoren oder deren Gewichtung. Vgl. Mayer, *Market*, S. 30 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 46.

⁸⁸¹Vgl. Mayer, *Market*, S. 30 u. 36-37.

⁸⁸²Vgl. Mayer, *Market*, S. 31, 37 u. 206-207.

⁸⁸³Vgl. Mayer, *Market*, S. 31, 37-38 u. 206-207 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 116-117.

⁸⁸⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 30-31 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 201-202.

⁸⁸⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 31.

⁸⁸⁶Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 46 u. Mayer, *Market*, S. 29.

⁸⁸⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 19-20 u. 29 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 130-131. Die Kritik, dass es den Maßstäben des TPS nicht entspricht ist damit, widersinnig. Vgl. Mayer, *Market*, S. 25.

⁸⁸⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 20-21 u. 29 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 46.

⁸⁸⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 6.

⁸⁹⁰Der RLV aus dem Jahre 2011 basierte noch auf einer freiwilligen Teilnahme an der GKKB. Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 3.

⁸⁹¹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 11 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 118-119.

dition gefunden werden, was durch die vielfältigen Kooperationsformen zwischen verbundenen und unverbundenen Unternehmungen erheblich erschwert wird.⁸⁹²

Zur Verfügung stehen juristische und wirtschaftliche Kriterien.⁸⁹³ Juristische Kriterien schaffen einen präzisen und leicht bestimmbaren Maßstab.⁸⁹⁴ Sie erfassen wirtschaftliche Sachverhalte jedoch nur eingeschränkt, so dass ökonomische Ziele erreicht werden können, ohne Rechtsfolgen auszulösen.⁸⁹⁵ Ökonomische Kriterien können dem durch Ermessensspielraum begegnen. Sie sind jedoch mit Unsicherheit behaftet und bedürfen u. U. der gerichtlichen Würdigung.⁸⁹⁶ **4.237**

Ausgangspunkt der Gruppendifinition könnten sein: 100 %ige Beteiligungen oder Unternehmungen, die als wirtschaftliche Einheit tätig sind.⁸⁹⁷ Eine wirtschaftliche Einheit kann sich darin ausdrücken, dass die Unternehmungen, ohne aneinander (wesentlich) beteiligt zu sein, wirtschaftlich, z. B. durch kombinierte Güter und Dienstleistungen, und organisatorisch, z. B. ein gemeinsames Management, so integriert sind, dass sie als einzelne Wirtschaftseinheiten nicht überlebensfähig sind. Diese Überlegung wird nicht vertieft, da wie gezeigt wird, die wirtschaftliche Einheit derzeit für die GKKB kaum Relevanz besitzt. **4.238**

Die Beherrschung einer Unternehmung erfordert keinen 100 %igen Anteilsbesitz, daher genügt für eine Steuergruppe eine niedrigere Beteiligungsschwelle.⁸⁹⁸ Diese sollte jedoch 50 % nicht unterschreiten, denn sonst rechtfertigen weder ökonomische Gründe eine Konsolidierung noch besteht, mangels Beherrschung, das Risiko der Gewinnverlagerung.⁸⁹⁹ Um dem Erfordernis eines hohen Integrationsgrades gerecht zu werden, sollte eine höhere Schwelle vorgesehen werden.⁹⁰⁰ Das Handelsrecht fordert ab einer Beteiligung über 75 % eine Konsolidierung und verhindert Blockaden mittels Sperrminorität.⁹⁰¹ Die Regelung dient zwar nichtsteuerlichen Zwecken, doch ist sie ein anerkanntes Kennzeichen hoher wirtschaftlicher Integration.⁹⁰² Sie beschränkt zugleich die Fälle, die Minderheitsgesellschafter betreffen.⁹⁰³ Unionsweit sollte bereits die überwiegende Mehrheit aller relevanten MNU erfasst sein, da nur wenige MNU Beteiligungsquoten von weniger als 75 % aufweisen.⁹⁰⁴ **4.239**

⁸⁹²Vgl. Mayer, *Market*, S. 177 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 118-119.

⁸⁹³Vgl. Mayer, *Market*, S. 176-177, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 11 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 118-119.

⁸⁹⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 177 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 12-13.

⁸⁹⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 177 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 12.

⁸⁹⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 177 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 14.

⁸⁹⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 178 u. Staringer, *Requirements for Forming a Group*, S. 132.

⁸⁹⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 178, Staringer, *Requirements for Forming a Group*, S. 132-133 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 121-122.

⁸⁹⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 178, Staringer, *Requirements for Forming a Group*, S. 132-133 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 121-122.

⁹⁰⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 179.

⁹⁰¹Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 721 u. Mayer, *Market*, S. 179. Kritisch: Sommer, *Fairy Tale*, S. 121-122.

⁹⁰²Vgl. Mayer, *Market*, S. 180.

⁹⁰³Vgl. Mayer, *Market*, S. 179 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 12.

⁹⁰⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 179.

Die Kommission knüpft an den mittelbaren oder unmittelbaren Besitz von mindestens 50 % der Stimmrechte und einen Anspruch auf 75 % der Gewinnanteile oder des Eigenkapitals an.⁹⁰⁵ Die gesellschaftsrechtliche Mindestbeteiligungshöhe definiert die Kommission damit weniger eng als das Handelsrecht.⁹⁰⁶ Dadurch das zugleich ein Anspruch auf 75 % des Gewinns bzw. Eigenkapitals nötig ist, welche den Schwellenwert bilden, ab dem eine Gewinnverlagerung attraktiv wird, setzt die Kommission dennoch eine hohe wirtschaftliche Integration voraus und kann somit ihr Ziel, an diese anzuknüpfen, erreichen.⁹⁰⁷ **4.240**

Der Maßstab ist ausschließlich juristisch geprägt.⁹⁰⁸ Allein das Erreichen der Schwellenwerte löst durch die additive Verknüpfung der Kriterien ein „Umschalten“ zwischen den Aufteilungssystemen aus und verletzt in Folge dessen den Kontinuitätsgrundsatz.⁹⁰⁹ Ein schlichter Anteilerwerb ohne wirtschaftliche Integration kann eine erhebliche Umverteilung der Steuergüter auslösen, wenn sich dadurch die Aufteilung nicht mehr am individuellen, sondern am konsolidierten Erfolg der Unternehmungen orientiert.⁹¹⁰ Umgekehrt kann trotz Unterschreitens beider Schwellenwerte die wirtschaftliche Integration so hoch sein, dass eine Einbeziehung geboten ist.⁹¹¹ Belastungsverschiebungen in beide Richtungen können daraus folgen.⁹¹² **4.241**

Um dem zu begegnen, sieht die Kommission eine Abweichung vom Regelfall vor, jedoch ohne die Voraussetzungen zu konkretisieren.⁹¹³ Maßstab könnte das Vorliegen einer 50 %igen Beteiligung, einer einheitlichen Leitung und eines umfangreichen konzerninternen Leistungsaustauschs sein.⁹¹⁴ Ebenso könnte die Tätigkeit in der gleichen oder einer ähnlichen Branche ein starker Indikator sein.⁹¹⁵ So würde die wirtschaftliche Zusammenarbeit verhältnismäßig präzise erfasst und zugleich Raum für eine Analyse des Einzelfalls gelassen. Wie die Kommission den Raum tatsächlich ausfüllt, bleibt abzuwarten. **4.242**

⁹⁰⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 5. Der Jahresumsatz und die Rechtsform der Steuergruppe sind ebenfalls relevant, doch geben sie keine Auskunft über den Grad der wirtschaftlichen Verflechtung, welche die Substratverlagerung ermöglicht.

⁹⁰⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 179-180.

⁹⁰⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Erwägungsgrund 6, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 346, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649, Mayer, *Market*, S. 180 u. Staringer, *Requirements for Forming a Group*, S. 135.

⁹⁰⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 180.

⁹⁰⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 223 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 13.

⁹¹⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 180, Staringer, *Requirements for Forming a Group*, S. 132-133 u. Schön, *StuW 2012*, S. 223.

⁹¹¹Vgl. Mayer, *Market*, S. 178-179 u. 180 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 118-121.

⁹¹²Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 223 u. Staringer, *Requirements for Forming a Group*, S. 135.

⁹¹³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 29 u. Mayer, *Market*, S. 178-179 u. 180-181. Die Beweislast soll die Partei tragen, die die Abweichung begehrt. Vgl. Mayer, *Market*, S. 180-181. Explizit für die Möglichkeit eines fließenden Übergangs tritt Schön ein. Je stärker die Integration ist, desto stärker soll eine formelhafte Gewinnaufteilung in den Vordergrund rücken. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 223-224.

⁹¹⁴Mayer, *Market*, S. 181 u. 182 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 13-14. Kritisch: Sommer, *Fairy Tale*, S. 121-123.

⁹¹⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 182.

Zusammengefasst stützt sich die Kommission bei der Bestimmung der Steuergruppe wesentlich auf juristische Kriterien, d. h. zivilrechtliche Grundlagen. Dies ermöglicht eine präzise definierte Grenze für die Bildung der Steuergruppe. Allerdings bleibt damit Raum zur Sachverhaltsgestaltung, so dass nicht alle Unternehmungen, die einer Steuergruppe angehören sollten, einbezogen werden *et vice versa*. **4.243**

4.2.3.1.2.2. Festlegung des territorialen Geltungsbereichs Die Abgrenzung der Steuergruppe umfasst neben allgemeinen Einbeziehungsvoraussetzungen die Festlegung der räumlichen Reichweite der GKKB.⁹¹⁶ Deren konsistente und sachgerechte Festlegung ist eine Herausforderung, da sie sich auf sehr unterschiedlichen Ebenen auswirkt. Denkbar sind die Anwendung einer weltweiten oder einer territorial beschränkten Konsolidierung.⁹¹⁷ **4.244**

Die weltweite Konsolidierung bezieht den Erfolg aller MNU-Elemente unabhängig von der Ansässigkeit ein.⁹¹⁸ Einige Autoren stufen sie als überlegen ein.⁹¹⁹ Durch die weltweite Konsolidierung entfallen einerseits die aus dem TPS bekannten Gestaltungsmöglichkeiten, die auf der territorialen Zuordnung von Einkunftsquellen beruhen, und andererseits kann die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Steuergruppe ermittelt werden, da sämtliche Einkünfte der MNU in die Einkommensermittlung einfließen.⁹²⁰ Die Kommission hat sich allerdings für die territorial beschränkte Konsolidierung entschieden.⁹²¹ **4.245**

Für die räumlich begrenzte Anwendung sprechen konzeptionelle, administrative und rechtliche Gründe.⁹²² Aus konzeptioneller Sicht sichert die Beschränkung der Anwendung auf das Unionsgebiet die Konsistenz zwischen dem „Hoheitsgebiet der EU“, also dem Gebiet der Mitgliedstaaten, und den diesem Gebiet unmittelbar zugehörigen Bemessungsgrundlagen.⁹²³ Die weltweite Konsolidierung könnte zudem unilateral Steuerquellen zu Anknüpfungspunkten machen, die bislang Drittstaaten zuzuordnen sind, so dass *c. p.* eine unterschiedliche Bemessungsgrundlagenabgrenzung erfolgt.⁹²⁴ Eine Doppelbesteuerung bzw. Nichtbesteuerung wegen unterschiedlicher und ebenenverschiedener Anknüpfungspunkte wäre dann quasi unausweichlich.⁹²⁵ **4.246**

⁹¹⁶Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 20.

⁹¹⁷Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 20.

⁹¹⁸Vgl. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 108.

⁹¹⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 183.

⁹²⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 115-116.

⁹²¹Dies ist eine Folge der Beschränkung der Steuergruppe auf unionsansässige Gesellschaften und Betriebsstätten. Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 2 u. Kommission, *COM(2011)121/4*, Art. 55.

⁹²²Vgl. Mayer, *Market*, S. 183. Darüber hinaus sprechen politische Gründe gegen eine weltweite Anwendung, da die Mitgliedstaaten eine formelhafte Aufteilung lange aufs Schärfste abgelehnt haben. Es entstünde durch die Anwendung der weltweiten Konsolidierung ein Glaubwürdigkeitsproblem. Vgl. Mayer, *Market*, S. 183.

⁹²³Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 249-250, Mayer, *Market*, S. 183 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 129.

⁹²⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 183.

⁹²⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 183 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 41, Ziff. 1.24. Im Anhang A wird beispielhaft gezeigt, wie ein Anrechnungsüberhang entstehen kann.

Aus administrativer Sicht bietet ein territorial beschränkter Anwendungsbereich folgende Vorteile. Erstens brauchen Unternehmungen aus Drittstaaten ihr Einkommen nicht (parallel) nach europäischem Recht bestimmen.⁹²⁶ Somit wird Deklarationsaufwand für die Steuerpflichtigen und Kontrollaufwand für die Steuerverwaltungen vermieden. Zweitens bestehen zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten zahlreiche auf dem TPS basierende DBA.⁹²⁷ Im Fall einer weltweiten Konsolidierung wären sie anzupassen.⁹²⁸ Der entsprechende Anpassungsaufwand wird vermieden.⁹²⁹ Drittens sichert die räumliche Beschränkung eine effiziente Steuererhebung, da sich der territoriale Anwendungsbereich und die Ermittlungsbefugnisse der Mitgliedstaaten decken.⁹³⁰ Insbesondere sind in der EU gemeinsame Betriebsprüfungen möglich, welche wesentlich effizienter sein sollten als die beiden Alternativen Simultanprüfung und formeller Informationsaustausch, auf die die Finanzverwaltungen bei einer weltweiten Konsolidierung voraussichtlich angewiesen wären.⁹³¹ **4.247**

Aus rechtlicher Perspektive ermöglicht die Begrenzung des Anwendungsbereichs auf die EU die Einhaltung internationalen Rechts.⁹³² Eine durch die GKKB ausgelöste Verschiebung der Bemessungsgrundlagen beschränkt sich auf die Mitgliedstaaten.⁹³³ Denn implizit erklären die Mitgliedstaaten mit der GKKB-Einführung sogar ihre Bereitschaft, einen Teil ihrer aus bestehenden DBA resultierenden Besteuerungsrechte auf andere Mitgliedstaaten zu übertragen, selbst wenn diesen bereits ein größerer Bemessungsgrundlagenanteil als im geltenden System zusteht.⁹³⁴ Drittstaaten mittels weltweiter Konsolidierung zur Aufgabe ihrer Bemessungsgrundlagen zu zwingen, sei es auch nur teilw., könnte dagegen eine Verletzung des internationalen Steuerrechts bzw. des Völkerrechts auslösen. **4.248**

Die Diskussion zeigt, der Konsolidierungskreis der GKKB ist konsistent und sachgerecht festgelegt. Generell erfasst die GKKB nur hochintegrierte MNU, wobei eine stärkere Einbindung ökonomischer Kriterien die Zielgenauigkeit erhöhen kann.⁹³⁵ Die auf das Unionsgebiet beschränkte Umsetzung erfordert die Anwendung des TPS bei Sachverhalten mit Drittstaatenbezug und folglich die Einführung entsprechender Maßnahmen zur Vermeidung von Steuergestaltungen.⁹³⁶ **4.249**

⁹²⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 184.

⁹²⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 184 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 247-248.

⁹²⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 184 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 247-248.

⁹²⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 184 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 247-249.

⁹³⁰Vgl. Seer, in: *Tipke/Lang*, § 1, Rn. 1.84, Peters u. a., *IStR 2016*, S. 3 u. AmtshilfeRL 2011, Erwägungsgrund 13 u. 14 sowie Kap. 3. Wegen des Grundsatzes der formellen Territorialität dürfen Staaten nicht auf fremdem Hoheitsgebiet ermitteln. Vgl. Meickmann, *IStR 2014*, S. 591 u. Spilker, *DStR 2014*, S. 2490.

⁹³¹Vgl. Meickmann, *IStR 2014*, S. 591-594 u. Art. 11 AmtshilfeRL 2020. Um Druck auf nicht gem. Art. 26 OECD-MA 2017 auskunftsbereite Drittstaaten auszuüben, wurde z. B. das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (StHBG) erlassen. Vgl. Kleinert/Göres, *Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 2009*, S. 2713.

⁹³²Vgl. Mayer, *Market*, S. 185.

⁹³³Vgl. Mayer, *Market*, S. 185.

⁹³⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 185.

⁹³⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 178-180.

⁹³⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 183-184 u. 186.

4.2.3.1.3. Gestaltung der Aufteilungsformel Die Aufteilungsformel bestimmt die Verteilung des Steuersubstrats.⁹³⁷ Sie bildet den Zerlegungsmaßstab und soll für eine sachgerechte und einheitliche Steuerabgrenzung die Verteilung der Erfolgsfaktoren und die damit verbundene Wertschöpfung ermitteln.⁹³⁸ Um die Gefahr der willkürlichen Vereinfachung des Messproblems zu beseitigen oder wenigstens zu mildern, sollten mehrere Erfolgsfaktoren kombiniert werden.⁹³⁹ Da die Zerlegungsformel nicht alle Erfolgsfaktoren erfassen kann, ist absehbar, dass sie, unabhängig von ihrer endgültigen Gestaltung, nur eine Näherung an die tatsächliche Verteilung der Wertschöpfung zwischen den MNU-Elemente ermitteln kann.⁹⁴⁰ Die wichtigsten Einflussfaktoren sind die Auswahl und die Gewichtung der Faktoren.⁹⁴¹ 4.250

4.2.3.1.3.1. Auswahl der Aufteilungsfaktoren Die Aufteilungsfaktoren sollen den Zusammenhang zwischen der Wertschöpfung und den Tätigkeitsorten herstellen.⁹⁴² Die Messung kann sowohl mittels makro- als auch mikroökonomischer Faktoren erfolgen.⁹⁴³ Praktische Relevanz besitzt die Formelzerlegung mittels mikroökonomischer Faktoren.⁹⁴⁴ Theoretisch kann jede betriebswirtschaftliche Größe als Messgröße dienen.⁹⁴⁵ Die Kommission sieht eine Aufteilung anhand der Faktoren Umsatz, Arbeit und Vermögen vor.⁹⁴⁶ 4.251

Mit dem Faktor Umsatz erkennt die Kommission den Absatz als Teil der Wertschöpfung an.⁹⁴⁷ Er gilt als leicht messbar und wenig mobil.⁹⁴⁸ Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips entzieht den MNU die Entscheidung über die Umsatzzuordnung, 4.252

⁹³⁷Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 349.

⁹³⁸Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 722, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 182 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 41, Ziff. 1.25. Die OECD weist auf die divergierenden Interessen aufgrund der unterschiedlichen Faktorverteilung hin. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 40, Ziff. 1.23.

⁹³⁹Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 722 m. w. N.

⁹⁴⁰Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 723 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 134.

⁹⁴¹Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 199-200.

⁹⁴²Vgl. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 80.

⁹⁴³Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 116-117, Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 30-32, Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 66, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 31, 39-40, 44-45 u. 69 u. Martens-Weiner, *Reform*, S. 47.

⁹⁴⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28 Abs. 1 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 44. Zur Darstellung der wertschöpfungsorientierten Methode Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 69-83 u. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 66-68. Letztlich besitzen nur mikroökonomische Faktoren eine ausreichende Beziehung zur Unternehmenstätigkeit. Sommer, *Fairy Tale*, S. 116-117.

⁹⁴⁵Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 46 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 116-117. Im Grunde gibt es kein richtig oder falsch, sondern „The only correct rule might simply be the one on which Member States can agree.“ Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 46. So ähnlich Martens-Weiner, *Reform*, S. 48.

⁹⁴⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28 Abs. 1.

⁹⁴⁷Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 54. Ob das Bereitstellen eines Absatzmarktes einen Anknüpfungspunkt schafft, ist strittig. Es wird angeführt, dass der Absatz traditionell nicht in die Aufteilung einbezogen wurde. Dafür spricht jedoch, dass Einnahmen grds. leistungsfähigkeitserhöhend wirken und im Fall des räumlichen Zusammentreffens von Leistungserstellung und -verwertung nicht in Frage gestellt wird. Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 53-54.

⁹⁴⁸Vgl. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, 85 u. 87 u. Mayer, *Market*, S. 216. Kritisch: Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347. Strittig ist allerdings die genaue Bestimmung, bspw. die Ein-

da die Abnehmer den Ort des Absatzes bestimmen.⁹⁴⁹ Zugleich tritt eine Verschiebung des Steuersubstrats zu den Absatzstaaten ein.⁹⁵⁰ Das Prinzip wird allerdings durchbrochen, wenn im Bestimmungsland keine Niederlassung existiert oder dieses ein Drittland ist.⁹⁵¹ In diesen Fällen bestimmt das Verhältnis der Faktoren Arbeit und Vermögen die Substratverteilung (sog. gestreute Rückbezugsregel oder „throwback rule“⁹⁵²).⁹⁵³ Mit hin lohnt sich bei einer Lieferung aus einem Hochsteuerland in ein Niedrigsteuerland die Begründung einer Niederlassung im Niedrigsteuerland *et vice versa*.⁹⁵⁴ Die Durchbrechung des Bestimmungslandprinzips schafft jedenfalls Gestaltungspotential.⁹⁵⁵

Der Faktor Arbeit integriert den Beitrag menschlicher Arbeit zur Wertschöpfung in die Aufteilung.⁹⁵⁶ Als Wertschöpfungsort gilt grds. der Ansässigkeitsort des Gruppenelements, das die Vergütung zahlt, da die Arbeit prinzipiell für dieses verrichtet wird.⁹⁵⁷ Ist ein Arbeitnehmer in einem anderen Staat tätig, z. B. im Fall der Arbeitnehmerüberlassung, soll die Arbeit dem tatsächlichen Tätigkeitsort zugeordnet werden.⁹⁵⁸ Somit wird für den Faktor Arbeit der Wertschöpfungsort plausibel bestimmt und der Gestaltungsspielraum verengt. Als Zerlegungsmaßstab eignen sich die Vergütung und die Zahl der Arbeitnehmer.⁹⁵⁹ Ihre Handhabung gilt als einfach und praktikabel.⁹⁶⁰ Die Herausforderung besteht im Ausgleich der Produktivitätsunterschiede.⁹⁶¹ Die Vergütung begünstigt Staaten mit einem hohen Lohnniveau resp. hoher Produktivität, da ihnen bei gleicher Mitarbeiterzahl ein größerer Bemessungsgrundlagenanteil zusteht.⁹⁶² Während die Mitarbeiterzahl Staaten mit einer geringen Produktivität begünstigt, da bei gleicher Lohnsumme mehr Mitarbeiter mitwirken und dem Staat deshalb ein größerer Bemessungsgrundlagenanteil zusteht.⁹⁶³ Die Kommission reagiert darauf mittels gleichgewichtiger Berücksichtigung der Vergütung und der Mitarbeiterzahl.⁹⁶⁴ Ob und

4.253

beziehung der Umsätze aus der ordentlichen oder der gesamten Tätigkeit. Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347.

⁹⁴⁹Vgl. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 85 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347.

⁹⁵⁰Vgl. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 85 u. Külper, *Gewinnabgrenzung*, S. 38.

⁹⁵¹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 38 Abs. 4. Vermutlich gilt dies auch für nicht konsolidierungspflichtige MNU-Elemente.

⁹⁵²Alternativ könnte auf die Einbeziehung verzichtet werden sog. „throwout rule“. Wirtschaftlich würde ebenfalls eine Zuordnung nach dem Ursprungslandprinzip eintreten. Ausführlicher dazu: Martens-Weiner, *Reform*, S. 53.

⁹⁵³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 38 Abs. 4 u. Mayer, *Market*, S. 218-219.

⁹⁵⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 219-220 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 142.

⁹⁵⁵Dem könnte eine Aufteilung nach Staaten, ohne die Voraussetzung der Existenz einer Niederlassung (gem. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28 Abs. 1) entgegenwirken.

⁹⁵⁶Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 47 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 130-131.

⁹⁵⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 33 Abs. 1, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 47 u. Martens-Weiner, *Reform*, S. 53.

⁹⁵⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 33 Abs. 2 u. 3 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 137-138.

⁹⁵⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 32 Abs. 1, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 47-48 u. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 81-82.

⁹⁶⁰Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 47. Die Definition der Beschäftigten wird den Ländern überlassen. Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 32 Abs. 1.

⁹⁶¹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 47 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 185.

⁹⁶²Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 47.

⁹⁶³Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 48 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 185.

⁹⁶⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28 Abs. 1.

inwieweit dadurch die wirtschaftlichen Verhältnisse zutreffend(er) erfasst werden, ist bisher unklar.⁹⁶⁵

Das Vermögen gilt traditionell als Grundlage der Einkommenserzielung.⁹⁶⁶ Seine Einbeziehung erscheint daher logisch, allerdings entstehen praktische Probleme.⁹⁶⁷ Im Fokus stehen die Bewertung und die räumliche Zuordnung.⁹⁶⁸ Die materiellen Wirtschaftsgüter müssten anhand des aktuellen Marktwerts oder des kapitalisierten Ertrags bewertet werden.⁹⁶⁹ Allerdings existieren diese Werte nicht für jedes Wirtschaftsgut bzw. führen sie nicht zu einer höheren Genauigkeit.⁹⁷⁰ Folglich werden die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde gelegt.⁹⁷¹ Etwaigen Bewertungsunterschieden, die nach nationalen Normen entstehen können, beugt eine einheitliche Ermittlung der Werte vor.⁹⁷² Räumlich erfolgt die Zuordnung typ. zum Staat der Belegenheit.⁹⁷³ Dadurch entstehende Gestaltungsmöglichkeiten unterbindet die Kommission durch die Anknüpfung an das wirtschaftliche Eigentum bzw. die tatsächliche Nutzung sowie Verbleibensfristen bei Umstrukturierungen.⁹⁷⁴

4.254

Weit komplexer ist der Umgang mit iWG.⁹⁷⁵ Ihre Bewertung könnte anhand ihres abgezinsten Zahlungsstroms erfolgen.⁹⁷⁶ Dieser bildet jedoch nur bei Transaktionen mit Dritten einen belastbaren Maßstab, sonst leben die i. Z. m. der transaktionsbasierten Gewinnaufteilung diskutierten Bewertungsprobleme wieder auf.⁹⁷⁷ Alternativ könnte auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zurückgegriffen werden, dies gilt aufgrund der Wertdifferenz als unbefriedigend.⁹⁷⁸ Des Weiteren ist die räumliche Zugehörigkeit iWG nicht eindeutig zu bestimmen.⁹⁷⁹ Die Kommission adressiert diese

4.255

⁹⁶⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 184-185 u. Andresen, *Konzernverrechnungspreise*, S. 251.

⁹⁶⁶Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 49 u. Mayer, *Market*, S. 210-211.

⁹⁶⁷Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 49, Mayer, *Market*, S. 211 u. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 82.

⁹⁶⁸Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 49 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 135-136. Vorgelagert wäre eigentlich zu entscheiden, welche Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden. Die Kommission hat sich hier festgelegt, so dass dies nicht diskutiert wird. S. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 82.

⁹⁶⁹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 49, Mayer, *Market*, S. 211-212, Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 83 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 135-136.

⁹⁷⁰Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 49, Mayer, *Market*, S. 212, Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 83 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 135-136.

⁹⁷¹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 49, Mayer, *Market*, S. 212 u. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 83.

⁹⁷²Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 49.

⁹⁷³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 22 u. 35, Martens-Weiner, *Reform*, S. 52, Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 84 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 136-137.

⁹⁷⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 34-36. Damit greift die Kommission das von der OECD aufgeworfene Verlagerungsproblem auf. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 40.

⁹⁷⁵Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 50 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 132.

⁹⁷⁶Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 50.

⁹⁷⁷Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 50-51.

⁹⁷⁸Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 50 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 132. Für materielle Wirtschaftsgüter wird das nicht als vergleichbar problematisch angesehen.

⁹⁷⁹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 50-51, Sommer, *Fairy Tale*, S. 132-133 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 205.

Probleme durch einen Verzicht auf die Berücksichtigung von iWG bei der Aufteilung.⁹⁸⁰ Vor dem Hintergrund der Bedeutung iWG ist dies unbefriedigend, doch solange keine besseren Instrumente zur Zuordnung existieren, lässt sich das Risiko der Gewinnverlagerung mittels iWG nicht anders beseitigen.⁹⁸¹ Das bedeutet jedoch nicht, dass der Beitrag iWG unberücksichtigt bleibt.⁹⁸² Denn die iWG erhöhen die Leistungsfähigkeit der übrigen Faktoren, so dass der Erfolgsbeitrag indirekt aufgeteilt wird.⁹⁸³ Bei diesem Vorgehen sind Verzerrungen nicht zu vermeiden.⁹⁸⁴

Insgesamt schafft die Kommission einen sachgerechten Zerlegungsmaßstab. Allerdings kann dieser, wie erwähnt, die Wertschöpfungsanteile nur näherungsweise bestimmen. Verzerrungen bei der Steuerabgrenzung sind folglich unausweichlich. **4.256**

4.2.3.1.3.2. Gewichtung der Aufteilungsfaktoren Die Auswahl der Faktoren bestimmt die Quellen des Erfolgs.⁹⁸⁵ Dienen, wie bei der GKKB, mehrere Faktoren zur Aufteilung müssen diese gewichtet werden.⁹⁸⁶ Die Gewichtung kann universell, sektorindividuell oder unternehmensindividuell ausgestaltet werden.⁹⁸⁷ **4.257**

Die Kommission sieht grds. eine Universalformel mit gleicher Gewichtung aller Faktoren vor.⁹⁸⁸ Diese sog. Massachusetts-Formel macht die Substratverteilung zu zwei Drittel von den Faktoren Arbeit und Vermögen abhängig.⁹⁸⁹ Sie betont damit die Leistungserstellung als Quelle des Erfolgs.⁹⁹⁰ Die alternativ übliche Berücksichtigung des Umsatzes zur Hälfte und der Arbeit und des Vermögens zu je einem Viertel gewichtet die Erstellung und Verwertung von Leistungen gleich.⁹⁹¹ Beide Formeln bevorzugen Mitgliedstaaten in denen Güter mit hohem Material- und Personalaufwand erzeugt **4.258**

⁹⁸⁰Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 15, Rn. 21. Finanzanlagevermögen soll aufgrund seiner Mobilität ebenfalls nicht berücksichtigt werden. Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 15, Rn. 21. So ähnlich bereits Lamb u. a., *Apportionment*, S. 205, die unterstellen, dass iWG den übrigen Wirtschaftsgütern proportional anhaften.

⁹⁸¹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 51. Auf die Notwendigkeit iWG einzubeziehen bzw. nichtbetriebsnotwendige Wirtschaftsgüter auszuschließen weist Ries hin. Vgl. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 82. Für selbsterstellte iWG kann allerdings angenommen werden, dass diese bereits in den Faktoren Arbeit und Umsatz reflektiert sind, da die Schöpfung Personalkosten verursacht und die Verwertung zu Erträgen führt. Vgl. Mayer, *Market*, S. 226-227.

⁹⁸²Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 133-134.

⁹⁸³Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 133-134. Analoge Überlegungen gelten auch für die Berücksichtigung von Risiken.

⁹⁸⁴Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 51 u. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 82.

⁹⁸⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 185 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 872-873.

⁹⁸⁶Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 57 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 204.

⁹⁸⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 29 u. Mayer, *Market*, S. 221.

⁹⁸⁸Allerdings ist eine Schutzklausel vorgesehen, die die Festlegung einer individuellen Formel ermöglicht. Darüber hinaus gelten Besonderheiten für die Zuweisung einzelner Faktoren für Finanzinstitute, Versicherungen, Öl- und Gas-Unternehmen sowie Seeverkehrs-, Binnenschiffahrts- und Luftverkehrsunternehmen Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 12 u. Art. 28, 29 u. 40-43.

⁹⁸⁹Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 49 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 204.

⁹⁹⁰Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 58 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 185.

⁹⁹¹Dasselbe bewirkt die kanadische Formel. Sie beschränkt sich auf die Faktoren Arbeit und Umsatz. Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58, Martens-Weiner, *Reform*, S. 34 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 185.

werden.⁹⁹² Konzentrieren sich Länder dagegen auf die Erzeugung von iWG oder Dienstleistungen sinkt ihr Anteil am Steuersubstrat.⁹⁹³ Die zweite Formel begünstigt die Absatzstaaten etwas stärker als die Massachussets-Formel.⁹⁹⁴ Soll dagegen die bisherige Substrataufteilung aufrechterhalten werden, müssten die Faktoren analytisch ermittelt werden, vor dem Hintergrund des permanenten Wandels, erscheint dies nur bedingt sinnvoll und möglich.⁹⁹⁵

Die Formel soll die Bedeutung der einzelnen Erfolgsfaktoren widerspiegeln.⁹⁹⁶ Da das Faktorgewicht branchenabhängig ist, läuft eine Universalformel Gefahr, Anpassungen und i. E. gesamtwirtschaftliche Verzerrungen auszulösen.⁹⁹⁷ Dem könnten sektorspezifische Formeln, welche die Erfolgsfaktoren der Branche präziser erfassen, begegnen.⁹⁹⁸ Damit erhöht sich allerdings die Komplexität des Abgrenzungssystems.⁹⁹⁹ Entweder müsste die Formel nach dem Schwerpunkt der Tätigkeit der gesamten MNU ausgewählt werden oder die MNU-Elemente müssten für die Aufteilung den einzelnen Sektoren zugeordnet werden.¹⁰⁰⁰ Von praktischen Problemen abgesehen, erfordert letzteres eine Erfolgsabgrenzung der MNU-Elemente und dürfte die Vorteile der Konsolidierung aufheben.¹⁰⁰¹ An die Stelle von Sektorformeln kann eine Individualformel treten, welche die Mängel vermeidet.¹⁰⁰² Doch vom Einstimmigkeitserfordernis abgesehen, dürfte deren Entwicklung und Kontrolle erhebliche Ressourcen erfordern.¹⁰⁰³ Zusätzlich wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Frage gestellt, da die Verwaltung und die MNU die Aufteilung aushandeln.¹⁰⁰⁴

4.259

⁹⁹²Vgl. Herzig, *GKKB*, S. 18-19, Herzig/Kuhr, *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics (WRLAE) 2011*, S. 11-12, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2561 u. Mayer, *Market*, S. 227.

⁹⁹³Vgl. Herzig, *GKKB*, S. 18-19, Herzig/Kuhr, *StuW 2011*, S. 11-12, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2561 u. Mayer, *Market*, S. 227.

⁹⁹⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 210.

⁹⁹⁵Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 6, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58 u. Mayer, *Market*, S. 39.

⁹⁹⁶Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58.

⁹⁹⁷Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58 u. Martens-Weiner, *Reform*, S. 55.

⁹⁹⁸Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58. Die USA, Kanada und der RLV sehen solche sektorspezifische Formeln vor. Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 12 u. Art. 40-43 u. Martens-Weiner, *Reform*, S. 56, 57 u. 58-59.

⁹⁹⁹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58 u. Martens-Weiner, *Reform*, S. 47.

¹⁰⁰⁰Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58 u. Martens-Weiner, *Reform*, 47 u. 56-57.

¹⁰⁰¹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 127-128 u. 144-145 u. Martens-Weiner, *Reform*, S. 47.

¹⁰⁰²Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 57 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 29. Eine entsprechende Schutzklausel existiert auch in den USA. Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 57. Damit ist der OECD an dieser Stelle zu widersprechen, denn die formelhafte Gewinnaufteilung erfordert gerade keine einheitliche Formel für alle MNU. Gleichwohl stellt die Einstimmigkeitsvoraussetzung eine sehr hohe Hürde für die Einführung einer individuellen Formel dar. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 39, Ziff. 1.17-1.18.

¹⁰⁰³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 29, de Wilde, *Pie*, S. 356, Fn. 1533, Mayer, *Market*, S. 206-207, insb. Fn. 1294, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58 u. Martens-Weiner, *Reform*, S. 43-44.

¹⁰⁰⁴Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 197-198 u. Mayer, *Market*, S. 240-241. Weiteren Forschungsbedarf sehen Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 349.

Trotz ihrer Bedeutung für die Aufteilung ist die exakte Faktorgewichtung selbst vernachlässigbar.¹⁰⁰⁵ Ob ein Verteilungsschlüssel „richtig“ ist, lässt sich objektiv nicht feststellen, da ein stichhaltiger Beweis dafür fehlt, dass die Faktoren¹⁰⁰⁶ und ihre Gewichtung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit richtig erfassen.¹⁰⁰⁷ Die Faktorauswahl und -gewichtung hängt letztlich vom Ermessen der Staaten ab.¹⁰⁰⁸ Folglich ist jede Auswahl und Aufteilung als willkürlich zu bezeichnen.¹⁰⁰⁹ Wichtiger ist deshalb, dass die Staaten eine Lösung finden, die alle akzeptieren können.¹⁰¹⁰ In dem Fall können die Staaten die Wohlfahrt maximieren.¹⁰¹¹ Denn sonst besteht das Risiko, dass die Staaten versuchen, sich auf Kosten der anderen zu verbessern, und letztlich eine Verteilung entsteht, die allen Beteiligten schadet.¹⁰¹² Darüber hinaus muss die Summe der Gewichte eins betragen,¹⁰¹³ sonst kann das Primärziel, die Doppel- und die Doppel-nichtbesteuerung auszuschließen, nicht erreicht werden.¹⁰¹⁴ Ein einheitliches Vorgehen und die Summe der Faktorgewichte von eins sieht die Kommission vor. Sie erfüllt damit die systemimmanenten Mindestanforderungen an die Faktorgewichtung. **4.260**

Zusammengefasst besitzen formelbasierten Verfahren ein geschlossene theoretische Basis. Ihre Umsetzung in Gestalt der GKKB führt zu einer konsistenten und sachgerechten Bestimmung der Besteuerungssubjekte und des Anwendungsbereichs. Die ausgewählten Faktoren Arbeit, Kapital und Umsatz sind geeignete Indikatoren für die Erfolgsfaktoren und ermöglichen eine plausible Aufteilung der Wertschöpfung bzw. des Steuersubstrats. Nun folgt die Beurteilung der GKKB im Vergleich. **4.261**

4.2.3.2. Vergleichende Kritik

Das TPS konnte die gestellten Anforderungen insgesamt nur teilw. erfüllen. Insbesondere die steuerpolitischen und ökonomischen Anforderung wurden überwiegend nur in geringem oder gar nicht entsprochen. Nachfolgend wird geprüft, inwieweit die GKKB diese Anforderungen genügt und dem TPS daher vorzuziehen wäre. **4.262**

¹⁰⁰⁵Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 50 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 139-140.

¹⁰⁰⁶Beispielsweise gilt es als unmöglich sämtliche Erfolgsfaktoren zu ermitteln und daraus einen verursachungsgerechten Aufteilungsschlüssel zu bestimmen. Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 119 m. w. N.

¹⁰⁰⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 184 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 139-140.

¹⁰⁰⁸Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 57-58, Martens-Weiner, *Reform*, S. 50, Sommer, *Fairy Tale*, S. 139-141 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 41, Ziff. 1.25.

¹⁰⁰⁹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 185 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 140-141.

¹⁰¹⁰Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 46-47 u. 50, OECD, *Guidelines 2017*, S. 40, Ziff. 1.22 u. 1.23 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 191. Als Konsequenz würden Verletzungen der Steuergerechtigkeit sowie des Leistungsfähigkeitsprinzips, die aus der Formel folgen, nicht geheilt. Sie sind jedoch für den Vergleich als irrelevant einzustufen.

¹⁰¹¹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 47.

¹⁰¹²Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 47 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 40, Ziff. 1.22 u. 1.23.

¹⁰¹³Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 57, Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 73 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 139-140.

¹⁰¹⁴*Kußmaul* sieht hierin neben der konkreten Faktorausgestaltung das größte Problem. Vgl. *Kußmaul/Niehren, StB 2011*, S. 347 u. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 73.

4.2.3.2.1. Steuerpolitischer Rahmen Die Prüfung des steuerpolitischen Rahmens beginnt mit der Steuergerechtigkeit. Dann folgen der Steuerwettbewerb, die Steuerharmonisierung und die Berücksichtigung der Besonderheiten MNU. **4.263**

4.2.3.2.1.1. Steuergerechtigkeit Die GKKB stellt Steuergerechtigkeit her, wenn sie an die wirtschaftliche Zugehörigkeit anknüpft, die staatlichen Beiträge sachgerecht berücksichtigt sowie eine unilaterale Substratverlagerung durch die Staaten bzw. formale Substratverlagerung durch MNU unterbindet.¹⁰¹⁵ **4.264**

Die Erfolgskonsolidierung löst die räumliche Verbindung des in den einzelnen Niederlassungen generierten Steuersubstrats zu den Mitgliedstaaten; eine „europäische Bemessungsgrundlage“ entsteht.¹⁰¹⁶ Die GKKB ermöglicht dadurch die wirtschaftliche Zugehörigkeit ausgedrückt durch die Aufteilungsfaktoren zur Grundlage der Substrataufteilung zu machen.¹⁰¹⁷ Da jedoch das Vorliegen einer Niederlassung über die Faktorzuordnung entscheidet, bestimmt i. E. doch die territoriale Zugehörigkeit das Besteuerungsrecht.¹⁰¹⁸ Selbst eine sehr niedrige Umsatzschwelle, welche häufiger eine Betriebsstättenbegründung auslöst, heilt die Anknüpfung an die territoriale Zugehörigkeit nicht; die wirtschaftliche Zugehörigkeit ist bei der GKKB folglich ebenfalls nicht entscheidungserheblich.¹⁰¹⁹ **4.265**

Die Staaten sehen die Substrataufteilung als sachgerecht an, wenn das Substrat dem Ort der Wertschöpfung zugewiesen wird und dem Ort der Leistungserstellung ein höherer Anteil an der Bemessungsgrundlage zusteht als dem Ort der Leistungsverwertung.¹⁰²⁰ Die Anforderungen erfüllt die GKKB grds. Es werden sowohl die Leistungserstellung als auch die Leistungsverwertung durch die Faktoren repräsentiert. Je höher die Faktorkonzentration in einem Staat ist desto höher ist dessen Bemessungsgrundlagenteil, da die Faktorkonzentration den Umfang der Wertschöpfung widerspiegelt.¹⁰²¹ Allerdings bleiben finanzielle und immaterielle Wirtschaftsgüter unberücksichtigt, obwohl diese zweifelsfrei zur Wertschöpfung beitragen. Folglich entsteht eine Verzerrung zum Nachteil der Staaten, die durch diese Güter zur Wertschöpfung der MNU beitragen. Die vorgesehene Formel ordnet durch die Betonung der Angebotsseite dem Ort **4.266**

¹⁰¹⁵Vgl. Unterkapitel 3.4.3 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 13-14.

¹⁰¹⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 34-35.

¹⁰¹⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 31 u. 37, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 59 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 146-147.

¹⁰¹⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28 Abs. 1. Trotz der Lösung des konsolidierten Erfolgs vom territorialen und rechtlichen Entstehungsort, scheint für die Kommission eine Substratverteilung an Staaten ohne Niederlassung unmöglich. Eine Niederlassung ist jedoch nicht nötig, da an die Zugehörigkeit der Faktoren und nicht an die Niederlassung angeknüpft wird. Eine Niederlassung ist als Zurechnungseinheit entbehrlich. A. A. z. B. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 31 u. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 80-81 u. deutlicher 85-86.

¹⁰¹⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 248. Die Kommission will an die Betriebsstättendefinition der OECD anknüpfen. Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 5.

¹⁰²⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 2, 12 u. 16 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 58.

¹⁰²¹Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 146-147.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

der Leistungserstellung einen höheren Wertschöpfungsanteil resp. Bemessungsgrundlagenanteil zu.¹⁰²² Somit besteht, mit Einschränkungen, Sachgerechtigkeit.

Darüber hinaus entzieht sich die Zerlegungsformel dem unmittelbaren, unilateralen Einfluss der Steuerhoheiten, da sie nur einstimmig geändert werden kann.¹⁰²³ Dadurch und durch den sofortigen Verlustausgleich sind die Staaten grds. gezwungen, sich an den wirtschaftlichen Chancen und Risiken der Steuergruppe zu beteiligen.¹⁰²⁴ Eine (einseitige) Anziehung von Erträgen und Nichtberücksichtigung von Aufwendungen erscheint ausgeschlossen. Allerdings können sich die Chancen und Risiken zu Lasten einzelner Staaten, insb. durch Restrukturierungen oder Insolvenzen, verschieben, wenn verlustträchtige Steuergruppenmitglieder ausscheiden, da die entstandenen Verluste der fortbestehenden Steuergruppe grds. weiterhin zugerechnet werden.¹⁰²⁵ Trotz der dadurch möglichen Verzerrungen ist die Aufteilung sachgerecht.¹⁰²⁶ **4.267**

Die Anknüpfung an immobile bzw. materielle Faktoren sowie die Verankerung von Zurechnungsregeln und Verbleibensfristen schränken die (formale) Verlagerung der Einkünfte durch die MNU erheblich ein.¹⁰²⁷ Die Verlagerung dieser Faktoren verursacht höhere Transaktionskosten als bei iWG und Finanzinstrumenten. Mithin lohnt sich eine Verlagerung erst bei ausreichenden Steuerbelastungsunterschieden. Zudem wirken sich die bisher intensiv zur Gestaltung genutzten internen Leistungsbeziehungen auf Basis immaterieller und finanzieller Wirtschaftsgüter wegen der Konsolidierung bzw. mangels Berücksichtigung bei der Aufteilung nicht mehr auf die Substrataufteilung aus. Als Gestaltungselement verbleibt die Verlagerung von materiellen Wirtschaftsgütern und Arbeitskräften sowie aufgrund der gestreuten Rückbezugsregel die Errichtung bzw. Vermeidung von Niederlassungen.¹⁰²⁸ Das Ziel, Gewinnverlagerungen zu erschweren, wird erreicht. **4.268**

Zusammengefasst erfüllt die GKKB Voraussetzungen der Steuergerechtigkeit weitgehend. Eine Ausnahme bildet die wirtschaftliche Zugehörigkeit, da das System an die territoriale Zugehörigkeit anknüpft. Somit entsteht zwar keine Steuergerechtigkeit dem Grunde, aber der Höhe nach. **4.269**

¹⁰²²Vgl. Mayer, *Market*, S. 269-270, der das Nutzenprinzip als Grundlage heranzieht.

¹⁰²³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28, 29 i. V. m. 77. Die Kommission sichert sich darüber hinaus das Recht zur Anpassung für aus ihrer Sicht nicht wesentliche Teile der Faktorverteilung. Kritisch ist jedoch, dass sie in dem Zuge Einfluss auf die Zuweisung, Berechnung und Bewertung der Faktoren fordert. Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 17-18.

¹⁰²⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 228-229.

¹⁰²⁵Vgl. Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 78-80 u. Mayer, *Market*, S. 228-229. Werden in der Krise z. B. Märkte aufgegeben, brauchen die Mitgliedstaaten u. U. die entstandenen Verluste nicht anerkennen. Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, Art. 56 u. 69. Mangels echter Konsolidierung kann sich nach den neuen RLV sowie der Zuweisung der individuellen Verluste anderes ergeben. Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 7 u. 18 u. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 42 u. 52.

¹⁰²⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 269-270.

¹⁰²⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 12 u. 16 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 122-123.

¹⁰²⁸Vgl. Absatz 4.2.3.1.3.1.

4.2.3.2.1.2. Steuerwettbewerb Die Staaten wünschen sich die Möglichkeit steuerliche Anreize im Standortwettbewerb zu setzen. Der daraus resultierende Steuerwettbewerb soll innerhalb eines verlässlichen Ordnungsrahmens stattfinden und nicht in einer ausschließlichen Attraktion mobiler Einkunftsquellen bzw. einem Steuersatzwettbewerb münden.¹⁰²⁹ Ob der GKKB dies gelingt, wird nun untersucht. **4.270**

Die Ermittlung und Zerlegung der Bemessungsgrundlagen regelt die GKKB allgemein und verbindlich.¹⁰³⁰ Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen oder Präferenzregime sind nicht vorgesehen.¹⁰³¹ Sollten Staaten abweichende Regeln einführen, dürften diese leichter festgestellt und beseitigt werden als in dem Nebeneinander aus nationalen Steuersystemen.¹⁰³² Abweichungen von der Zerlegungsformel setzen voraus, dass die Geschäftstätigkeit des betroffenen Gruppenmitglieds bzw. der MNU nicht angemessen widerspiegelt wird und die zuständigen Behörden einer abweichenden Zerlegung zustimmen.¹⁰³³ Aufgrund dieser Hürden dürfte die GKKB eine unilaterale Einflussnahme der Staaten auf ihren Bemessungsgrundlagenanteil verhindern. Die Staaten geben sich einen verlässlichen Ordnungsrahmen für den Steuerwettbewerb. **4.271**

Die Zerlegungsformel berücksichtigt iWG und Finanzinstrumente nicht.¹⁰³⁴ Für eine Erhöhung des Substratanteils genügt die Attraktion mobiler Einkunftsquellen nicht.¹⁰³⁵ Dieser steigt erst, wenn mit der mobilen Einkunftsquelle materielle Wirtschaftsgüter oder Arbeitskräfte angezogen werden.¹⁰³⁶ Die Staaten können den Steuerwettbewerb daher nicht mehr allein um mobile Einkunftsquellen führen. **4.272**

Gegenwärtig sieht die Kommission den Tarif als einziges Differenzierungsmerkmal vor.¹⁰³⁷ Damit findet der Wettbewerb nur über die Steuersätze statt; der Belastungsvergleich wird durch die einheitliche Bemessungsgrundlage erleichtert.¹⁰³⁸ Zudem schützt die Zerlegung die Staaten vor Aufkommensverlusten, da die Gewinne verteilt und Verluste durch alle Staaten getragen werden.¹⁰³⁹ Für die Staaten besteht daher ein Anreiz zu niedrige Steuersätze festzulegen, um Faktoren anzuziehen und so einen höheren **4.273**

¹⁰²⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 5, Pinkernell, *FR 2013*, S. 743-744, OECD, *Addressing*, S. 85, OECD, *Action Plan*, S. 17 u. Mayer, *Market*, S. 264-265.

¹⁰³⁰Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 4-5 u. Mayer, *Market*, S. 39-40.

¹⁰³¹Vgl. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 434.

¹⁰³²Vgl. Mayer, *Market*, S. 265.

¹⁰³³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 29.

¹⁰³⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28.

¹⁰³⁵Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 164-165.

¹⁰³⁶Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 164-165.

¹⁰³⁷Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 4-5 u. Mayer, *Market*, S. 39-40. Allerdings würde gerade die Einführung eines Regelsteuersatzes die Variation der Belastungsunterschiede eindämmen. Vgl. Kommission, *SEK(2001)1681*, Zusammenfassung S. 8, Rn. 30. Dadurch kann die Umsetzung des europäischen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung gefördert werden. Vgl. Mayer, *Market*, S. 265. Möglichkeiten zur Einführung von Steueranreizen diskutiert Mayer, *Market*, S. 239-240.

¹⁰³⁸Vgl. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 434, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 873 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 194.

¹⁰³⁹Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 252-253.

Gewinnanteil zu erhalten.¹⁰⁴⁰ Mithin löst die GKKB einen unerwünschten Steuersatzwettbewerb aus bzw. verstärkt ihn.¹⁰⁴¹

Wie sich die Steuerbefreiung von Umstrukturierungen auswirkt, ist nicht eindeutig zu bestimmen.¹⁰⁴² Einerseits beeinflusst nur die Verlagerung materieller Ressourcen die Bemessungsgrundlagenaufteilung, andererseits wirkt sich der Effekt aufgrund der Formel nur zu einem Bruchteil aus.¹⁰⁴³ Die Verlagerung von materiellen Wirtschaftsgütern verursacht höhere Kosten als die Verlagerung mobiler Steuerquellen, so dass der Steuersatzvorteil größer sein muss als bisher.¹⁰⁴⁴ Der Druck, die Steuersätze zu mindern, um Tätigkeitsverlagerungen zu verhindern, könnte gleichwohl steigen, wenn die Steuerersparnis aufgrund der Steuersatzspreizung größer ist als die Transaktionskosten der Verlagerung. **4.274**

Der Faktor Umsatz kann den Druck auf die Steuersätze mindern, da er generell dem Absatzort zugeordnet wird.¹⁰⁴⁵ Ausgenommen die Steuergruppe unterhält im Absatzstaat keine Niederlassung, dann wird der Umsatz zwischen den Steuergruppenmitgliedern aufgeteilt.¹⁰⁴⁶ Bestehen eine oder mehrere Niederlassungen im Bestimmungsland, müssen für die Vermeidung eines Anknüpfungspunkts sämtliche Faktoren verlagert werden, da für die Zuordnung sämtliche Niederlassungen der Gruppe betrachtet werden.¹⁰⁴⁷ Die Faktorverlagerung verursacht Transaktionskosten, welche prohibitiv sein können. Die GKKB könnte mithin den Anreiz Faktoren zu verlagern mindern, den unmittelbare Druck auf die nationalen Steuersätze senken und Steuererhöhungspotential freilegen.¹⁰⁴⁸ **4.275**

Die GKKB bietet einen verlässlichen Ordnungsrahmen für den Steuerwettbewerb. Sie verhindert eine ausschließliche Anziehung von mobilen Bemessungsgrundlagen. Jedoch sieht die Kommission den Tarif als einziges Wettbewerbsinstrument vor. Ob dies den Steuersatzwettbewerbs verschärft, lässt sich nicht abschließend beurteilen.¹⁰⁴⁹ Möglicherweise können die Staaten die Steuersätze in gewissem Maße erhöhen.¹⁰⁵⁰ Die Anforderungen werden teilw. erfüllt. Der Druck am Steuerwettbewerb teilzunehmen ist damit ggü. dem TPS etwas geringer. **4.276**

4.2.3.2.1.3. Steuerrechtsharmonisierung Die GKKB soll unionsweit einheitlich eingeführt werden. Damit könnte die GKKB eine stärkere Harmonisierung erfordern **4.277**

¹⁰⁴⁰Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 252-253.

¹⁰⁴¹Vgl. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 873, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 252-253 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 194. Allerdings nimmt die Steuersatzdifferenz für die einzelnen Faktoren ab, so dass der Druck sinken kann. Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 95.

¹⁰⁴²Vgl. Mayer, *Market*, S. 265-266.

¹⁰⁴³Vgl. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 164-165.

¹⁰⁴⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 266 u. Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 164-165.

¹⁰⁴⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 267.

¹⁰⁴⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 38.

¹⁰⁴⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 38.

¹⁰⁴⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 267.

¹⁰⁴⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 191-192 u. 266-267 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 252-253.

¹⁰⁵⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 267.

als das TPS.¹⁰⁵¹ Ob dies zutrifft und inwieweit die GKKB mit der Forderung nach Souveränitätsschonung vereinbar ist,¹⁰⁵² ist Gegenstand der folgenden Ausführungen.

Der RLV sieht eine einheitliche Bemessungsgrundlage vor.¹⁰⁵³ Zwingend erforderlich ist dies nicht.¹⁰⁵⁴ Ebenso wenig folgt aus der Möglichkeit zur Abweichung, dass die Staaten diese nutzen.¹⁰⁵⁵ Während sich Kanadas Provinzen und Territorien überwiegend am Bundesrecht orientieren, nutzen die US-Bundestaaten die Abweichungsmöglichkeit intensiv, so dass in den USA derzeit 45 unterschiedliche Bemessungsgrundlagen existieren.¹⁰⁵⁶ Da die Kommission diese Möglichkeiten nicht vorsieht, sondern eine einheitliche Interpretation und Umsetzung erwartet, wird die Möglichkeit nichtharmonisierte Bemessungsgrundlagen zu verwenden, nicht untersucht. **4.278**

Mit der GKKB geben die Staaten ihr Recht auf, Unternehmungen allein aufgrund der Ansässigkeit zu besteuern und selbständig den Steuertatbestand zu definieren.¹⁰⁵⁷ Unter Berücksichtigung des gegenwärtigen Umfelds, verlieren die Staaten wenig Souveränität.¹⁰⁵⁸ Auf europäischer Ebene zwingt der EuGH die Staaten zur Einhaltung der Grundfreiheiten und schränkt ihren Handlungsspielraum bereits erheblich ein.¹⁰⁵⁹ Ebenso zwingen die Globalisierung und der Steuerwettbewerb die Staaten auf Rechtsänderungen anderer Staaten zu reagieren, so dass sie selbst kaum noch autonome Entscheidungen treffen.¹⁰⁶⁰ Die Staaten besitzen i. G. keine Steuersouveränität mehr.¹⁰⁶¹ Mithin schreibt die GKKB den Status quo „nur“ fest.¹⁰⁶² **4.279**

Die GKKB kann den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten u. U. vergrößern.¹⁰⁶³ Aufgrund einer RL erlassene, lokal beschränkte Steueranreize dürften anders als vergleichbare Regelungen nationalen Rechts keine Verletzung der Grundfreiheiten darstellen.¹⁰⁶⁴ Wird die GKKB als Rahmen verstanden, der die Ermittlung und Zuordnung des Steuersubstrats, aber nicht dessen effektive Belastung vorgibt, belässt sie den Staaten einen Teil ihrer Souveränität.¹⁰⁶⁵ Die Angleichung der Steuersätze ist, anders als **4.280**

¹⁰⁵¹Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 174. S. Unterabschnitt 4.2.3.1.3 zur Faktorauswahl und -gewichtung und Absatz 4.2.3.2.3.1 zur Bemessungsgrundlagenermittlung.

¹⁰⁵²Vgl. Mayer, *Market*, S. 270.

¹⁰⁵³Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 5 u. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 15.

¹⁰⁵⁴Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 65-68, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 181 u. 190 u. Mayer, *Market*, S. 189-190.

¹⁰⁵⁵Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 65-68.

¹⁰⁵⁶Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 65-68.

¹⁰⁵⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 272.

¹⁰⁵⁸Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 189. – Für die Besteuerung von Einkünften, die nicht aus unternehmerischer Tätigkeit stammen, sowie in Beziehung zu Drittstaaten stehen, behalten die Staaten ihre Souveränität. Vgl. Mayer, *Market*, S. 271.

¹⁰⁵⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 272.

¹⁰⁶⁰Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 189 u. Mayer, *Market*, S. 272.

¹⁰⁶¹Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 189 u. Mayer, *Market*, S. 272.

¹⁰⁶²Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 189 u. Mayer, *Market*, S. 272.

¹⁰⁶³Vgl. Mayer, *Market*, S. 271. Dies schließt jedoch die Bemessungsgrundlagenermittlung und -abgrenzung aus. Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 191.

¹⁰⁶⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 271.

¹⁰⁶⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 271 u. Aujean, *CCCTB Project*, S. 30.

befürchtet, nicht notwendig.¹⁰⁶⁶ Die Staaten können sogar ihre Autonomie über die Steuersätze teilw. zurückgewinnen.¹⁰⁶⁷

Insgesamt zwingt die GKKB die Staaten nicht zu einer umfassenderen Harmonisierung als das TPS. Besonders die US-amerikanische „unitary taxation“ beweist, es bedarf keiner einheitlichen Bemessungsgrundlage. Mit der Entscheidung für die GKKB verzichten die Mitgliedstaaten zwar auf die Ausübung von Hoheitsrechten, doch diese können sie ohnehin nicht (mehr) durchsetzen.¹⁰⁶⁸ Damit geht der Souveränitätsverlust nicht über das notwendige Maß hinaus, d. h., die Souveränität der Staaten wird geschont.¹⁰⁶⁹ Da die Kommission eine höhere Harmonisierung als nötig vorsieht, erfüllt die GKKB die Forderung nach einer geringen Harmonisierung nur in geringem Umfang und schneidet schlechter ab als das TPS. Nicht diskutiert wurde der mittelbare Harmonisierungsbedarf in Bezug auf die Gesellschafts- und Rechtsordnung,¹⁰⁷⁰ da dieser außerhalb des Untersuchungsraums liegt. **4.281**

4.2.3.2.1.4. Besonderheiten multinationaler Unternehmen Über die allgemeinen Anforderungen hinaus muss die GKKB die Besonderheiten MNU erfassen, nämlich die spezialisierungsbedingte Mobilität, die Synergieeffekte sowie die Nahestehendenproblematik.¹⁰⁷¹ Ob die GKKB dem gerecht wird, wird nun geprüft. **4.282**

Mittels Spezialisierung und mobiler Einkunftsquellen, wie iWG und Finanzinstrumente, kann im TPS die steuerliche Erfolgszuordnung beeinflusst, mithin die Steuerbelastung gesenkt werden.¹⁰⁷² Für die GKKB gilt dies nicht. Einerseits werden konzerninterne Zahlungen konsolidiert, so dass sie die Erfolgszuordnung nicht beeinflussen können. Andererseits werden weder Tätigkeiten noch immaterielle und finanzielle Wirtschaftsgüter in den Zerlegungsmaßstab einbezogen. Somit wirkt sich ihre räumliche Zuordnung nicht auf die Substrataufteilung aus.¹⁰⁷³ Mit der GKKB schafft die Kommission ein Aufteilungssystem in dem MNU aus ihrer spezialisierungsbedingten Mobilität keine steuerlichen Vorteile ziehen können.¹⁰⁷⁴ **4.283**

¹⁰⁶⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 272.

¹⁰⁶⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 272.

¹⁰⁶⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 272.

¹⁰⁶⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 271. Die von der OECD geäußerte Notwendigkeit die nationalen Rechnungslegungsvorschriften anzupassen, falls nicht die IFRS zur Anwendung gelangen, besteht nicht, da die Bemessungsgrundlage nach separaten steuerlichen Vorschriften ermittelt wird. Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 5 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 42, Ziff. 1.27-1.28.

¹⁰⁷⁰S. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 189. Die fehlende Einbettung in die Gesellschafts- und Rechtsordnung könnte den Druck auf beide erhöhen. Auf die Substratverschiebung in Krisensituationen wurde im Abschnitt 4.2.3.2.1.1 hingewiesen. Um die Beteiligung an der Verlustverrechnung zu minimieren, könnten die Staaten z. B. das Arbeitsrecht lockern, so dass der Faktor Arbeit durch eine vereinfachte Personalfreisetzung reduziert werden kann. In der Folge würde der Faktor- somit der Bemessungsgrundlagenanteil sinken. In der Krise tritt also eine Umkehrung hinsichtlich des Attraktionsziels ein, da die Verluste vornehmlich den Staaten zugewiesen werden, in denen wenig fungible Faktoren belegen sind. – Die Harmonisierung anderer Rechtsbereiche ist also geboten.

¹⁰⁷¹Vgl. Unterkapitel 3.4.4.

¹⁰⁷²Vgl. OECD, *Adressing*, S. 47-48, Sommer, *Fairy Tale*, S. 132-134 u. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 51.

¹⁰⁷³Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 133-134.

¹⁰⁷⁴Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 132.

Synergieeffekte kommen im Erfolg der Steuergruppe zum Ausdruck.¹⁰⁷⁵ Im TPS **4.284** müssen diese den MNU-Elementen (verursachungsgerecht) zugeordnet werden und beeinflussen die Aufteilung des Steuersubstrats. Bei der GKKB findet der individuelle Beitrag eines Steuergruppenmitglieds keine Beachtung, da der Erfolg zunächst konsolidiert und dann anhand der Faktoren aufgeteilt wird.¹⁰⁷⁶ Damit führt die GKKB nicht zur verursachungsgerechten Zurechnung der Synergieeffekte zum jeweiligen Steuergruppenmitglied. Mithin löst sie das Zurechnungsproblem nicht und bietet damit keinen besseren, sondern nur einen anderen Ansatz für die Zurechnung.¹⁰⁷⁷ Allerdings kann die pauschale Aufteilung Verteilungskonflikte vermeiden, da Synergieeffekte nicht mehr als Aufteilungskriterium dienen.¹⁰⁷⁸

Die Kommission bietet mit der GKKB ein Aufteilungssystem an, dass prinzipiell nur **4.285** für große und hochintegrierte MNU vorgesehen ist.¹⁰⁷⁹ Sie sieht folglich ein Sondersteuerrecht vor. Innerhalb dessen werden interne Leistungsbeziehungen nicht berücksichtigt.¹⁰⁸⁰ Der fehlende Interessengegensatz innerhalb der MNU wirkt sich systembedingt nicht aus; mithin sind auf Missbrauchsvermeidung ausgerichtete Regeln, wie die Zinsschranke, um die Nahestehendenproblematik zu bewältigen, entbehrlich.¹⁰⁸¹ Die unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten für MNU werden verhindert, ohne einzelne Instrumente oder die gesamte unternehmerische Tätigkeit zu sanktionieren. Die Nahestehendenproblematik wird gelöst; der Preis besteht in der Errichtung eines Sondersteuerrechts für bestimmte MNU.

Wie gezeigt, ist die GKKB in der Lage, die Besonderheiten MNU zu bewältigen **4.286** und die Maßnahmen gegen unerwünschte Steuergestaltungen auf die kritischen MNU zu beschränken. Es wird an die tatsächliche Aktivität, ausgedrückt durch die Aufteilungsfaktoren, angeknüpft. Die Synergieeffekte werden systematisch verteilt, so dass die Anforderung teilw. erfüllt ist. Dafür muss jedoch ein Sondersteuerrecht geschaffen werden. Somit ist die GKKB in diesem Punkt schlechter als das TPS einzustufen.

4.2.3.2.2. Internationale Steuerrechtsprinzipien Um internationalem und europä- **4.287** ischem Recht zu genügen, muss die GKKB das Besteuerungsrecht durch Sachnähe begründen und darf nicht gegen den Grundsatz der formellen Territorialität verstoßen.¹⁰⁸²

¹⁰⁷⁵Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 186.

¹⁰⁷⁶Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 186-187.

¹⁰⁷⁷Vgl. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 187. Ob ein Zusammenhang zwischen den Faktoren und den Synergieeffekten besteht, spielt i. E. keine Rolle.

¹⁰⁷⁸Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 257, Ziff. 6.30, Nientimp u. a., *DStR 2016*, S. 2872 u. Schmidtke, *IStr 2015*, S. 122.

¹⁰⁷⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 6 u. 8.

¹⁰⁸⁰Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 9.

¹⁰⁸¹Vgl. Mayer, *Market*, S. 273 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 115-116 u. 122-123. Zwar ermöglicht die Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen eine Substratverlagerung zwischen Dritten, doch führen Zinszahlungen hier zu echten Aufwendungen welche dem Gewinnmaximierungsziel entgegenstehen.

¹⁰⁸²Vgl. Kap. 3.2.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Darüber hinaus muss sie die europäischen Grundfreiheiten sowie die MT-RL und die ZL-RL beachten und darf nicht diskriminierend wirken.¹⁰⁸³

Für die Einbeziehung in die Steuergruppe und die Aufteilung des Steuersubstrats setzt die GKKB eine Niederlassung in der EU voraus.¹⁰⁸⁴ Damit nimmt sie Bezug zur territorialen Zugehörigkeit und konstituiert eine ausreichende Sachnähe.¹⁰⁸⁵ **4.288**

Die Beschränkung des Anwendungsbereichs der GKKB auf das Unionsgebiet vermeidet die unilaterale Schaffung neuer Anknüpfungspunkte außerhalb der EU. Damit fügt sich die GKKB in das geltende Abkommensrecht bzw. Völkerrecht ein und genügt dem Grundsatz der formellen Territorialität.¹⁰⁸⁶ **4.289**

Die Konsolidierung ermöglicht einen unmittelbaren grenzüberschreitenden Verlustausgleich und beseitigt eine zentrale Ursache der Ungleichbehandlung.¹⁰⁸⁷ Sie macht potentiell europarechtswidrige Regelungen zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen, wie bspw. die CFC-Regelungen, überflüssig.¹⁰⁸⁸ Die Kommission will territorial begrenzte Steueranreize zulassen.¹⁰⁸⁹ Als europäisches Recht dürften diese i. V. z. nationalen Regelungen die Grundfreiheiten nicht verletzen, solange sie nicht an unzulässige Merkmale, wie die Nationalität, anknüpfen.¹⁰⁹⁰ Die GKKB genügt den Grundfreiheiten.¹⁰⁹¹ **4.290**

Adressaten der GKKB sind MNU.¹⁰⁹² Lokal tätige Kapitalgesellschaften können durch Option an der GKKB partizipieren und eine etwaige Benachteiligung durch eine höhere Steuerbelastung nach nationalem Recht vermeiden.¹⁰⁹³ Knüpfen die Umsetzungsakte nicht an die Nationalität an, ist eine direkte Diskriminierung ausgeschlossen.¹⁰⁹⁴ Aufgrund der einheitlichen Anwendungsvoraussetzungen sollten alle Sachverhalte faktisch gleichbehandelt werden und eine indirekte Diskriminierung verhindert werden.¹⁰⁹⁵ Eine Diskriminierung ist vermeidbar.¹⁰⁹⁶ **4.291**

Die Regelungen zur MT-RL bzw. ZL-RL werden in das Regelwerk integriert, so dass deren Verletzung ausgeschlossen sein sollte.¹⁰⁹⁷ **4.292**

¹⁰⁸³Vgl. Mayer, *Market*, S. 248.

¹⁰⁸⁴Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 6.

¹⁰⁸⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 248. Ob das Welteinkommens- oder das Territorialprinzip den Grundfreiheiten besser entspricht, ist strittig. Solange der Binnenmarkt nicht beeinträchtigt wird, besteht kein Vorrang. Vgl. Mayer, *Market*, S. 249.

¹⁰⁸⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 256.

¹⁰⁸⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 250-251.

¹⁰⁸⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 250-251. CFC-Regelungen in Bezug auf Drittstaaten müssen aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit gleichwohl dem europäischen Recht genügen.

¹⁰⁸⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 251.

¹⁰⁹⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 251, EuGH, *Urt. v. 4.12.2008, C-330/07, Jobra* u. EuGH, *Urt. v. 10.3.2005, C-39/04, Laboratoires Fournier*. Ausführlicher zur Abgrenzung zwischen Beschränkungen des Binnenmarktes und Ungleichbehandlungen, die auf eine unzureichende Harmonisierung zurückzuführen sind. S. Mayer, *Market*, S. 252-255.

¹⁰⁹¹Vgl. Mayer, *Market*, S. 250.

¹⁰⁹²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 6 u. 9-10.

¹⁰⁹³Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 9-10.

¹⁰⁹⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 259.

¹⁰⁹⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 259.

¹⁰⁹⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 259.

¹⁰⁹⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 10.

Die GKKB entspricht folglich den rechtlichen Anforderungen. Als nächster Schritt folgt die Untersuchung der Vereinbarkeit mit ökonomischen Prinzipien. **4.293**

4.2.3.2.3. Ökonomische Prinzipien Die GKKB muss sich wie das TPS anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips, der Allokationseffizienz, der Entscheidungsneutralität, der Rechts- und Planungssicherheit sowie der Aufwandsbelastung und Praktikabilität messen lassen. Ob sie den gestellten Anforderungen genügt, wird nun untersucht. **4.294**

4.2.3.2.3.1. Leistungsfähigkeitsprinzip Die GKKB knüpft an den Gewinn als Indikator für die Leistungsfähigkeit an. Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips erfordert darüber hinaus eine Rechtfertigung der besonderen Behandlung MNU, die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips und des Markteinkommensprinzips sowie eine Vermeidung der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung. **4.295**

Mit der GKKB unterliegt die Ermittlung und Abgrenzung des Einkommens für ausgewählte MNU einem gesonderten Regime.¹⁰⁹⁸ Für solche MNU wird angenommen, dass sie i. R. d. TPS Steuern im erheblichen Umfang vermeiden können.¹⁰⁹⁹ Da sich die Gestaltungsmöglichkeiten für diese durch das TPS nicht systematisch beseitigen lassen, ist die parallele Anwendung eines gesonderten Systems durch das Ziel, die Effektivität der Besteuerung für die betroffenen MNU zu erhöhen, gerechtfertigt.¹¹⁰⁰ Sollte die GKKB steuerlich vorteilhafter sein als das jeweilige nationale Steuersystem, können die übrigen Steuerpflichtigen zur GKKB optieren und somit eine Benachteiligung ggü. den zur Anwendung verpflichteten MNU vermeiden. **4.296**

Im Rahmen der GKKB werden Betriebseinnahmen nur einmal erfasst und Betriebsausgaben können grds. abgezogen werden. Dies entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.¹¹⁰¹ Die Abzugsverbote, z. B. für Bewirtungskosten, entsprechen den Regelungen der §§ 4 u. 12 EStG, welche die steuerliche Berücksichtigung ausgewählter Aufwendungen als Betriebsausgaben untersagen.¹¹⁰² Die daraus folgende Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips kann gerechtfertigt werden, da die Abzugsverbote die Ermittlung der Leistungsfähigkeit des Betriebs fördern, indem sie die Berücksichtigung nichtbetrieblich veranlasster Aufwendungen einschränkt.¹¹⁰³ **4.297**

Die erhöhten Betriebsausgabenabzüge insb. für FuE sowie der FWI verzerren die Leistungsfähigkeit zu Gunsten der MNU. Sie sollen deren Innovations- und Widerstandskraft stärken. Als Lenkungsmaßnahmen unterliegen sie nicht unmittelbar dem **4.298**

¹⁰⁹⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 6, 9-10 u. 14.

¹⁰⁹⁹Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 6.

¹¹⁰⁰Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 18.

¹¹⁰¹Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 6 bis 10, F. Kirchhof, *BB 2017*, S. 664-665 u. Löbe, *in: K/K/B/M/H*, § 12, Rn. 2. Die konkrete Umsetzung wie Pauschalierungen, Typisierungen und Vereinfachungen, z. B. Abschreibungsregeln stehen in der Dispositionsbefugnis des Gesetzgebers sofern sie den Regelfall realitätsgerecht abbilden. Vgl. F. Kirchhof, *BB 2017*, S. 663 u. 664-665 u. P. Kirchhof, *Kirchhof/Seer, Rahmen*, Rn. 34.

¹¹⁰²Vgl. Hallerbach, *in: K/K/B/M/H*, § 4, Rn. 621, Löbe, *in: K/K/B/M/H*, § 12, Rn. 1 u. Herzig/Kuhr, *DB 2011*, S. 2056.

¹¹⁰³Vgl. Hallerbach, *in: K/K/B/M/H*, § 4, Rn. 622 u. Löbe, *in: K/K/B/M/H*, § 12, Rn. 2.

Leistungsfähigkeitsprinzip. Allerdings müssen sie das gewünschte Lenkungsziel erreichen; grds. können die Maßnahmen zur Zielerreichung beitragen, da sie die Liquidität der Steuerpflichtigen aufgrund niedrigerer Steuerzahlungen schonen. Somit sind diese mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht unvereinbar.¹¹⁰⁴ Der vorgesehene Verlustuntergang bei schädlichen Anteilseignerwechseln ist kritisch, da in der Vergangenheit unberücksichtigt gebliebene Aufwendungen endgültig nicht mehr abgezogen werden können. Die Maßnahme verhindert den Handel mit Verlustmänteln, so dass, dem Steuersubjektprinzip entsprechend, die Verluste nur durch den Steuerpflichtigen genutzt werden können, dem die Verluste tatsächlich entstanden sind.¹¹⁰⁵ Nach dem hier angelegten Maßstab ist das gerechtfertigt. Die GKKB verwirklicht das objektive Nettoprinzip.

Die Zinsschranke stellt systematisch ein Fremdkörper dar,¹¹⁰⁶ denn Zahlungen innerhalb der Steuergruppe wirken sich nicht auf die Substratverteilung aus.¹¹⁰⁷ Sie muss wohl, ebenso wie die CFC-Regelung, vor dem Hintergrund des räumlich beschränkten Anwendungsgebiets der GKKB gesehen werden.¹¹⁰⁸ Sofern sie sich auf Transaktionen zwischen Steuergruppenmitgliedern und den übrigen MNU-Elementen beschränkt, wäre sie als Maßnahme gegen Substratverlagerungen vertretbar.¹¹⁰⁹ Die Anwendung erfolgt jedoch allgemein, vermutlich um den europäischen Grundfreiheiten, namentlich der Kapitalverkehrsfreiheit, zu genügen.¹¹¹⁰ Entsprechend beschränkt die Zinsschranke den Zinsabzug nicht auf Gestaltungen, die eine Substratverlagerung ermöglichen, sondern erfasst jede Form der Fremdfinanzierung, so dass ihr Einsatz nicht gerechtfertigt ist.¹¹¹¹

4.299

Erzielt die Steuergruppe einen Gewinn, können Mitglieder der Steuergruppe durch den Verteilungsmechanismus zur Steuerzahlung gezwungen sein, obwohl sie Verluste erwirtschaften.¹¹¹² Das Ergebnis verstößt auf einzelwirtschaftlicher Ebene gegen

4.300

¹¹⁰⁴Vgl. Tipke, *StRO 1*, S. 340-341, F. Kirchhof, *BB 2017*, S. 663 u. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 11-12. Es ist jedoch zu beachten, dass bei einer Eigenkapitalminderung eine entsprechende Nachversteuerung vorgesehen ist. Das kann sich in Krisen nachteilig auswirken. Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 9 Abs. 3 u. 11 Abs. 3.

¹¹⁰⁵Vgl. Benz/Böhmer, *DB 2016*, S. 2802. Darüber hinaus wird der fehlende Verlustrücktrag bemängelt. Da die Verlustnutzung weniger Beschränkungen unterliegt, gilt die Regelung jedoch insgesamt als vorteilhafter. Vgl. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433 u. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2651.

¹¹⁰⁶Zur Kritik s. Diskussion i. R. d. TPS Absatz 4.1.3.2.3.1.

¹¹⁰⁷Vgl. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 432-433, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2650-2651 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 9. Die Kommission scheint in der Regelung auch keine Norm zur Missbrauchsbekämpfung zu sehen, denn sie findet sich nicht im Kapitel IX – Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch, sondern in Kapitel II – Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage.

¹¹⁰⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 186 u. 189 u. Kommission, *COM(2011)121/4*, Erwägungsgrund 20.

¹¹⁰⁹Vgl. Schiefer, in: *Hagemann/Kahlenberg*, Art. 4, Rn. 52 u. Kommission, *COM(2011)121/4*, Erwägungsgrund 20.

¹¹¹⁰Vgl. Schiefer, in: *Hagemann/Kahlenberg*, Art. 4, Rn. 47 u. 51 u. Dourado/de la Feria, *WP 08/04*, S. 6-7. Eine reine Ausdehnung des Anwendungsbereichs genügt jedoch nicht, da der EuGH eine Einzelfallbetrachtung bei der Missbrauchsbekämpfung fordert. Dourado/de la Feria, *WP 08/04*, S. 30.

¹¹¹¹Vgl. Niedling/Rautenstrauch, *BB 2016*, HI9400860.

¹¹¹²Vgl. Mayer, *Market*, S. 268 u. OECD, *Guidelines 2017*, S. 41, Ziff. 1.25.

das Leistungsfähigkeitsprinzip.¹¹¹³ Auf Gruppenebene dagegen können Verluste unmittelbar verrechnet werden.¹¹¹⁴ Darüber hinaus werden gruppeninterne Transaktionen eliminiert, so dass nur die am Markt realisierten Erträge besteuert werden.¹¹¹⁵ Die Konsolidierung nähert zudem die Messung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Betrachtungsweise der Anteilseigner an.¹¹¹⁶ Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird besser verwirklicht als bei einer Betrachtung der einzelnen Steuergruppenmitglieder, schließlich achten die Anteilseigner nicht auf die Erfolgssituation einzelner MNU-Elemente, sondern optimieren die Tätigkeit bzw. die Struktur in Bezug auf den gesamten Konzern.¹¹¹⁷

Die Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung wird durch die im gesamten Anwendungsgebiet einheitliche Erfolgsermittlung und -verteilung unterbunden.¹¹¹⁸ Sie ermöglichen eine kongruente Erfassung der Betriebseinnahmen und -ausgaben sowie der Substratzuweisung.¹¹¹⁹ **4.301**

Zusammengefasst verwirklicht die GKKB das Leistungsfähigkeitsprinzip besser als das TPS. Die Einführung eines gesonderten Steuerregimes zur effektiveren Besteuerung von MNU ist gerechtfertigt. Innerhalb des Systems wird das objektive Nettoprinzip, von der Zinsschranke abgesehen, gewahrt und nur das Markteinkommen der Besteuerung unterworfen. Die Erträge werden dabei maximal einmalig erfasst, so dass diese Anforderung vollständig erfüllt ist, und der überwiegende Teil der Aufwendungen wenigstens einmalig erfasst, was eine teilw. Erfüllung der Anforderung bedeutet. An den Systemgrenzen dagegen kann i. V. m. anderen Abgrenzungssystem das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. das objektive Nettoprinzip verletzt werden. Die Verletzungen resultieren aus dem Zusammenspiel der Aufteilungssysteme und können durch die GKKB derzeit nicht gelöst werden. Sie sind daher als systembedingt zu akzeptieren. **4.302**

4.2.3.2.3.2. Allokationseffizienz Die GKKB sichert Allokationseffizienz, wenn sie KEN oder KIN herstellt.¹¹²⁰ In jedem Fall muss sie, um vorzugswürdig zu sein, eine effizientere Ressourcenverteilung ermöglichen als die Vergleichssysteme. **4.303**

Die GKKB fasst die einheitlich ermittelten Einzelergebnisse zu einer Art „europäischem Einkommen“ zusammen.¹¹²¹ Wird eine einheitliche Bruttorendite, aller (Produktions-)Faktoren und MNU-Elemente, und ein einheitlicher effektiver Steuersatz un- **4.304**

¹¹¹³Vgl. Mayer, *Market*, S. 268.

¹¹¹⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 268-269.

¹¹¹⁵Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 115-116. Dies entspricht dem, an unterschiedlichen Stellen postulierten, Realisationsprinzip. Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 6 Abs. 1 u. Art. 15 u. Raupach, *Utopie*, S. 724.

¹¹¹⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 268-269.

¹¹¹⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 268-269, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433-434 u. G. Förster/Krauß, *IStR 2011*, S. 614. Letzere sehen die fehlende Berücksichtigung iWG kritisch. Der Fokus liegt hier auf der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Zur Kritik am Aufteilungsmaßstab, welcher primär die Höhenstufe betrifft s. Unterabschnitt 4.2.3.1.3.

¹¹¹⁸Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 119 u. Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 186.

¹¹¹⁹Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 119.

¹¹²⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 260.

¹¹²¹Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 115.

terstellt, erzielen die Steuerpflichtigen europaweit eine einheitliche Nettorendite, also besteht sowohl KEN als auch KIN, mithin Allokationseffizienz, d. h., die Besteuerung beeinflusst die Investitionsentscheidung nicht.¹¹²² Die dafür nötigen und sehr restriktiven Voraussetzungen liegen jedoch nicht vor.

Einheitliche Bruttorenditen bestehen nur im langfristigen Wettbewerbsgleichgewicht, welches in der Realität nicht vorkommt.¹¹²³ Differieren die Bruttorenditen und gilt ein einheitlicher effektiver Steuersatz, ist *c. p.* zu erwarten, dass die Steuerpflichtigen das Einsatzverhältnis sowie die Allokation der Faktoren anpassen, so dass sich die Bruttorenditen, mithin die Nettorenditen angleichen.¹¹²⁴ Die Besteuerung beeinflusst die Entscheidung der Steuerpflichtigen dann nicht mehr, und es tritt KEN ein.¹¹²⁵ **4.305**

Die von der Kommission erwogene Möglichkeit den Staaten individuelle Steuersätze sowie die Anpassung der Bemessungsgrundlage nach der Zerlegung zu erlauben, führt dagegen tendenziell zur KIN.¹¹²⁶ Schließlich dürften unterschiedliche effektive Steuersätze nur in Ausnahmefällen in eine europaweit einheitliche Nettorendite münden, d. h., die Besteuerung nimmt Einfluss auf die Investitionsentscheidungen.¹¹²⁷ Die GKKB führt i. E. nicht *per se* zur Allokationseffizienz, aber sie kann diese theoretisch herstellen.¹¹²⁸ Die vorgesehene Ausgestaltung führt allerdings nicht zur bevorzugten KEN, sondern zur KIN. **4.306**

Die GKKB löst ähnliche Effekte wie bei einer Faktorbesteuerung aus, die beim TPS nicht eintreten.¹¹²⁹ Steuern verteuern die Faktoren anteilig und die Nachfrage sinkt *et vice versa*.¹¹³⁰ Die Einordnung als Faktorsteuer überschätzt den Effekt allerdings.¹¹³¹ Die vorgesehene Ausgestaltung mildert die Verzerrungen.¹¹³² Erstens beschränkt sich der Effekt auf die Steuersatzunterschiede, da die Mitgliedstaaten eine einheitliche Aufteilungsformel anwenden.¹¹³³ Die durch abweichende Aufteilungsformeln entstehenden Verwerfungen entfallen.¹¹³⁴ Zweitens knüpft die GKKB an den Erfolg an.¹¹³⁵ Eine direkte Faktorbesteuerung beeinflusst das Verhalten von Unternehmungen unabhängig vom Erfolg.¹¹³⁶ Nicht zuletzt mildert die einheitliche Formel den Einfluss der einzel- **4.307**

¹¹²²Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 143-144.

¹¹²³Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 143-144.

¹¹²⁴Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 142.

¹¹²⁵Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 142.

¹¹²⁶Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 97, Mayer, *Market*, S. 261 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 45. Kritisch: Zipfel, *Harmonisierung*, S. 256-257, der sowohl die KIN als auch die KEN verletzt sieht.

¹¹²⁷Vgl. Martens-Weiner, *Reform*, S. 95-96 u. Mayer, *Market*, S. 261.

¹¹²⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 260-261 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 256-257.

¹¹²⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 262-263, Ries, *Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, S. 73, Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 48-49 u. Martens-Weiner, *Reform*, S. 48.

¹¹³⁰Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 48 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 142.

¹¹³¹Vgl. Mayer, *Market*, S. 263 u. Beirat, *Bemessungsgrundlage*, S. 50.

¹¹³²Vgl. Mayer, *Market*, S. 263 u. Beirat, *Bemessungsgrundlage*, S. 50.

¹¹³³In den USA ist dies anders. Vgl. Mayer, *Market*, S. 263.

¹¹³⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 263.

¹¹³⁵Vgl. Mayer, *Market*, S. 263 u. Beirat, *Bemessungsgrundlage*, S. 50. Eine Faktorsteuer belastet dagegen direkt die einzelnen Faktoren. Vgl. Mayer, *Market*, S. 263.

¹¹³⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 263.

nen Faktoren.¹¹³⁷ Das schließt Verzerrungen nicht aus, doch dürften die Verzerrungen und die Steuergestaltungen auf dem Binnenmarkt einen geringeren Umfang einnehmen als vorhergesagt.¹¹³⁸ Zudem darf angenommen werden, dass zugleich Verzerrungen, die das TPS verursacht, ganz oder teilw. entfallen.¹¹³⁹ So verringert bereits der grenzüberschreitende Verlustausgleich eine Störung der Allokationseffizienz.¹¹⁴⁰ Somit dürfte die Kommission sich dem Ziel einer effizienten Ressourcenverteilung und Umsetzung der Marktfreiheiten weiter nähern.¹¹⁴¹

Zusammengefasst lässt sich, ähnlich wie beim TPS, kein klares Bild erkennen.¹¹⁴² **4.308** Beide stellen nicht ohne Weiteres die KEN oder die KIN her.¹¹⁴³ Dennoch kann die Allokationseffizienz ggü. TPS steigen, so dass eine geringe Verbesserung möglich ist.¹¹⁴⁴

4.2.3.2.3.3. Entscheidungsneutralität Die GKKB soll Entscheidungsneutralität **4.309** herstellen. Inwieweit ihr dies gelingt wird anhand der Steuerbefugnis-, Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformneutralität geprüft.

Die Steuerbefugnis wird dem Grunde nach durch die Ansässigkeit und der Höhe **4.310** nach durch die Faktorverteilung festgelegt.¹¹⁴⁵ Die Begründung oder Vermeidung einer Niederlassung bestimmt weiterhin über die Besteuerungsbefugnis, während die Einkunftsart als zentrales Gestaltungsmittel entfällt.¹¹⁴⁶ Da in die Substrataufteilung nur Kapitalgesellschaften und ihre Betriebstätten einfließen, bleibt die Betätigung auf einem Staatsgebiet ohne in diesem eine Steuerpflicht auszulösen möglich.¹¹⁴⁷ Die höhenmäßige Beeinflussung durch die Faktorzuordnung gilt als unproblematisch, da die Faktoren „tatsächliche“ wirtschaftliche Aktivität repräsentieren und ihre Verlagerung die Besteuerungsbefugnis ändern darf.¹¹⁴⁸ Durch das Erfordernis der territorialen Zugehörigkeit können die Steuerpflichtigen weiterhin über ihre Zugehörigkeit entscheiden. Steuerbefugnisneutralität wird nicht erreicht.

¹¹³⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 263. In den USA dagegen können die Staaten die Formel selbst bestimmen, so dass der Effekt stärker und nicht unmittelbar auf die GKKB übertragbar ist. Bemerkenswert ist jedoch die Beobachtung, dass der Wettbewerb nur partielle Vorteile bietet, aber das Arbeitsangebot über alle Staaten gleich bleibt. Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 48.

¹¹³⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 263.

¹¹³⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 264.

¹¹⁴⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 264.

¹¹⁴¹Vgl. Mayer, *Market*, S. 264. Weitere Vorteile könnte der Wegfall der Transferpreisermittlung bieten. Vgl. Mayer, *Market*, S. 264. S. Absätze 4.2.3.2.3.4 u. 4.2.3.2.3.5.

¹¹⁴²Mayer, *Market*, S. 261.

¹¹⁴³Mayer, *Market*, S. 261 u. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 256-257.

¹¹⁴⁴Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 143-144.

¹¹⁴⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28.

¹¹⁴⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 266-267 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28.

¹¹⁴⁷Der Erfolg transparenter Rechtsträger wird den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Die Erfassung der Einkünfte erfolgt damit nicht im Tätigkeitsstaat, sondern bei den (intransparenten) Gesellschaftern. Ein steuerlicher Vorteil entsteht, wenn diese niedriger besteuert werden als im Tätigkeitsstaat. Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 62 Abs. 1.

¹¹⁴⁸Vgl. Mayer, *Market*, S. 266-267 u. 274-275.

Die Ermittlung des ökonomischen Gewinns¹¹⁴⁹ und die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes vorausgesetzt,¹¹⁵⁰ wäre die GKKB investitionsneutral.¹¹⁵¹ Allerdings steigert der erhöhte Betriebsausgabenabzug für FuE-Projekte *c. p.* den Kapitalwert ggü. sonstigen Investitionen.¹¹⁵² Ändert sich dadurch die Rangfolge der Investition, wird die Investitionsneutralität verletzt.¹¹⁵³ In vergleichbarer Weise wirken die möglichen Steuersatzdifferenzen, die die Investitionsentscheidungen, bspw. in Form der Faktorzuordnung, weiterhin beeinflussen.¹¹⁵⁴ Die GKKB ist i. E. nicht investitionsneutral. **4.311**

Der FWI soll die Außenfinanzierung durch Eigen- und Fremdkapital steuerlich gleichstellen.¹¹⁵⁵ Er bewirkt jedoch nur eine Steuerstundung bis zu dem Zeitpunkt in dem eine Eigenkapitalminderung eintritt.¹¹⁵⁶ Die steuerliche Gleichstellung der Finanzierungswege besteht also nur temporär. Die Zinsschranke ist im Vergleich dazu wesentlich effektiver, da sie die Fremdfinanzierung erheblich verteuert.¹¹⁵⁷ Jedoch führt sie, wie in Paragraph 4.1.3.2.3.3 gezeigt, nicht zur Finanzierungsneutralität. Allerdings sollte sich die Zinsschranke innerhalb des Anwendungsbereichs des Systems, also anders als im TPS, nicht auf Investitionsentscheidungen auswirken, da sie von allen Mitgliedstaaten einheitlich umzusetzen ist. **4.312**

Innerhalb der Grenzen der GKKB spielt die Rechtsform der Steuersubjekte keine Rolle. Sie werden ausschließlich aufgrund der nationalen Qualifikation als Körperschaftsteuersubjekt in das System einbezogen.¹¹⁵⁸ Sollte sich aufgrund der parallelen Anwendung des nationalen Steuerrechts für Personengesellschaften *c. p.* die Besteuerung außerhalb der GKKB günstiger erweisen, ist die Begründung eines Personengesellschaftskonzerns oder einer Einheitsunternehmung in Betracht zu ziehen.¹¹⁵⁹ Durch die parallele Anwendung der GKKB zum nationalen Steuerrecht und der damit einher-

¹¹⁴⁹Zu beachten ist, dass der ökonomische Gewinn selbst ein theoretisches Konstrukt ist. Da dieser i. d. R. nur mit Hilfe von Vereinfachungen bestimmt werden kann, soll also eine ausreichende Näherung genügen.

¹¹⁵⁰Dies bezieht sich auf die Steuerlast bezogen auf die Investitionsalternativen, nicht auf die Investoren. Für die Investoren können durchaus unterschiedliche Steuersätze angewandt werden. Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 246.

¹¹⁵¹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 246-247.

¹¹⁵²Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 9.

¹¹⁵³Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 242 u. Kuhr, *Grundsätze*, S. 39.

¹¹⁵⁴Vgl. Mayer, *Market*, S. 265-266.

¹¹⁵⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 8.

¹¹⁵⁶Damit besteht die Gefahr der Krisenverschärfung.

¹¹⁵⁷Vgl. Schiefer, in: *Hagemann/Kahlenberg*, Art. 4, Rn. 4, 60 u. 63, Pummerer, *Zinsschranke*, S. 527-528 u. Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 13 i. V. m. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 69 i. V. m. Art. 5.

¹¹⁵⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 31.

¹¹⁵⁹Es ist zu beachten: Existiert innerhalb der Struktur eine Kapitalgesellschaft, umfasst die Feststellung der Größenklasse auch Personengesellschaften, sofern diese nach den IFRS oder dem nationalen Finanzberichtssystem vollständig einzubeziehen sind. Wörtlich definiert der RLV: „zu Rechnungslegungszwecken konsolidierte Gruppe“ bezeichnet alle Unternehmen, die vollständig in konsolidierte Abschlüsse gemäß den Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) oder dem nationalen Finanzberichtssystem eines Mitgliedstaats einbezogen sind.“ Kommission, *COM(2016)685 final*, Art. 4 Nr. 10. In Deutschland ist das der Fall, wenn das Publizitätsgesetz (PublG) zur Anwendung gelangt. Als Gestaltung könnte also das risikobehaftete operative Geschäft möglichst weit unten in der Beteiligungskette durch Kapitalgesellschaften abgeschirmt werden, so dass kaum einbeziehungspflichtige Beteiligungen verbleiben.

gehenden Fortsetzung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung wird, obwohl die Rechtsform selbst nicht Gegenstand der Regelung ist, die Rechtsformneutralität nicht erreicht.¹¹⁶⁰

Zusammengefasst führt die konkrete Ausgestaltung der GKKB nicht zur Entscheidungsneutralität. Die Wahl der Rechtsform, des Investitionsortes und der Finanzierungsstruktur werden durch die Besteuerung beeinflusst. Zudem bestimmen die Steuerpflichtigen über die Begründung eines steuerlichen Anknüpfungspunktes und damit über die Besteuerungsbefugnis. Damit besteht kein Vorteil ggü. dem TPS. **4.314**

4.2.3.2.3.4. Rechts- und Planungssicherheit Können die Steuerpflichtigen ihre zukünftige Steuerbelastung zuverlässig schätzen, besteht Rechts- und Planungssicherheit. Dafür muss die Methodik und das Ergebnis der Abgrenzung erkenn- und reproduzierbar sein.¹¹⁶¹ **4.315**

Die einheitliche Bemessungsgrundlagenermittlung beschränkt die staatlichen Einflussmöglichkeiten auf die Tarifgestaltung.¹¹⁶² Innerhalb des Systems können die Staaten auf der Grundstufe keine Anreize mehr setzen.¹¹⁶³ Da die Bemessungsgrundlage nur einstimmig und einheitlich zu ändern ist, sind kurzfristige Gesetzesänderungen unwahrscheinlich.¹¹⁶⁴ Die Rechts- und Planungssicherheit i. S. d. hier geforderten kontinuierlichen Rechtssetzung steigt. **4.316**

Der Steuersubstratanteil bestimmt sich anhand einer einheitlichen Formel.¹¹⁶⁵ Die Staaten können diesen also weder durch unterschiedliche Anwendungsvoraussetzungen, Auslegung noch Berechnungsmethoden beeinflussen.¹¹⁶⁶ In der Konsequenz sollten sich identische Abgrenzungsergebnisse einstellen.¹¹⁶⁷ Somit sollte die Zahl der abgrenzungsbedingten Konflikte ebenso wie der Streitbeilegungsverfahren abnehmen und die Rechts- und Planungssicherheit steigen.¹¹⁶⁸ Die persönlichen Haftungsrisiken aus der nachträglichen Anpassung von Transferpreisen oder der unvollständigen Dokumentation der Abgrenzungsgrundlagen fallen grds. weg. **4.317**

¹¹⁶⁰Vgl. Hennrichs/Hey, in: *Tipke/Lang*, § 13, Rn. 13.168.

¹¹⁶¹Vgl. Unterkapitel 3.3.3.

¹¹⁶²Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 45, Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 6, Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 5 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 349.

¹¹⁶³Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 5 u. 11, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 349 u. Mayer, *Market*, S. 40.

¹¹⁶⁴Vgl. Art. 114 i. V. m. 115 AEUV. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 66 Abs. 2 u. 5 sieht zwar delegierte Rechtsakte vor, doch diese betreffen nicht unmittelbar die Aufteilungsformel, sondern die Ermittlung bzw. Zuordnung der Faktoren und stehen unter dem Vorbehalt der Billigung durch den Rat.

¹¹⁶⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 28 u. 29 u. Mayer, *Market*, S. 40.

¹¹⁶⁶Vgl. Mayer, *Market*, S. 40 u. 230-231. Allerdings können aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe unterschiedliche Interpretationen und eine Manipulation nicht ausgeschlossen werden. Vgl. Herzig/Kuhr, *DB 2011*, S. 2057-2058 u. Mayer, *Market*, S. 231.

¹¹⁶⁷Vgl. Mayer, *Market*, S. 230-231.

¹¹⁶⁸Vgl. Sommer, *Fairy Tale*, S. 123. Die Kommission, *COM(2016)683 final*, sieht mit Art. 56 Abs. 6 i. V. m. Art. 53 zudem eine *de minimis*-Grenze vor.

Die Konsolidierung integriert den intersubjektiven und interjurisdiktionalen Ergebnisausgleich.¹¹⁶⁹ Folglich können Rechtsinstitute, wie die Organschaft oder Regelungen zum grenzüberschreitenden Verlustausgleich sowie die sog. Abwehrgesetze gegen steuerliche Sonderregime, entfallen.¹¹⁷⁰ Das komplexe Zusammenspiel begünstigender und beschränkender Normen wird teilw. aufgelöst, so dass die Unsicherheit über die Anwendbarkeit einzelner Normen bzw. ganzer Normenkomplexe sowie der daraus folgenden steuerlichen Belastung abnehmen sollte. In dem Fall steigt die Rechts- und Planungssicherheit. **4.318**

Die Einführung der GKKB macht den Transferpreismechanismus jedoch nicht obsolet, denn konzerninterne Transaktionen mit MNU-Elementen, die nicht konsolidiert werden, bedürfen weiterhin der Abgrenzung mittels Transferpreisen.¹¹⁷¹ Für diese Fälle bleiben die beschriebenen Schwierigkeiten des TPS bestehen.¹¹⁷² **4.319**

Die GKKB kann die Rechts- und Planungssicherheit ggü. dem TPS erhöhen. Die Effekte beschränken sich jedoch auf die Mitglieder der Steuergruppe, denn für Transaktionen mit MNU-Elementen, die nicht zur Steuergruppe gehören, findet das TPS weiterhin Anwendung. Die GKKB sichert damit i.E. überwiegend Rechts- und Planungssicherheit. **4.320**

4.2.3.2.3.5. Aufwandsbelastung und Praktikabilität Weder die Mitwirkung noch die Kontrolle der Steuerpflichtigen lässt sich vermeiden. Je geringer ihr Umfang ist, desto besser erfüllt ein Aufteilungssystem die i. R. d. Aufwandsbelastung und Praktikabilität gestellten Anforderungen.¹¹⁷³ **4.321**

Die einheitliche Ermittlung, Konsolidierung und Abgrenzung der Bemessungsgrundlagen bilden elementare Bausteine der GKKB.¹¹⁷⁴ Sie bauen nicht auf einem bestehenden, sondern einem eigenen für alle Steuergruppenmitglieder einheitlichen Erfolgsermittlungsverfahren auf.¹¹⁷⁵ Die Vereinfachung und Vereinheitlichung des Verfahrens sollte sich in einem niedrigeren Erklärungs- und Kontrollaufwand niederschlagen.¹¹⁷⁶ **4.322**

¹¹⁶⁹Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 724 u. Mayer, *Market*, S. 247-248.

¹¹⁷⁰Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 724. Auf die Möglichkeit den Wettbewerb auf andere Rechtsgebiete zu verlagern wurde hingewiesen. S. Absatz 4.2.3.2.1.3.

¹¹⁷¹Vgl. Mayer, *Market*, S. 189 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 873.

¹¹⁷²Vgl. Mayer, *Market*, S. 189.

¹¹⁷³Vgl. Unterkapitel 3.3.4 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 129-130.

¹¹⁷⁴Vgl. Kommission, *COM(2011)121/4*, S. 5 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 3-4.

¹¹⁷⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 3-4, Kommission, *COM(2016)685 final*, S. 3-4 u. Mayer, *Market*, S. 47.

¹¹⁷⁶Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 9, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 193 u. Mayer, *Market*, S. 41 u. 176. A. A. ist die OECD, die allerdings davon auszugehen scheint, dass alle Staaten eine eigene Bemessungsgrundlage und Formel nutzen und nicht zu einer weitergehenden Kooperation bereit sind. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 42, Ziff. 1.27. Selbst dann dürften die internationale Vereinheitlichung der Rechnungslegung den Aufwand erheblich beschränken. Aus deutscher Sicht werden die Vorteile nur erreicht, wenn die Bemessungsgrundlage auch für gewerbesteuerliche Zweck anerkannt wird. Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649.

Die GKKB erfordert ebenfalls eine Dokumentation der steuerlich bedeutsamen Informationen.¹¹⁷⁷ Im Vergleich zum bestehenden System sollte diese erheblich einfacher durchzuführen sein, da sich die Informationen aus den betrieblichen Abläufen ergeben und die Dokumentation sich auf realisierte Tatbestände beschränkt.¹¹⁷⁸ Der Einsatzort und die Einsatzmenge der Arbeitskräfte und des materiellen Vermögens kann im Regelfall eindeutig zugeordnet werden.¹¹⁷⁹ Schwieriger dürfte die Bestimmung des Umsatzortes, insb. für digitale Leistungen, sein, da der tatsächliche Absatzort verlagert resp. verschleiert werden kann.¹¹⁸⁰ Da etwaige Verschleierungsmaßnahmen in eine falsche Faktorzuordnung münden und strafwürdig sein dürften, werden sie für die Beurteilung der GKKB nicht berücksichtigt. Mit der GKKB entfallen für die Steuergruppe die umfangreiche Prognose und Dokumentation der Einflussfaktoren auf die Transferpreise und der Transferpreise selbst.¹¹⁸¹ Darüber hinaus gelten für die Abgrenzungsfaktoren Arbeit, Vermögen und Umsatz einheitliche Vorgaben, so dass sich hier keine Widersprüche bei der Ermittlung ergeben dürften.¹¹⁸² Die Aufwendungen für die Beweis- resp. Risikovorsorge nehmen damit erheblich ab.¹¹⁸³ **4.323**

Der Deklarations- und Kontrollaufwand sollte durch die Vereinheitlichung erheblich schrumpfen.¹¹⁸⁴ Schließlich gilt für die Steuergruppe EU-weit ein einheitlicher Rechtsrahmen, der (langfristig) zur einheitlichen Beurteilung der steuerlichen Tatbestände führen kann.¹¹⁸⁵ Die Einführung einer zentralen Anlaufstelle könnte die Entwicklung begünstigen.¹¹⁸⁶ Mittelbar sollten gemeinsame grenzüberschreitende Außenprüfungen einfacher werden sowie die Abgrenzungskonflikte abnehmen. Ferner könnte der damit verbundene Aufwand für Steuerstreitverfahren sinken.¹¹⁸⁷ Diese Folge steht unter der Voraussetzung, dass die Staaten ausländische Steuerbescheide resp. der Hauptsteuerbehörde anerkennen.¹¹⁸⁸ **4.324**

Zu beachten ist jedoch, dass diese Vorteile nur innerhalb des Systems erreicht werden.¹¹⁸⁹ An den Grenzen sind weiterhin Transferpreise erforderlich.¹¹⁹⁰ Ein isolierter **4.325**

¹¹⁷⁷Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 9 u. 59. Ein Beispiel sind Transaktionen mit Bezug zu Drittstaaten. Vgl. Mayer, *Market*, S. 216.

¹¹⁷⁸Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 9, 33, 35 u. 38.

¹¹⁷⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 210-211 u. 213-214.

¹¹⁸⁰Vgl. Mayer, *Market*, S. 216-217 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347.

¹¹⁸¹Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 119, Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 433-434, Frebel, *Erfolgsaufteilung*, S. 161, Nientimp, *Gewinnabgrenzung*, S. 192 u. G. Förster/Krauß, *IStR 2011*, S. 614.

¹¹⁸²Was eine wesentliche Voraussetzung für das Funktionieren ist. Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 119.

¹¹⁸³Vgl. Mayer, *Market*, S. 176 u. 277.

¹¹⁸⁴Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2647 u. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 9.

¹¹⁸⁵Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 2, 5, 7, 16 u. 18 u. Mayer, *Market*, S. 184. Am besten geeignet erscheint eine zentrale Behörde. Sie ist jedoch politisch kaum durchsetzbar und nicht notwendig. Vgl. Mayer, *Market*, S. 230-232 u. Herzog/Kuhr, *DB 2011*, S. 2057.

¹¹⁸⁶Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2652 u. Mayer, *Market*, S. 232.

¹¹⁸⁷Vgl. Meickmann, *IStR 2014*, S. 593-596 u. Peters u. a., *IStR 2016*, S. 2. Eine Basis bildet die AmtshilfeRL 2011, Erwägungsgrund 14, 18 u. 19.

¹¹⁸⁸Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 723.

¹¹⁸⁹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 42-43, Ziff. 1.33 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 348-349.

¹¹⁹⁰Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 43, Ziff. 1.33 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 348-349. Transferpreise führen im Falle einer Korrektur zu einer zusätzlichen Belastung, da sie eine rückwirkende Anpassung der Bemessungsgrundlage und damit der Aufteilung erfordern. Der Aufwand kann

sowie ein globaler Systemwechsel kann eine Doppelbesteuerung auslösen, wenn die Systeme nicht zu einer identischen Steueraufteilung führen.¹¹⁹¹ Die daraus folgende höhere Belastung, liegt jedoch in der Natur der Sache und ist weder durch das System bedingt noch lösbar.¹¹⁹²

Die GKKB kann i. E. zu einem geringen Besteuerungsaufwand und einer hohen Praktikabilität führen. Als Manko der formelhaften Gewinnermittlung gilt die Notwendigkeit für die Finanzverwaltungen enger zusammenzuarbeiten.¹¹⁹³ Dies scheint aus Sicht der betroffenen Staaten jedoch wenig problematisch zu sein.¹¹⁹⁴ Schließlich haben sich die Staaten bereits umfassend zu einer verstärkten Zusammenarbeit verpflichtet.¹¹⁹⁵ Somit sollte dies nicht ins Gewicht fallen. Die Anforderung wird im Ergebnis erfüllt **4.326**

4.2.4. Zwischenergebnis

Mit der GKKB schlägt die Kommission einen grundlegenden Wechsel der Aufteilung des Steuersubstrats für MNU innerhalb der EU vor.¹¹⁹⁶ Statt auf Transferpreise sollen die Mitgliedstaaten zukünftig auf eine Zerlegungsformel zurückgreifen.¹¹⁹⁷ Dadurch entsteht (noch) kein allgemeines europäisches Unternehmenssteuerrecht, sondern die Kommission beschränkt sich (zunächst) auf MNU, die der Körperschaftsteuer unterliegen, die einen konsolidierten Jahresumsatz von € 750 Millionen erzielen und auf dem europäischen Binnenmarkt tätig sind.¹¹⁹⁸ **4.327**

Die GKKB beruht auf der Annahme, dass sowohl das Angebot als auch die Nachfrage bei der Steuersubstrataufteilung zu berücksichtigen ist. Damit folgt sie einem anderen theoretischen Ansatz als das TPS, und die Verteilungsergebnisse sind nur bedingt vergleichbar.¹¹⁹⁹ Zentrale Bedeutung besitzt die auf die Konsolidierung folgende formelhafte Zerlegung. Dafür bedarf es einer Formel, die nach Auffassung der Staaten die Entstehung und Verteilung des Steuersubstrats zutreffend abbildet. Die Kommission schlägt eine gleichgewichtige Aufteilung zwischen den Faktoren Arbeit, Vermögen und Umsatz vor. Der Faktor Arbeit soll zusätzlich zur Hälfte anhand der Mitarbeiterzahl und zur Hälfte anhand der Lohnsumme bestimmt werden. Die theoretische Fundierung der vorgesehenen sowie jeder anderen Formel ist strittig; dies ist als systemimmanente **4.328**

zumindest bei kleineren Anpassungen vermieden werden, wenn die Anpassung in das folgende Steuerjahr übertragen werden. Vgl. Mayer, *Market*, S. 186.

¹¹⁹¹Vgl. Ditz, *FR 2015*, S. 119.

¹¹⁹²Vgl. Mayer, *Market*, S. 277-278.

¹¹⁹³Vgl. Frey/Speidel, *StB 2011*, S. 434, Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2649 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 349.

¹¹⁹⁴Einen möglichen Weg beschreibt Mayer, *Market*, S. 231-232. Der Ansatz entspricht dem OECD-Masterfile Konzept. Kritisch: Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 349.

¹¹⁹⁵Vgl. Hörhammer/Fehling, *Neue Wirtschaftsbrieft (NWB) 2014*, S. 3402-3404 u. 3407-3408 u. AmtshilfeRL 2011, Erwägungsgrund 1, 2, 8 u. 10. Zur aktuellen Entwicklung: Dölker, *BB 2017*, S. 279-284.

¹¹⁹⁶Vgl. S. 147-149.

¹¹⁹⁷Vgl. S. 147-149.

¹¹⁹⁸ Vgl. Bünning/Möser, *BB 2011*, S. 2647, die Besteuerung setzt nach wie vor einen territorialen Anknüpfungspunkt voraus, u. Kommission, *COM(2016)683 final*, Art. 2.

¹¹⁹⁹Vgl. Mayer, *Market*, S. 29 u. 206-207 u. Sommer, *Fairy Tale*, S. 117.

Schwäche zu akzeptieren. Wie für das TPS, ist entscheidend, dass eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung verhindert wird und dass sie die Anforderungen besser erfüllt als die alternativen Steueraufteilungssysteme.

Die vergleichende Kritik zeigt, dass die GKKB wie das TPS in der Lage ist die Anforderungen der internationalen Rechtsprinzipien vollständig zu erfüllen. Die Ursache liegt anders als beim TPS nicht in der offenen Ausgestaltung, denn die Regelungen sind abschließend, sondern daran dass das System entlang der völkerrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben gestaltet wurde. **4.329**

Die steuerpolitischen Anforderungen erfüllt die GKKB mindestens genauso gut wie das TPS oder sogar besser. Eine Ausnahme bildet die Lösung der Nahestehendenproblematik als Teil des steuerpolitischen Rahmens. Die GKKB ist ein Sonderrecht für große MNU. Andere Unternehmungen können allerdings zu dem System optieren. Im Vergleich zum TPS gelingt der GKKB die Verwirklichung der Steuergerechtigkeit teilw., da sie neben der Leistungserstellung auch die Leistungsverwertung bei der Aufteilung der Höhe nach berücksichtigt. Die Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit dagegen gelingt ihr wegen des Erfordernisses einer territorialen Bindung ebenfalls nicht. Der Druck aus dem Steuerwettbewerb sollte ggü. dem TPS sinken, da eine einheitliche Bemessungsgrundlage vorgegeben wird und sich die Verlagerung von (Produktions- resp. Aufteilungs-)Faktoren nur noch anteilig auswirkt. Es besteht in soweit eine größere Freiwilligkeit. **4.330**

Auf Ebene der ökonomischen Prinzipien besitzt die GKKB vielfach Vorteile, jedenfalls ist sie in keinem Aspekt schlechter als das TPS. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird besser verwirklicht als im TPS, da Erträge innerhalb der Steuergruppe maximal einmal erfasst werden. Aufgrund der Abzugsbeschränkungen insb. für Zinsaufwendungen dürfen die Steuerpflichtigen nicht sämtliche Betriebsausgaben mindestens einmal abziehen. Somit erfüllt die GKKB die Anforderung ebenso wie das TPS nur teilw. Außerdem stellt sie in geringem Maß Allokationseffizienz her, ist jedoch genau wie das TPS nicht in der Lage Entscheidungsneutralität zu gewährleisten. In den Punkten Rechts- und Planungssicherheit übertrifft die GKKB das TPS. Ursächlich ist v. a. der einheitliche Aufteilungsmechanismus und die Anwendung von Informationen aus der Rechnungslegung. Dadurch sinkt der Ermessensspielraum sowie der Aufwand für die Datenerhebung deutlich, was zu einer überwiegenden bzw. vollständigen Erfüllung der Anforderungen führt. Die Ergebnisse veranschaulicht die Tab. 4.8. **4.331**

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Tabelle 4.8.: Ergebnis GKKB

		Optimum	TPS	GKKB	Bemessungs- grundlagen- teilung
Steuerpolitischer Rahmen					
Steurgerechtigkeit					
dem Grunde nach	wirtschaftliche Zugehörigkeit	●	○	○	●
der Höhe nach	wertschöpfungsbeitragsbezogener Anteil	●	◐	●	●
Steuerwettbewerb	freiwillige Teilnahme	●	○	◑	●
Steuerrechts- harmonisierung	gering	●	◑	◑	●
MNU-Besonderheiten					
spezialisierungsbedingte Mobilität	tatsächliche Aktivitätsverlagerung	●	◑	●	●
Synergieeffekte	verursachungsgerechte Aufteilung	●	◐	◐	●
Nahestehendenproblematik	keine Sonderrecht	●	●	◑	●
Internationale Rechtsprinzipien					
Völker- und Abkommensrecht	ausreichende Sachnähe	●	●	●	●
Europarecht					
Europäische Grundfreiheiten	Umsetzung möglich	●	●	●	●
MT-RL und ZL-RL	Umsetzung möglich	●	●	●	●
Ökonomische Prinzipien					
Leistungsfähigkeitsprinzip					
Ertragsberücksichtigung	höchstens einmalig	●	◐	●	●
Aufwandsberücksichtigung	mindestens einmalig	●	◐	◐	●
Allokationseffizienz	hergestellt	●	○	◑	●
Entscheidungsneutralität	Steuerbefugnisneutralität hergestellt	●	○	○	●
Rechts- und Planungssicherheit	hoch	●	◑	◑	●
Aufwandsbelastung und Praktikabilität	geringer Aufwand, hohe Praktikabilität	●	○	●	●

Anforderung vollständig erfüllt ●, überwiegend erfüllt ◐, teilweise erfüllt ◑, gering erfüllt ◒, nicht erfüllt ○; nicht untersucht ◓

4.3. Die Bemessungsgrundlagenteilung nach dem Modell von Georg Schanz

Die beiden vorangegangenen Kapitel haben gezeigt, dass das TPS und die GKKB **4.332** nur einen Teil der Anforderungen vollständig erfüllen. Die Mehrheit der Anforderungen werden jedoch nicht oder höchstens teilw. erfüllt. Daher wird als Alternative die Bemessungsgrundlagenteilung nach dem Modell von *Georg Schanz* vorgestellt. Zuerst wird die Ideengeschichte skizziert, dann das System modelliert und kritisiert.

4.3.1. Ideengeschichte

Schanz entwickelte sein System Ende des 19. Jhd. vor dem Hintergrund der Einigung **4.333** des Deutschen Reichs sowie der wachsenden grenzüberschreitenden Wirtschaftsaktivität zwischen den deutschen Ländern.¹²⁰⁰ Da die damalige Besteuerungspraxis häufig eine Doppelbelastung auslöste,¹²⁰¹ suchte *Schanz* nach einem Prinzip für die zweckmäßige und angemessene Aufteilung des Besteuerungsrechts.¹²⁰² Es soll die nationale sowie die internationale Doppelbesteuerung beseitigen.¹²⁰³

Schanz erkennt, dass die Steuerpflicht nur (natürliche) Personen jedoch keine Objekte **4.334** trifft.¹²⁰⁴ Daraus leitet er die Notwendigkeit ab, den steuerpflichtigen Personenkreis sachgerecht zu bestimmen, und dann auf dieser Basis das Besteuerungsrecht aufzuteilen.¹²⁰⁵ Im Zentrum seiner Überlegungen steht die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Person bzw. der Steuerquelle.¹²⁰⁶ Führt ihre wirtschaftliche Zugehörigkeit dazu, dass die Person durch mehrere Staaten besteuert werden kann, wird die Bemessungsgrundlage

¹²⁰⁰Der betreffende Artikel (G. Schanz, *FA 1892*, S. 1-74) erschien 1892. Vgl. Schön, *EC Tax Review 2000*, S. 105 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 5.

¹²⁰¹Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 595 u. Kramer, *Vermögensbesteuerung*, S. 1, der von unhaltbaren Zuständen spricht. Ursächlich war u. a. die gleichzeitige Anknüpfung der Steuerhoheiten an die persönliche und rechtliche Zugehörigkeit des Steuersubjektes. Wobei die rechtliche Zugehörigkeit das primäre Merkmal darstellte. Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 595 u. 733. Mit Blick auf den negativen Integrationsprozess der EU van Raad, *Proposal*, S. 212-219.

¹²⁰²Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 3, G. Schanz, *FA 1892*, S. 70 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 624. *Schanz* strebte nach einem Prinzip, das für das gesamte Steuerwesen Geltung beanspruchen kann. Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 624.

¹²⁰³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 71.

¹²⁰⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 2-3 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 622.

¹²⁰⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 3-4.

¹²⁰⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4, G. Schanz, *FA 1923*, S. 4, Lippert, *Finanzrecht*, S. 623, Valta, *Steuerrecht*, S. 276, Mössner, *Anforderungen*, S. 53, Daniels, *Intertax 2001*, S. 5 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219. Andere Anknüpfungspunkte sind denkbar. *Lippert* arbeitete heraus: in Abhängigkeit vom Steuerobjekt den Gebietszusammenhang, S. 631-653, die Erwerbstätigkeit, S. 653-693, den Wohnsitz und Aufenthalt, S. 693-706, den Vermögensbezug, S. 706-732, die Staatsangehörigkeit, S. 732-744, und die Rechtsbeziehung, S. 744-775, aber spricht nicht allen die gleiche Bindungskraft zu. Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 615. Bruins u. a., *Report* greifen auf die räumliche Zugehörigkeit der Einkommensquelle, S. 23-25, des Steuerpflichtigen, S. 25-26, und als Zwischenstufen die Zugehörigkeit des Vermögensrechts und des Rechtsstands, S. 22-23, zurück. Beide, *Lippert* und der Völkerbund, gehen jeweils davon aus, dass es sich um Ausprägungen wirtschaftlicher Zugehörigkeit handelt, obwohl es sich bspw. bei der Ansässigkeit eindeutig um ein territoriales Merkmal handelt. Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 58 u. 60-61.

dem Grunde und der Höhe nach aufgeteilt.¹²⁰⁷ Die Aufteilung erfolgt durch Steuer-
teilung, genauer gesagt, durch Bemessungsgrundlagenteilung.¹²⁰⁸ Das bedeutet, jeder
Staat erhält einen von der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörig-
keit abhängigen Anteil an der Bemessungsgrundlage.¹²⁰⁹ Schanz bestimmt beide nach
der Art der wirtschaftlichen Aktivität.¹²¹⁰ Mögliche Ausprägungen der wirtschaftli-
chen Aktivität sind die Erstellung und die Verwertung von Leistungen.¹²¹¹ Davon ab-
weichend wird die Bedeutung nachfolgend anhand des relativen Anteils eines Staates
an der weltweiten wirtschaftlichen Aktivität, d. h. des weltweiten Umsatzes und der
weltweiten Aufwendungen, einer MNU gemessen. Die Bemessungsgrundlage und die
Steuerlast errechnet jeder Staat nach seinen nationalen Vorschriften.¹²¹² Das skizzierte
System wird nachfolgend dargestellt.

4.3.2. Umsetzung

Als Schanz sein System entwarf, spielte die Besteuerung MNU keine mit heute ver-
gleichbare Rolle, dennoch könnte es sich als Grundlage für die internationale Steuer-
aufteilung eignen.¹²¹³ Zunächst werden die Bestandteile des Systems vorgestellt und an
die gegenwärtigen Bedingungen angepasst. Dann werden sie zu einem System zusam-
mengefügt, welches anhand des OECD-Modells (Abb. 2.1) getestet wird. Schließlich
werden Abwandlungen und Begleitmaßnahmen zur Erhöhung der Wirksamkeit disku-
tiert.

4.335

4.3.2.1. Besteuerung dem Grunde nach

In den folgenden Unterabschnitten werden die Bestimmung der wirtschaftlichen Zu-
gehörigkeit und des Wertschöpfungsortes sowie die daraus folgende Zuordnung der
Steuerquellen dargestellt.

4.336

4.3.2.1.1. Wirtschaftliche Zugehörigkeit Schanz betrachtet die wirtschaftliche Zu-
gehörigkeit als elementar für die Zuweisung des Besteuerungsrechts und rückt die
Austauschbeziehung ins Zentrum.¹²¹⁴ Demnach begründet jede ökonomisch motivier-

4.337

¹²⁰⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11, G. Schanz, *FA 1923*, S. 14-15, Daniels, *Intertax 2001*, S. 5-6 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

¹²⁰⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 10-11 u. 12 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219. Wörtlich spricht Schanz von einer „Aufteilung des Steuerrechts“. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12. Einen ähnlichen Vorschlag machen van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 213, van Raad, *Proposal*, S. 220, van Raad, *WTJ 2010*, S. 154, de Wilde, *Pie*, S. 445 u. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 446.

¹²⁰⁹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11, van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 203, Vogel, *Intertax 1988*, S. 219 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 402.

¹²¹⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11.

¹²¹¹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11.

¹²¹²Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11, Valta, *Steuerrecht*, 278 u. 279, van Raad, *WTJ 2010*, S. 154, van Raad, *Proposal*, S. 220, Vogel, *Intertax 1988*, S. 219 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 402.

¹²¹³Schanz diskutiert diese Möglichkeit nicht. Gleichwohl wurde die Besteuerung MNU bereits erörtert, auch wenn der Integrationsgrad nicht so hoch war wie heute. Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*.

¹²¹⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 3-4, Valta, *Steuerrecht*, S. 276, Waldhoff, *Schanz*, S. 559 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 5. Eine ähnliche Idee findet sich bei van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 203 u. 213.

te Berührung eines Hoheitsgebiets, aufgrund einer Beziehung zwischen entweder zwei Wirtschaftssubjekten oder einem Wirtschaftssubjekt und einem Wirtschaftsgut, eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zu diesem Gebiet.¹²¹⁵ Dieses weite Verständnis der wirtschaftlichen Zugehörigkeit setzt eine niedrige Grenze für das Entstehen eines Besteuerungsrechts, denn jede wirtschaftliche Beziehung zu einem Staat genügt, ganz gleich wie flüchtig diese ist.¹²¹⁶ Da es keiner festen rechtlichen oder räumlichen Bindung des Wirtschaftssubjekts zum Hoheitsgebiet bedarf, entsteht das Besteuerungsrecht deutlich früher als bei dem TPS und der GKKB.¹²¹⁷

Dieses Vorgehen ermöglicht die Aufteilung differenziert auszugestalten, um sämtliche Staaten, die zur Wertschöpfung beitragen, an der Bemessungsgrundlage zu beteiligen. Einigen sich die Wirtschaftssubjekte z. B. darauf, den Rechtsstand in einen Drittstaat zu verlegen, genießen sie Rechtsschutz durch diesen. Im Gegensatz zu der bisher erforderlichen rechtlichen bzw. räumlichen Bindung kann der Drittstaat allein aufgrund des gewährten Rechtsschutzes ein Besteuerungsrecht begründen.¹²¹⁸ Dies wird nicht vertieft, um die Komplexität des Systems gering zu halten. Allerdings lässt das Beispiel erahnen, über welches Potential das System verfügt.¹²¹⁹ **4.338**

Als Resultat der niedrigen Schwelle für die Begründung eines Besteuerungsrechts sind grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige regelm. mehreren Staaten wirtschaftlich zugehörig.¹²²⁰ Dadurch droht latent eine Doppelbesteuerung.¹²²¹ Ob sich diese bereits durch die Bestimmung des Wertschöpfungsortes und Zuweisung der Steuerquellen vermeiden lässt, wird in den nächsten Unterabschnitten untersucht. **4.339**

4.3.2.1.2. Wertschöpfungsort Maßgeblich für die Zuordnung des Besteuerungsrechts soll der individuelle Beitrag eines Staates zur Wertschöpfung sein.¹²²² Daher wird für das System zunächst festgelegt, wo die Wertschöpfung stattfindet. **4.340**

¹²¹⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 3-4, Vogel, *Intertax 1988*, S. 219 u. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 439.

¹²¹⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4. Kritisch: Schön, *StuW 2012*, S. 219.

¹²¹⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 9, G. Schanz, *FA 1923*, S. 3-4, Waldhoff, *Schanz*, S. 559 u. Schön, *StuW 2012*, S. 219. A. A. Vogel, *Intertax 1988*, S. 315.

¹²¹⁸Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 744-745, der grds. davon ausgeht, dass an die Teilnahme am Rechtsverkehr angeknüpft werden kann. – Das ist nicht unproblematisch, da sich der Wettbewerb zwischen den Staaten auf einzelnen hoheitlichen Aufgabengebieten verschärfen kann.

¹²¹⁹Für eine Umsetzung müsste die Intensität und Bindung der Beziehung zum Drittstaat bestimmt werden, da auf dessen Hoheitsgebiet kein Leistungsaustausch stattfindet. – Als Maßstab könnte die Übertragung der Leistungsbeziehung zwischen den Wirtschaftssubjekten dienen. Die Bindungsintensität würde aus der Leistungsbeziehung abgeleitet. Alternativ könnte ein eigenes System entworfen werden. Es müsste konsistent zu der Bestimmung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit sein und läuft Gefahr die Komplexität stark zu erhöhen. – Es müssten zudem Nachweismöglichkeiten geschaffen werden, um Friktionen zwischen der vertraglichen Vereinbarung und der tatsächlichen Durchführung zu vermeiden. Besonderes Augenmerk verdient die Bestimmung des Beginns und des Endes der Steuerpflicht, sowie Sicherung des Steuersubstrats.

¹²²⁰Vgl. Daniels, *Intertax 2001*, S. 5-6, Valta, *Steuerrecht*, S. 278 u. U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 393.

¹²²¹Vgl. Daniels, *Intertax 2001*, S. 5-6, de Wilde, *Intertax 2015*, S. 441 u. U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 393.

¹²²²Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 10-11, Valta, *Steuerrecht*, S. 276 u. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 203.

Aufgrund seiner Komplexität lässt sich der Wertschöpfungsprozess nicht ohne weiteres in seine Bestandteile zerlegen.¹²²³ Dies gilt insb. für die Leistungserstellung und die Leistungsverwertung.¹²²⁴ Als Voraussetzung und Abschluss der Wertschöpfung existieren sie nicht selbständig.¹²²⁵ Besondere Bedeutung besitzt jedoch die marktliche Verwertung, denn ohne diese entsteht kein Steuersubstrat i. S. d. Markteinkommens-
 4.341
 theorie.¹²²⁶ Dies führt für die Besteuerung zu einem Vorrang der Leistungsverwertung, d. h. des Absatzes.¹²²⁷

Um eine rein formale Veränderung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Absatz-
 4.342
 tätigkeit zu vermeiden, dürfen rechtliche oder technische Gestaltungen die steuerliche Qualifikation eines Sachverhalts nicht beeinflussen.¹²²⁸ Diese Bedingungen erfüllt eine Anknüpfung an den Ort der Leistungsverwertung bzw. des Absatzes. Der Empfänger und der Ort, an dem sich dieser im Leistungszeitpunkt aufhält, sind typisierend bestimmbar, nachvollziehbar und wegen des Bezugs zum Abnehmer im Gegensatz zum Investitionsort durch die MNU nicht beliebig gestaltbar.

Für natürliche Personen als Leistungsempfänger ist dieser Ort typ. der wenig mo-
 4.343
 bile Lebensmittelpunkt (im TPS der Ansässigkeitsort).¹²²⁹ Sie können sich zu einem Zeitpunkt nur an einem Ort aufhalten. Für eine Verlagerung dieses Ortes müssten sie ihren Standort tatsächlich ändern. Eine rein rechtliche oder technische Verlagerung des Absatzortes zum Leistungszeitpunkt ist derzeit ausgeschlossen.¹²³⁰

Wenn eine Unternehmung Leistungen empfängt, gelten die Leistungen als an dem
 4.344
 Ort verwertet, wo die Unternehmung diese nutzt, d. h., wo sie diese Leistungen in ihren eigenen Leistungserstellungsprozess einfügt. Da eine Nutzung grds. nur zu einem Zeitpunkt und nur an einem Ort möglich ist, wird der Verwertungsort eindeutig bestimmt.¹²³¹ Rechtliche oder technische Veränderungen des Zugehörigkeitsortes mittels

¹²²³Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 201 u. Bruins u. a., *Report*, S. 23-24.

¹²²⁴Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 201.

¹²²⁵Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 201.

¹²²⁶Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 52, de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 202.

¹²²⁷Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444. Kritisch: Vogel, *Intertax 1988*, S. 315 u. 317 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 398.

¹²²⁸Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 49 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 225. Allgemein zum Problem der Anknüpfung an Rechtsvorgängen. Zu denken ist zudem an räumlich unbestimmte Orte, wie virtuelle Marktplätze.

¹²²⁹Vgl. U. Schreiber/Fell, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 393, Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 318. Kritisch erscheinen der internationale Reise- und der Grenzverkehr, jedoch besteht, der Systemlogik folgend, im Moment des Leistungsempfangs eine konsumtive Zugehörigkeit zum Urlaubs- bzw. Einkaufsort, so dass eine besondere Behandlung für die Unternehmensbesteuerung nicht erforderlich ist. – Schanz geht sogar davon aus, dass bei solch flüchtigen Berührungen eine Besteuerung entbehrlich ist. Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 6-7.

¹²³⁰Für Realgüter ist das sofort einsichtig, da sie sich zu einem Zeitpunkt an einem bestimmten Ort befinden. Für virtuelle Güter ist das schwieriger, letztlich ist jedoch anzunehmen, dass der Empfänger das Gut an seinem Standort und nicht an dem des Servers verwendet. Vgl. OECD, *Inclusive Framework*, S. 13, Rn. 41 u. S. 14, Rn. 47.

¹²³¹Der Idee beruht auf dem Einsatz materieller Güter. Er lässt sich jedoch auf iWG und Dienstleistungen sowie „digitale“ Geschäftsmodelle übertragen. Rohstoffe und Arbeitskraft, d. h. die Arbeitszeit der Mitarbeiter, werden äquivalent behandelt. Die Arbeitskraft grenzüberschreitender Entwicklungsteams, z. B., wird dem Ort zugeordnet, an dem die Arbeitskräfte tätig sind, und nicht dem

zusätzlicher MNU-Elemente, sog. Durchleitungsgesellschaften, sind denkbar.¹²³² Auf dieses Problem gehen die Unterabschnitte 4.3.2.4 und 4.3.2.5 ein.

Die Anknüpfung der Besteuerung an den Leistungsverwertungs- bzw. Absatzort stützt sich zusätzlich auf die folgenden zwei Annahmen. Erstens, die Leistungsempfänger erwirtschaften das Entgelt in dem Staat in dem sie die Wirtschaftsgüter erwerben bzw. verwerten (Verwertungs- bzw. Quellenstaat).¹²³³ Zweitens, die (auswärtigen) Leistungsanbieter beanspruchen auch Leistungen von dem Staat in dem sie ihre Leistungen verwerten, wie z. B. den Schutz ihrer Güter.¹²³⁴ **4.345**

Die Annahmen führen zu bedeutenden Abweichungen vom TPS und der GKKB. Die Staaten leiten ihren Besteuerungsanspruch nicht aus einer räumlichen Bindung ab, sondern aus der Wertschöpfung vor Ort und ihrem Beitrag dazu.¹²³⁵ Steuerbar sind nicht nur räumlich zugehörige Wirtschaftssubjekte, sondern alle Personen, die eine wirtschaftliche Beziehung zu einem Staat besitzen. Somit ist die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung bzw. an dem Ort, an dem die Voraussetzungen für eine Wertschöpfung geschaffen werden, gewährleistet.¹²³⁶ Zudem entlastet die Besteuerung auswärtiger Leistungsanbieter die übrigen Angehörigen des Quellen- bzw. Verwertungsstaates, da eine größere Gruppe die Steuerlast trägt.¹²³⁷ Daraus folgt eine von dem TPS und der GKKB grundverschiedene Zuordnung der Steuerquellen.¹²³⁸ **4.346**

4.3.2.1.3. Zuordnung der Steuerquellen Das Besteuerungsrecht für Grund und Boden sowie Unternehmungen liegt nicht mehr beim Belegenheitsstaat bzw. Ansässigkeitsstaat,¹²³⁹ sondern bei dem Staat, dem die Mieter bzw. Abnehmer zugehörig **4.347**

Ort, dem die Unternehmung die Arbeitsergebnisse zuordnet. Für Geschäftsmodelle, bei denen die Nutzer die marktliche Verwertung erst ermöglichen, ist denkbar, dass die Leistungen analog zu Arbeitskraftfassung behandelt werden und die Unternehmung eine konsumtive Beziehung begründet. Daraus ergeben allerdings sich Zurechnungs- und Bewertungsfragen, die für die vorliegende, konzeptionelle Analyse nicht berücksichtigt werden.

¹²³²Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 49.

¹²³³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12, G. Schanz, *FA 1923*, S. 10 u. Bruins u. a., *Report*, S. 35-38. Selbst eine Einkommenserzielung der Leistungsempfänger in einem Drittstaat ist unkritisch, da deren Einkommen im Ursprungsstaat der Besteuerung unterlegen hat und der Ansässigkeitsstaat der Leistungsempfänger i. R. d. Einkommensverwendung seinerseits zum Ursprungsstaat einer Zahlung wird und daher die Zahlungsempfänger (Leistungsanbieter) besteuern darf.

¹²³⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 8-9 u. 12 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 10 u. 13.

¹²³⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12, G. Schanz, *FA 1923*, S. 11 u. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017.

¹²³⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12, G. Schanz, *FA 1923*, S. 10-11 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 401-402. Eine Möglichkeit, die auch Mössner sieht, allerdings sollen dann nicht mehr die Unternehmungen besteuert werden. Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 62. A. A. Vogel, *Intertax 1988*, S. 317.

¹²³⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12. Das vorgeschlagene Vorgehen lehnt sich an das aus der Umsatzsteuer bekannte Bestimmungslandprinzip an. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer wird die Einkommensteuer durch die Möglichkeit Einkommen aufgrund des angebotenen Absatzmarktes zu erzielen gerechtfertigt und nicht aufgrund der Möglichkeit dieses zu verwenden. Vgl. Valta, *Steuerrecht*, S. 277 u. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 445. Anders als von Mössner vermutet, liegt gerade keine Konsumsteuer vor, sondern es findet nur eine am Konsum ausgerichtete Zuordnung der Steuerbemessungsgrundlagen statt. Es wird weiterhin das Einkommen der Wirtschaftssubjekte besteuert. Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 62.

¹²³⁸S. Art. 6 Abs. 1, Art. 7 Abs. 1, Art. 10 Abs. 1 u. 2, Art. 11 Abs. 1 u. 2 Art. 12 Abs. 1 OECD-MA 2017, Schön, *StuW 2012*, S. 219 u. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12 s. auch Fn. 2.

¹²³⁹Vgl. Art. 6 Abs. 1 u. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 u. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12 s. auch Fn. 2.

sind.¹²⁴⁰ Das erscheint kontraintuitiv, da der Staat, dessen Infrastruktur der Anbieter zur Erstellung seiner Leistung beansprucht hat, u. U. kein Besteuerungsrecht aus der Leistungsverwertung erhält.¹²⁴¹ Das folgende Beispiel demonstriert für Unternehmungen, dass dies für die Staaten nicht generell nachteilig ist.¹²⁴²

Gehören der Abnehmer und die Unternehmung demselben Staat an, ist der Zugehörigkeitsstaat (im TPS der Ansässigkeitsstaat) des Abnehmers und der Unternehmung identisch.¹²⁴³ Das Besteuerungsrecht liegt bei dem Staat dessen Infrastruktur für die Leistungserstellung beansprucht wurde. Gehört der Abnehmer dagegen einem anderen Staat an als die Unternehmung, wechselt das Besteuerungsrecht ggü. der Unternehmung zum Zugehörigkeitsstaat des Abnehmers.¹²⁴⁴ In dem Fall erhält der Staat, dessen Infrastruktur zur Leistungserstellung genutzt wird, kein Besteuerungsrecht aus der Verwertung. Allerdings sind die Lieferanten der Unternehmung dem Staat ihrer Leistungsverwertung, also dem Staat in dem das betrachtete Wirtschaftsgut erstellt wurde, wirtschaftlich zugehörig und dürfen durch diesen besteuert werden. Der Staat, in dem die Unternehmung tätig ist, erhält das Besteuerungsrecht an der Wertschöpfung der Vorstufe. Zudem findet durch wechselseitige Wirtschaftsbeziehungen ein Ausgleich zwischen den Staaten statt. Rein exportierende Staaten verlieren jedoch ihre Steuerbasis.¹²⁴⁵ Wenn eine Unternehmung zeitgleich Leistungen ggü. Angehörigen verschiedener Staaten erbringt, begründet sie zu mehreren Staaten eine wirtschaftliche Zugehörigkeit.

4.348

Eine Umkehrung der bestehenden Verhältnisse tritt gleichermaßen für die häufig zur Einkünfteverlagerung eingesetzten Zins- und Lizenzzahlungen ein.¹²⁴⁶ Abweichend vom Vorschlag von Schanz und der heutigen Praxis erhält nicht der Zugehörigkeitsstaat des Zahlungsempfängers, sondern der Quellenstaat der Zins- und Lizenz Einkünfte das Zugriffsrecht,¹²⁴⁷ denn annahmegemäß erarbeitet der Schuldner die Zahlungen in

4.349

¹²⁴⁰Eine ähnliche Konsequenz sieht das GloBE vor. Danach führt die „income inclusion rule“ i. V. m. der „switch-over rule“ zu einem Besteuerungsrecht des Staates des Einkünfteempfängers, der die im Belegenheitsstaat gezahlte Steuer anrechnet. Vgl. OECD, *Inclusive Framework*, S. 29 Rn. 14.

¹²⁴¹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 8-9, G. Schanz, *FA 1923*, S. 10-11 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 398.

¹²⁴²Für Immobilien gilt dies analog. Allerdings ist beachten: Sollte der Vermieter dem Ausland zugehörig sein, könnte der Belegenheitsstaat der Immobilie das Besteuerungsrecht verlieren. Das ist aufgrund der Belegenheit der Immobilie schwer nachzuvollziehen. Eine permanente Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Belegenheitsstaat wäre intuitiv und möglich, jedoch systemwidrig. – Ob dieses Vorgehen schädlich ist, hängt vom Gestaltungspotential ab, das separat zu prüfen wäre. S. dazu die prinzipiellen Erwägungen im Anhang C.

¹²⁴³Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 4.

¹²⁴⁴Anders G. Schanz, *FA 1892*, S. 12.

¹²⁴⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 14. Denkbar wäre ein Staat in dem die Wirtschaftssubjekte über Wirtschaftsgüter verfügen, die sie nur im Ausland anbieten und zugleich decken sie ihre Bedürfnisse nur durch selbsterstellte Erzeugnisse. Dann würden die Wirtschaftssubjekte zwar Einkommen erzielen, das jedoch nicht der Besteuerung durch das Inland unterliegt. – Eine solche Gefahr sieht der Völkerbund für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, wenn sowohl die Gesellschaft als auch die Gesellschafter durch den Quellenstaat, d. h. den Absatzstaat, besteuert werden. Die Diskussion der Möglichkeit die Bemessungsgrundlage zu teilen, vertieft der Völkerbund nicht. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 36-37.

¹²⁴⁶Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 740 u. 744 u. Pinkernell, *StuW 2012*, S. 369. Zu den unterschiedlichen Begründungen für eine Anknüpfung s. Vogel, *Intertax 1988*, S. 227-228.

¹²⁴⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 16 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 6. Anders der Vorschlag zu Art. 9 u. 10 Musterabkommensentwurf des Völkerbundes in 1943 („Mexico Model“). Vgl. United Nations,

dem Staat in dem er die Wirtschaftsgüter verwertet, während der Gläubiger Schutz für seine Güter und Rechte in demselben Staat erhält.¹²⁴⁸ Die vorgeschlagene Zuweisung der Einkunftsquellen sichert somit für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, hier der Einsatzort der Mittel aus Darlehen und der Rechte aus Lizenzen. Wenn ein Darlehens- bzw. Lizenzgeber zeitgleich Leistungen ggü. Leistungsempfängern unterschiedlicher Staaten erbringt, begründet er eine mehrfache Zugehörigkeit.

Zusammengefasst ermöglicht die vorgeschlagene Aufteilung dem Grunde nach eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung und erschwert rechtliche und technische Gestaltungen steuerlicher Sachverhalte. Allerdings schließt sie die Doppelbesteuerung nicht aus, da Leistungsanbieter mehreren Staaten wirtschaftlich zugehörig sein können und von jedem Staat, dem sie zugehörig sind, besteuert werden dürfen. Obendrein können Staaten ihr Besteuerungsrecht vollständig verlieren, da es möglich ist, dass sämtliche Steuerquellen in ausländische Hand gelangen. Die Aufteilung ist damit sowohl aus der Sicht der Steuerpflichtigen als auch der Staaten unzureichend. Die Beseitigung dieser Omissa ist Gegenstand des nächste Abschnitts. **4.350**

4.3.2.2. Besteuerung der Höhe nach

Die Bindungsintensität ist zentral für die Bestimmung der Bemessungsgrundlagenanteile.¹²⁴⁹ Daher werden zunächst die systemkennzeichnenden Intensitätsstufen und die daraus folgende Abgrenzung der Bemessungsgrundlagen erläutert. **4.351**

4.3.2.2.1. Die Stufen der Bindungsintensität Schanz unterscheidet drei Intensitätsstufen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit:¹²⁵⁰ die *konsumtive*, die *produktive* und die *kombinierte* Wirtschaftsbeziehung.¹²⁵¹ **4.352**

Eine konsumtive Beziehung entsteht, wenn das Steuersubjekt in einem Staat sein Einkommen nur verzehrt und sämtliche Einkunftsquellen außerhalb liegen.¹²⁵² Unternehmungen begründen eine konsumtive Zugehörigkeit durch die Nutzung empfangener **4.353**

Manual, S. 229. Schanz weist das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers zu und begründet dies v. a. mit Mängeln der Erhebungstechnik. Die Quellenstaaten dürfen daher u. U. ähnlich zur CBIT ein Zinsabzugsverbot geltend machen. Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12-16 u. Daniels, *Intertax 2001*, S. 6.

¹²⁴⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12 u. Beiser, *StuW 2005*, S. 300-301. Mit Einschränkungen Vogel, *Intertax 1988*, S. 317-318 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 401.

¹²⁴⁹Vgl. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

¹²⁵⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4, Lippert, *Finanzrecht*, S. 623 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

¹²⁵¹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4, G. Schanz, *FA 1923*, S. 4, Lippert, *Finanzrecht*, S. 623 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219. Schanz geht von einer ungeteilten Zugehörigkeit aus. – Hingegen zieht der Völkerbund vier Kriterien heran. S. Abschnitt 4.1.2.1, S. 84, Fn. 26 und Unterkapitel 4.3.1, S. 193, Fn. 1206. Davon sind letztlich der Ursprung und die Verwendung der Einkünfte entscheidungserheblich, das entspricht dem System von Schanz. Allerdings verzichtet der Völkerbund mangels analytischer Lösbarkeit auf eine Festlegung der Anteile am Besteuerungssubstrat und empfiehlt eine Verteilung der Steuerquellen. Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 4 u. Bruins u. a., *Report*, S. 23 u. 39.

¹²⁵²Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4, Valta, *Steuerrecht*, S. 278 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

Leistungen. Die Bindung ist am geringsten und berechtigt zu einem Bemessungsgrundlagenanteil von 1/4.¹²⁵³

Eine engere Bindung schafft eine produktive Beziehung.¹²⁵⁴ Sie resultiert aus der Verwertung der Produktionsmittel resp. Erzeugnisse zum Zweck des Erwerbs.¹²⁵⁵ Die Produktion soll die öffentliche Infrastruktur stärker beanspruchen als der Konsum.¹²⁵⁶ Der Staat erhält daher ein Anrecht auf 3/4 der Bemessungsgrundlage.¹²⁵⁷ Im Unterschied zur Definition von *Schanz* ist die produktive Tätigkeit hier nicht als Herstellungs-, sondern als Absatztätigkeit definiert.¹²⁵⁸ Das volle Besteuerungsrecht bekommt der Staat, in dem der Konsum und die Produktion zusammenfallen.¹²⁵⁹ Die kombinierte Zugehörigkeit entsteht bei reinen Inlandssachverhalten.¹²⁶⁰ **4.354**

Dieses Vorgehen könnte zu einer Verschiebung der Bemessungsgrundlagen zwischen den Staaten führen. Das folgende Beispiel zeigt, die Vermutung trifft nicht zu. Zwei Unternehmungen (1; 2) sollen ihre Leistungen in unterschiedlichen Staaten (A; B) erstellen. Sie bieten ihre Leistungen ausschließlich im anderen Staat an, ohne eine Betriebsstätte zu begründen. Beide Unternehmungen erzielen einen Gewinn i. H. v. 100 GE. Im TPS darf jeder Staat die ihm aufgrund der Ansässigkeit zugehörige Unternehmung (Staat A: Unternehmung 1; Staat B: Unternehmung 2) besteuern. Die Bemessungsgrundlage umfasst jeweils den gesamten Gewinn. Dem System von *Schanz* folgend dürfen beide Staaten auf beide Steuerpflichtigen zugreifen. Es ergibt sich folgende Verteilung: Staat A erhält vom Gewinn der Unternehmung 1 25 % und der Unternehmung 2 75 %. Staat B erhält vom Gewinn der Unternehmung 1 75 % und der Unternehmung 2 25 %. Folglich behält jeder Staat trotz der abweichenden Aufteilung des Besteuerungsrechts einen Bemessungsgrundlagenanteil i. H. v. 100 GE.¹²⁶¹ Tab. 4.9 fasst das Beispiel zusammen. **4.355**

Der Vorschlag führt dazu, dass Unternehmungen durch die Beschaffung einer konsumtiven und den Absatz eine produktive Beziehung zu einem Staat begründen.¹²⁶² In der Konsequenz erhält der Staat, in dem die Wirtschaftssubjekte ihren Absatz tätigen, den überwiegenden Anteil an der Bemessungsgrundlage *et vice versa*. Trotz dieser Abweichungen vom TPS bleibt die Höhe der summierten Bemessungsgrundlagen für jeden Staat unverändert. Wie sich die Bestimmung der Bindungsintensität i. V. m. der Zuord-

¹²⁵³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4 u. 11, Lippert, *Finanzrecht*, S. 623 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

Ohne Begründung der Anteilshöhe auch Vogel, *Intertax 1988*, S. 402.

¹²⁵⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

¹²⁵⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

¹²⁵⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4 u. 8-9.

¹²⁵⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11, Lippert, *Finanzrecht*, S. 623 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 219.

¹²⁵⁸S. Erläuterungen in Unterabschnitt 4.3.2.1.2. Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4, 8-9 u. 55. Zur Diskussion in den USA Vogel, *Intertax 1988*, S. 225.

¹²⁵⁹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11 u. Lippert, *Finanzrecht*, S. 623.

¹²⁶⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4.

¹²⁶¹Dass die Staaten unterschiedliche Normen zur Ermittlung der Bemessung nutzen, ist unbeachtlich. Vgl. Valta, *Steuerrecht*, S. 278 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 402.

¹²⁶²Bei folgerichtiger Umsetzung auch Vogel, *Intertax 1988*, S. 219. Aufgrund der (individuellen) Quel-
lendefinition gelangt er jedoch zu abweichenden Ergebnissen. Vgl. Vogel, *Intertax 1988*, S. 225,
Vogel, *Intertax 1988*, S. 315-320 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 400.

Tabelle 4.9.: Gegenüberstellung der Bemessungsgrundlagenverteilung gem. TPS und Bemessungsgrundlagenteilung

in GE	Staat A	Staat B
TPS		
Unternehmung 1	100	-
Unternehmung 2	-	100
Summe	100	100
Bemessungsgrundlagenteilung		
Unternehmung 1	25	75
Unternehmung 2	75	25
Summe	100	100

nung der Einkunftsquellen auf die Abgrenzung der Höhe nach und die Steuerbelastung auswirkt, konkretisiert der nächste Unterabschnitt.

4.3.2.2.2. Intensitätsmäßige Bemessungsgrundlagenabgrenzung Die Intensität der Bindung beeinflusst die Verteilung der Bemessungsgrundlagen erheblich, da v. a. sie über die Verteilung der Substratanteile entscheidet. Die Umsetzung der Abgrenzung für die einzelnen Einkunftsquellen wird nun erläutert. Im Fokus steht die systemgerechte Behandlung der Kapitalgesellschaften.¹²⁶³ **4.357**

Kapitalgesellschaften zerfallen in die Gesellschafts- und die Gesellschaftersphäre.¹²⁶⁴ **4.358** Ihre Besteuerung gestaltet sich dem wirtschaftlichen Aufbau entsprechend zweistufig.¹²⁶⁵ Der Unternehmenserfolg und die Dividende bieten sich als Anknüpfungspunkte für die Besteuerung an.¹²⁶⁶ Allerdings besitzen, ökonomisch betrachtet, beide den gleichen Ursprung.¹²⁶⁷ Die Dividende ist der an die Gesellschafter ausgeschüttete Gewinn.¹²⁶⁸ Damit besteht bei einer Besteuerung auf beiden Ebenen latent die Gefahr der Doppelbesteuerung.¹²⁶⁹ Um diese Gefahr zu beseitigen, existieren diverse Systeme, welche jedoch regelm. auf reine Inlandssachverhalte ausgerichtet sind, und daher nicht in der Lage sind, eine internationale Doppelbesteuerung konsequent zu vermeiden.¹²⁷⁰

¹²⁶³Schanz geht bei seinen Überlegungen nur auf die Aktiengesellschaft (AG) ein, da die erst im Jahre 1892 geschaffene Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) noch keine Rolle spielt. Im Folgenden werden beide unter Kapitalgesellschaften diskutiert.

¹²⁶⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 54.

¹²⁶⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 54-55.

¹²⁶⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 15 u. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 842.

¹²⁶⁷Vgl. Hey, in: *Tipke/Lang*, § 11, Rn. 11.1-11.2, Zipfel, *Harmonisierung*, S. 53-54 u. 69, G. Schanz, *FA 1892*, S. 55 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 15 Fn. 1.

¹²⁶⁸Vgl. Hey, in: *Tipke/Lang*, § 11, Rn. 11.2 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 15 Fn. 1.

¹²⁶⁹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 54, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 842-843, Schön, *StuW 2012*, S. 220 u. Hey, in: *Tipke/Lang*, § 11, Rn. 11.6.

¹²⁷⁰Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 69, Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 842-843 u. Hey, in: *Tipke/Lang*, § 11, Rn. 7. Bei dem in Deutschland bis 2001 praktizierten Anrechnungsverfahren bspw. erhielten ausländische Anteilseigner keine Steuergutschrift für die gezahlte Körperschaftsteuer und die inländischen Anteilseigner konnten die ausländische Körperschaftsteuer nicht anrechnen. Vgl. Zipfel, *Harmonisierung*, S. 69. Die Notwendigkeit, eine Doppelbelastung zu vermeiden, ist jedoch nicht unumstritten. Vgl. Auerbach u. a., *Corporate Income*, S. 862.

Hier wird dem Vorschlag von *Schanz*, d. h. der Teilfreistellung, gefolgt, um Konsistenz mit dessen Modell zu wahren.

Für *Schanz* begründet die unternehmerische Tätigkeit eine produktive und der Dividendenbezug eine konsumtive Beziehung zur Steuerhoheit.¹²⁷¹ Daraus folgt für die Besteuerung der Kapitalgesellschaften: der Unternehmensgewinn (G) der Gesellschaft wird zu 3/4 der Besteuerung unterworfen.¹²⁷² Sobald der Gewinn ausgeschüttet wird, entstehen aus der Unternehmensbeteiligung Dividenden (D), die zu 1/4 bei den Gesellschaftern steuerpflichtig sind.¹²⁷³ Ein mögliches Auseinanderfallen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Gesellschaft und der Anteilseigner lässt sich so berücksichtigen.¹²⁷⁴ Die Steuerlast (T) ermittelt sich bei einer Vollausschüttung und einem einheitlichen Steuersatz (t) als:

$$T = G * 75 \% * t + D * 25 \% * t \quad (4.2)$$

mit

$$D = G * (1 - 75 \% * t) \quad (4.3)$$

Einsetzen und Umformen liefert

$$T = G * t * (1 - 75 \% * 25 \% * t) \quad (4.4)$$

Bei diesem Vorgehen unterliegt nicht der gesamte Gewinn der Besteuerung, da die Dividende kleiner ausfällt als der Gewinn.¹²⁷⁵ Ein Grund ist, dass sie um die Steuerzahlung auf der Gesellschaftsebene reduziert wird.¹²⁷⁶ Weitere Gründe finden sich in der Bildung von Reserven und Investitionen, wobei spätestens mit deren Auflösung bzw. nach deren Amortisation eine Besteuerung erfolgt.¹²⁷⁷ Für die Analyse ist dies von untergeordneter Bedeutung, da die Gewinnausschüttung typ. unterbleibt bzw. aufgrund der Freistellung von Dividendenzahlungen eine Belastung innerhalb der MNU ohnehin entfällt.¹²⁷⁸ Bedeutung gewinnt der Effekt daher erst auf der Ebene des ultimativen Gesellschafters, also der natürlichen Person, welche die Anteile an der Spitzeneinheit hält und die Dividenden versteuert. Insgesamt lässt sich eine Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften einfach und praktikabel verhindern.¹²⁷⁹

Das Vorgehen führt *c. p.* zu einer Belastungsdifferenz zwischen Einkünften aus Kapitalgesellschaften und anderen Quellen. Die Differenz wächst je gleichmäßiger die Aufteilung der Steuerlast zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist. Tab. 4.10 demonstriert den Effekt für eine AG und einen eingetragenen Kaufmann (e. K.).

¹²⁷¹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 54.

¹²⁷²Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 55.

¹²⁷³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 55.

¹²⁷⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 53.

¹²⁷⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 55.

¹²⁷⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 55.

¹²⁷⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 55 u. Hey, in: *Tipke/Lang*, § 11, Rn. 11.1-11.2.

¹²⁷⁸Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA 2017 u. Art. 4 MT-RL.

¹²⁷⁹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 55 u. 70-71.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Tabelle 4.10.: Vergleich der Steuerbelastung einer AG und eines e. K.

Aufteilung (bei AG) Anteil G/D	nomineller Steuersatz	tatsächlicher Steuersatz		Differenz
		<i>AG</i>	<i>e. K.</i>	
90/10	15 %	14,80 %	15 %	0,20 %
	25 %	24,44 %	25 %	0,56 %
	45 %	43,18 %	45 %	1,82 %
75/25	15 %	14,58 %	15 %	0,42 %
	25 %	23,83 %	25 %	1,17 %
	45 %	41,20 %	45 %	3,80 %
50/50	15 %	14,44 %	15 %	0,56 %
	25 %	23,44 %	25 %	1,56 %
	45 %	39,94 %	45 %	5,06 %

Zuschläge für die Kapitalgesellschaft oder Freibeträge für den e.K. können diese 4.362
ausgleichen. Konsequenter und systemlogischer wäre eine entsprechende Aufteilung bei
dem e.K. vorzunehmen, d. h., den Gewinn auf der betrieblichen Ebene unmittelbar zu
75 % und den verbleibenden Gewinn i. R. d. Zurechnung zu 25 % zu besteuern.

Um steuerliche Gestaltungen zu verhindern, wäre bei allen Einkunftsarten so vor- 4.363
zugehen. Die Umsetzung ist rechentechnischer Natur und dürfte über eine marginale
Substratverschiebung hinaus keine weiteren Folgen auslösen. Dies wird nicht vertieft,
da primär die Aufteilung der Bemessungsgrundlagen für Kapitalgesellschaften unter-
sucht wird. Die sich daraus ergebende Verteilung der Besteuerungsrechte bzw. Anteile
an den Bemessungsgrundlagen nach Einkunftsquelle zeigt Tab. 4.11.

Tabelle 4.11.: Verteilung der Besteuerungsrechte nach der Einkunftsquelle –
Grundform

Einkunftsquelle	produktive Beziehung	konsumtive Beziehung
unbewegliches Vermögen	$75\% * G$	$25\% * G$
Unternehmensgewinn	$75\% * G$	-
Unternehmensbeteiligung	-	$25\% * D$
Darlehensvergabe	$75\% * G$	$25\% * G$
Lizenzvergabe	$75\% * G$	$25\% * G$
sonstige Beziehung	$75\% * G$	$25\% * G$

Die mit „-“ ausgefüllten Felder in Tab. 4.11 entstehen, da der Unternehmensgewinn 4.364
nur eine produktive und die Unternehmensbeteiligung nur eine konsumtive Beziehung
hervorrufen.¹²⁸⁰ Beide sind zusammen zu betrachten, denn sie stammen aus derselben
Quelle und bilden eine wirtschaftliche Einheit.¹²⁸¹ Alle Einkunftsquellen werden i. E.
gleich behandelt, so dass eine individuelle Betrachtung der schuldrechtlichen Beziehun-
gen (insb. Darlehens- und Lizenzvereinbarungen) soweit möglich unterbleiben kann. Die

¹²⁸⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 54 u. 55.

¹²⁸¹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 54 u. 55.

Verteilung der Besteuerungsansprüche nach dem Steuerpflichtigen und der Belegenheit der Einkunftsquelle aus der Sicht des Inlands zeigt die Tab. 4.12.

Tabelle 4.12.: Verteilung der Besteuerungsansprüche nach dem Steuerpflichtigen und der Einkunftsquelle – Grundform

Inländer mit Inlandseinkünften	
sämtliche Einkünfte	<i>BMG</i>
Inländer mit Auslandseinkünften	
schuldrechtliche Beziehung	$25\% * G$
Unternehmensbeteiligung	$25\% * D$
Unternehmensgewinn	-
Ausländer mit Inlandseinkünften	
schuldrechtliche Beziehung	$75\% * G$
Unternehmensbeteiligung	-
Unternehmensgewinn	$75\% * G$

4.3.2.3. Grundmodell nach Georg Schanz

Nachdem die Systemelemente beschrieben sind, werden sie schrittweise im Grundmodell nach *Schanz* zusammengeführt und anhand des OECD-Modells getestet. Das schrittweise Vorgehen ermöglicht die Wirkung der einzelnen Elemente nachzuvollziehen. Zu Beginn werden die Testbedingungen dargestellt. Anschließend wird die Substratverteilung zwischen unverbundenen Unternehmungen als ideale Verteilung aufgezeigt, dann die tats. Verteilung für verbundene Unternehmungen untersucht.

4.365

Für den Test des Systems mittels OECD-Modell gelten folgende Bedingungen:

4.366

Unternehmensgewinn: Als Basis dient die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft. Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn eine Geschäftseinrichtung gem. OECD-MA 2017 besteht. Aufgrund des authorized OECD approach (AOA) werden sie wie Kapitalgesellschaften behandelt und müssen nicht separat betrachtet werden. Direktgeschäfte sind hoheitsgebietsübergreifende schuldrechtliche Vereinbarungen und werden wie schuldrechtliche Beziehungen behandelt.

schuldrechtliche Beziehung: Unabhängig vom Leistungsgegenstand werden die erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt. Das schließt Darlehens- und Lizenzvereinbarungen ein.¹²⁸² Schuldrechtliche Vereinbarungen führen bei dem einen Wirtschaftssubjekt zu Aufwand und bei dem anderen zu Ertrag in gleicher Höhe.

Unternehmensbeteiligung: Gewinne werden vollständig als Dividende ausgeschüttet. Der MT-RL folgend sind Zahlungen an die Muttergesellschaft steuerbefreit. Zur Vereinfachung gilt: Die Spitzeneinheit und ihre ultimativen Gesellschafter sind

¹²⁸²Das entspricht dem in Deutschland verankerten Subsidiaritätsprinzip gem. § 20 Abs. 8 u. § 21 Abs. 3 EStG. Aufgrund der strukturellen Gleichbehandlung sollte die im anglo-amerikanischen Raum vorherrschende Schedulbesteuerung unproblematisch sein. Vgl. Vogel, *Intertax* 1988, S. 226-227.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

demselben Staat wirtschaftlich zugehörig. Damit kann die Verteilung der Bemessungsgrundlage über alle Elemente nachvollzogen werden, ohne zusätzlich die Zugehörigkeit der ultimativen Gesellschafter zu diskutieren.

Steuersatz: Der Steuersatz beträgt 0%. Die tatsächliche Höhe der Bemessungsgrundlage wird dadurch auf konsumtiver Ebene überschätzt. Ursächlich ist die fehlende Steuerzahlung auf produktiver Ebene. Dies ist unproblematisch, da der Effekt alle Staaten gleich trifft und die Zuordnung der Bemessungsgrundlagenanteile, aber nicht die tarifliche Belastung untersucht wird. Schließlich ist die Tarifentscheidung separat zu treffen.¹²⁸³

Transaktionskosten: Transaktionskosten, wie Aufwendungen i. Z. m. der Rechtsform, werden grds. nicht berücksichtigt.

Im Fall unverbundener Unternehmungen gilt, sowohl „Local“ als auch „Parent“ erzielen ihren Erfolg ausschließlich durch Transaktionen mit Dritten. „Intermediate Sub 1“ und „Intermediate Sub 2“ entfalten keine Aktivität. Ihnen ist daher kein Erfolg zuzuordnen. Aus Sicht der OECD wird der Gewinn am Ort der Wertschöpfung erfasst, und es stellt sich die richtige Verteilung der Bemessungsgrundlagen ein. Tab. 4.13 zeigt die Erfolgsverteilung auf Unternehmungsebene und Tab. 4.14 die Bemessungsgrundlagenverteilung auf Staatsebene. Sie dienen nachfolgend als Referenz.

Tabelle 4.13.: Erfolgsverteilung unverbundene Unternehmungen

Gesellschaft	Local	Intermediate Sub 1	Intermediate Sub 2	Parent
Erlöse	200	-	-	100
Aufwand	0	-	-	0
Gewinn	200	-	-	100
Dividende	200	-	-	100

Die Einfügung der gesellschafts- und schuldrechtlichen Beziehung gem. OECD-Modell und der Teilfreistellung ändert die Erfolgsverteilung. Um den Einfluss der gesellschafts- und schuldrechtlichen Beziehungen aufzuzeigen, wird zwischen externen und internen Erlösen bzw. Aufwendungen unterschieden. Externe Erlöse und Aufwendungen entstehen aus Transaktionen mit Dritten. Interne Erlöse und Aufwendungen entstehen aus Transaktionen zwischen den MNU-Elementen. Aufgrund der Transaktionen zwischen den MNU-Elementen sammelt sich der Gewinn bei „Intermediate Sub 2“ im Niedrigsteuerstaat „Intermediate Country 2“. Die Dividenden fallen aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung bei „Parent“ im „Ultimate Residence Country“ an (Tab. 4.15). Die daraus folgende Bemessungsgrundlagenverteilung zeigt Tab. 4.16.¹²⁸⁴ Mit hin genügt die Teilfreistellung nicht, um die Gewinnverlagerung zu vermeiden oder zu begrenzen. Unter der Annahme, dass das „Intermediate Country 2“ als Niedrigsteuer-

¹²⁸³Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 9-10 u. Weber-Grellet, *Verfassungsstaat*, S. 74-75.

¹²⁸⁴Bei der Darstellung ist zu beachten, dass die Dividende nur beim einnehmenden Steuersubjekt erfasst wird. Da sie steuerlich nur auf Ebene von Parent als Spitzeneinheit berücksichtigt wird, zeigt die Null nur welchem Staat die Dividende ohne Begünstigungsregelung zustünde.

Tabelle 4.14.: Bemessungsgrundlagenverteilung unverbundene Unternehmungen

Quelle	Market C.	Interm. C. 1	Interm. C. 2	Ult. Res. C.
Local: Unternehmensgewinn/AG, $G_L = 200$				
75 % * G	150	-	-	-
Local: Unternehmensbeteiligung, $D_L = 200$				
25 % * D	50	-	-	-
Intermediate Subsidiary 1: Unternehmensgewinn/AG, G_{IS1}				
75 % * G	-	-	-	-
Intermediate Subsidiary 1: Unternehmensbeteiligung, D_{IS1}				
25 % * D	-	-	-	-
Intermediate Subsidiary 2: Unternehmensgewinn/AG, G_{IS2}				
75 % * G	-	-	-	-
Intermediate Subsidiary 2: Unternehmensbeteiligung, D_{IS2}				
25 % * D	-	-	-	-
Parent: Unternehmensgewinn/AG, $G_P = 100$				
75 % * G	-	-	-	75
Parent: Unternehmensbeteiligung, $D_P = 100$				
25 % * D	-	-	-	25
Summe G	150	-	-	75
Summe D	50	-	-	25

staat keine Ertragssteuern erhebt, besteuert in dieser Ausgestaltung ausschließlich das „Ultimate Residence Country“ als Zugehörigkeitsstaat der Muttergesellschaft resp. der ultimativen Gesellschafter den gesamten Gewinn in Form ausgeschütteter Dividenden.

Tabelle 4.15.: Erfolgsverteilung verbundene Unternehmungen

Gesellschaft	Local	Intermediate Sub 1	Intermediate Sub 2	Parent
Erlöse _{extern}	200	0	0	100
Aufwand _{extern}	0	0	0	0
Erlöse _{intern}	0	200	300	0
Aufwand _{intern}	200	200	0	100
Gewinn	0	0	300	0
Dividende	0	0	0	300

Ursächlich ist die auf die Teilfreistellung beschränkte Umsetzung. Den Quellenstaaten fehlt die Befugnis, die ihnen produktiv zugehörigen Unternehmungen zu besteuern. Bei einer strengen Umsetzung wechselt die Besteuerungsbefugnis für den Gewinn des „Intermediate Subsidiary 1“ vom „Intermediate Country 1“ zu „Market Country“, da es dort seine Leistung absetzt, mithin produktiv zugehörig ist. „Market Country“ darf damit neben „Local“ eine weitere Gesellschaft besteuern. Für das „Intermediate Subsidiary 2“ wechselt das Besteuerungsrecht vom „Intermediate Country 2“ zum „Intermediate Country 1“ und zum „Ultimate Resident Country“, da „Intermediate Subsidiary 2“ dort seine Leistungen verwertet. Die Besteuerungsbefugnis für die Di-

4.368

Tabelle 4.16.: Bemessungsgrundlagenverteilung verbundene Unternehmungen

Quelle	Market C.	Interm. C. 1	Interm. C. 2	Ult. Res. C.
Local: Unternehmensgewinn/AG, $G_L = 0$; in GE				
75 % * G	0	-	-	-
Local: Unternehmensbeteiligung, $D_L = 0$; in GE				
25 % * D	-	0	-	-
Intermediate Subsidiary 1: Unternehmensgewinn/AG, $G_{IS1} = 0$; in GE				
75 % * G	-	0	-	-
Intermediate Subsidiary 1: Unternehmensbeteiligung, $D_{IS1} = 0$; in GE				
25 % * D	-	-	0	-
Intermediate Subsidiary 2: Unternehmensgewinn/AG, $G_{IS2} = 300$; in GE				
75 % * G	-	-	225	-
Intermediate Subsidiary 2: Unternehmensbeteiligung, $D_{IS2} = 300$; in GE				
25 % * D	-	-	-	0
Parent: Unternehmensgewinn/AG, $G_P = 0$; in GE				
75 % * G	-	-	-	0
Parent: Unternehmensbeteiligung, $D_P = 300$; in GE				
25 % * D	-	-	-	75
Summe der Bemessungsgrundlagen; in GE				
Summe G	0	0	225	0
Summe D	0	0	0	75

vidende liegt weiterhin beim „Ultimate Resident Country“.¹²⁸⁵ Unter sonst gleichen Bedingungen entsteht die in Tab. 4.17 dargestellte Bemessungsgrundlagenverteilung.

Die daraus folgende Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu zwei Staaten ist erwünscht, denn die MNU erzielt in zwei Staaten Umsätze mit Dritten, nämlich im „Market Country“ und im „Ultimate Resident Country“. Allerdings wird die Bemessungsgrundlage „Intermediate Country 1“ und „Ultimate Resident Country“ zugeordnet, wie Tab. 4.17 zeigt. „Market Country“ dagegen erhält keinen Anteil an der Bemessungsgrundlage, da ihm nur „Local“ und „Intermediate Sub 1“ produktiv zugehörig sind. Diese erzielen jedoch aufgrund der konzerninternen Transaktionen keinen Gewinn. Einen Substratanteil kann „Market Country“ in dem Grundmodell nach Schanz nur bekommen, wenn ihm zugehörige Gesellschaften Gewinne erzielen, es einen Zugriff auf das gewinnträchtige „Intermediate Sub 2“ erhält oder die Zwischenschaltung von Gesellschaften, wie „Intermediate Sub 1“ neutralisiert wird.

Aus der Zuordnung des Besteuerungsrechts ggü. „Intermediate Subsidiary 2“ zu „Intermediate Country 1“ und „Ultimate Resident Country“ folgt, dass zwei Staaten auf dessen gesamte Bemessungsgrundlage zugreifen dürfen. Damit droht die strenge Umsetzung eine wirtschaftliche und juristische Doppelbesteuerung auszulösen. Dieser Effekt ist unerwünscht und widerspricht der Zielstellung des Systems.

Die bisherigen Ergebnisse der Bemessungsgrundlagenteilung stellen daher nicht zufrieden. Einerseits erhält das „Market Country“ keinen Anteil an der Bemessungsgrund-

¹²⁸⁵Es ist zu beachten, dass die Dividenden innerhalb der MNU steuerfrei gestellt sind. Dies wird durch den Ansatz der Bemessungsgrundlage mit dem Wert null verdeutlicht.

Tabelle 4.17.: Bemessungsgrundlagenverteilung verbundene Unternehmungen – strenge Umsetzung

Quelle	Market C.	Interm. C. 1	Interm. C. 2	Ult. Res. C.
Local: Unternehmensgewinn/AG, $G_L = 0$; in GE				
75 % * G	0	-	-	-
Local: Unternehmensbeteiligung, $D_L = 0$; in GE				
25 % * D	-	0	-	-
Intermediate Subsidiary 1: Unternehmensgewinn/AG, $G_{IS1} = 0$; in GE				
75 % * G	0	-	-	-
Intermediate Subsidiary 1: Unternehmensbeteiligung, $D_{IS1} = 0$; in GE				
25 % * D	-	-	0	-
Intermediate Subsidiary 2: Unternehmensgewinn/AG, $G_{IS2} = 300$; in GE				
75 % * G	-	225	-	225
Intermediate Subsidiary 2: Unternehmensbeteiligung, $D_{IS2} = 300$; in GE				
25 % * D	-	-	-	0
Parent: Unternehmensgewinn/AG, $G_P = 0$; in GE				
75 % * G	-	-	-	0
Parent: Unternehmensbeteiligung, $D_P = 300$; in GE				
25 % * D	-	-	-	75
Summe der Bemessungsgrundlagen; in GE				
Summe G	0	225	0	225
Summe D	0	0	0	75

lage. Andererseits unterliegt das „Intermediate Subsidiary 2“ einer wirtschaftlichen und juristischen Doppelbesteuerung. Das Grundmodell nach *Schanz* bedarf einer Weiterentwicklung. Sie ist Gegenstand des nächsten Unterabschnitts.

4.3.2.4. Abwandlung

Die bisherige Ausgestaltung des Systems ermöglicht es nicht, allen Staaten, in denen eine MNU ihre produktive Tätigkeit resp. Absatztätigkeit ggü. Dritten entfaltet, die gesamte oder einen Löwenanteil der Bemessungsgrundlage zuzuweisen. Ursächlich ist die weiterhin unvollständige Umsetzung. *Schanz* will „irgend eine wirtschaftliche Beziehung“ genügen lassen.¹²⁸⁶ Als *ultima ratio* folgt daraus, dass jede noch so geringe Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr eines Staates genügt, um ein Besteuerungsrecht zu begründen.¹²⁸⁷ Dadurch entsteht eine Verschränkung der Besteuerungsrechte, sobald eine Unternehmung eine wirtschaftliche Beziehung zu mehr als einem Staat unterhält.¹²⁸⁸

Für das Modell bedeutet dies: gehen „Local“ und „Intermediate Sub 1“ eine Geschäftsverbindung ein, darf „Market Country“ neben „Local“ aus produktiver und konsumtiver Zugehörigkeit auch „Intermediate Sub 1“ aus produktiver Zugehörigkeit be-

¹²⁸⁶G. Schanz, *FA 1892*, S. 4.

¹²⁸⁷Dies entspricht der zu beobachtenden Tendenz den Begriff der Betriebstätte explizit oder implizit auszudehnen. Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 58 u. 65.

¹²⁸⁸Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 65.

steuern. Die verfügbare Bemessungsgrundlage ändert sich für „Market Country“ mangels eines weiteren Anknüpfungspunktes ggü. der vorherigen Situation nicht. Für das „Intermediate Country 1“ gilt dasselbe spiegelbildlich. Aufgrund der vertraglichen Beziehung zwischen „Local“ und „Intermediate Subsidiary 1“ darf es zusätzlich „Local“ aus konsumtiver Zugehörigkeit besteuern. Die vertragliche Beziehung zwischen „Intermediate Sub 1“ und „Intermediate Sub 2“ ermöglicht „Intermediate Country 1“ „Intermediate Sub 2“ nach wie vor aus produktiver Zugehörigkeit besteuern. Für die beiden übrigen Länder gilt das Vorgehen analog.

Die Zuweisung der Besteuerungsrechte scheint sich an der gesellschaftsrechtlichen Struktur zu orientieren. Sie geht jedoch darüber hinaus. Würde die gesellschaftsrechtliche Struktur herangezogen, dürfte „Intermediate Country 1“ nicht auf den Gewinn des „Intermediate Sub 2“ zugreifen, da die gesellschaftsrechtliche Verbindung nur den Zugriff auf den ausgeschütteten Gewinn vermittelt. Der Anspruch auf die Besteuerung der Dividende steht unverändert dem Staat zu, dem der Gesellschafter konsumtiv zugehörig ist.¹²⁸⁹ Die Gesellschafterin des „Intermediate Subsidiary 1“ ist „Intermediate Subsidiary 2“, welches mit Blick auf die Dividenden durch „Intermediate Country 2“ besteuert wird. Die Verschränkung des Besteuerungsrechts tritt also nicht auf gesellschaftsrechtlicher Ebene ein, sondern ist auf die in direkter Leistungsbeziehung stehenden Unternehmungen beschränkt. 4.374

Die Auswirkungen der angepassten Aufteilung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Modell der OECD gibt die Tab. 4.18 wieder. Daraus lässt sich erkennen, dass eine Unternehmung in mehreren Staaten konsumtiv, produktiv oder konsumtiv und produktiv zugehörig sein kann. 4.375

Tabelle 4.18.: Übersicht der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der MNU-Elemente

	Market C.	Interm. C. 1	Interm. C. 2	Ult. Res. C.
Local	konsumtiv / produktiv	konsumtiv		
Int. Sub 1	produktiv	konsumtiv / produktiv	konsumtiv	
Int. Sub 2		produktiv	konsumtiv / produktiv	produktiv
Parent			konsumtiv	konsumtiv / produktiv

Konsumtiv bedeutet, dass aus der Sicht der Unternehmung aus diesem Staat Leistungen bezogen werden.

Produktiv bedeutet, dass aus der Sicht der Unternehmung in diesem Staat Leistungen abgesetzt werden.

Die Verschränkung gleicht die Besteuerungsrechtsabgrenzung für Unternehmensgewinne den anderen Einkunftsquellen an. Der Staat der produktiven Zugehörigkeit der Unternehmung darf systemgemäß 75 % der Gewinne besteuern, während dem anderen Staat die übrigen 25 % daran zustehen. – Folglich besteht grds. kein Unterschied 4.376

¹²⁸⁹Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 55.

zwischen den Einkunftsquellen. Somit ist unerheblich, ob bspw. die intensiv zur Erfolgsverlagerung genutzten Zins- und Lizenz Einkünfte als eigene Einkunftsquellen oder als Teil des Unternehmensgewinns erfasst werden.¹²⁹⁰ Es differiert i. G. nur der Umfang der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen, da Aufwendungen i. Z. m. Finanzierungs- und Lizenzverträgen mit den übrigen Aufwendungen gemischt werden. Das ist jedoch kein Problem der Abgrenzung, sondern der Bemessungsgrundlagenermittlung und wird nicht vertieft.

Schanz diskutiert die Möglichkeit, dass eine Unternehmung ihren Erfolg in mehreren Hoheitsgebieten erwirtschaften kann, nicht.¹²⁹¹ Daher spielen für ihn weder die Verschränkung der Besteuerungsrechte noch die dadurch eintretende Doppelbesteuerung eine Rolle. Um letztere zu beseitigen, wird zusätzlich zur vertikalen Teilung nach der konsumtiven und produktiven Zugehörigkeit eine horizontale Abgrenzung vorgenommen. Das bedeutet, die Bemessungsgrundlage wird zusätzlich zwischen den Staaten, zu denen eine produktive Beziehung besteht, und zwischen den Staaten, zu denen eine konsumtive Beziehung besteht, abgegrenzt. **4.377**

Die horizontale Abgrenzung kann nach einem festen oder einem flexiblen Verhältnis erfolgen. Da die wirtschaftliche Aktivität in einem Staat unterschiedlich umfangreich sein kann, scheint ein festes Abgrenzungsverhältnis ungeeignet. Daher wird eine relative Abgrenzung anhand des Umsatzes und der Aufwendungen in einem Staat im Verhältnis zu den weltweiten Umsätzen bzw. Aufwendungen vorgenommen.¹²⁹² **4.378**

Umsatz entsteht durch die Leistungsverwertung. Sie begründet die produktive wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem Staat und führt zu demselben Staat zugehörigem Umsatz. Stammt der Umsatz aus Transaktionen mit Dritten, wächst der Erfolg der MNU. Daher maximiert MNU den Umsatz mit Dritten grds., während die Dritten spiegelbildlich danach streben, ihre Zahlung zu minimieren. Der Steuerpflichtige kann die Höhe des einem Staat zugehörigen Umsatzes also nicht frei festlegen.¹²⁹³ Mithin besitzt der Umsatz mit Dritten eine gewisse Objektivität und dient daher der horizontalen Abgrenzung des produktiven Bemessungsgrundlagenanteils. Der Aufteilungsfaktor π bestimmt sich als Verhältnis aus dem im Staat n erzielten Umsatz U_n und dem erzielten Gesamtumsatz U_g . Der Faktor π_n lautet formal: **4.379**

$$\pi_n = \frac{U_n}{U_g} \quad (4.5)$$

¹²⁹⁰Eine Abweichung ergibt sich v. a., wenn die vorgeschlagene Gleichbehandlung der Einkunftsquellen nicht umgesetzt wird. Vgl. als Beispiel für systematische Belastungsunterschiede Tab. 4.10. Die Ergebnisse gelten ebenfalls für Einkünfte aus Zins- und Lizenzzahlungen.

¹²⁹¹Aufgrund der Systembeschreibung schien *Schanz* dies nicht notwendig, da ein Betrieb danach nur einem Ort zugehörig ist. – Allerdings geht er für natürliche Personen und i. R. d. sog. Sachsgängerei auf die Möglichkeit der Mehrfachzugehörigkeit ein. – Denkbar wäre mehrere Gewerbebetriebe zu fingieren. Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 15.

¹²⁹²Ähnlich sieht es *van Raad* bei natürlichen Personen vor. Vgl. van Raad, *WTJ 2010*, S. 160-161 u. van Raad, *Proposal*, S. 220-221. Danach bestimmt jeder Staat seinen Anteil anhand des Inlandseinkommens im Verhältnis zum Welteinkommen. Der Zähler und der Nenner bestimmen sich nach nationalen Regeln.

¹²⁹³Vgl. Greil, *StuW 2017*, S. 171.

Aufwendungen entstehen durch die Leistungserstellung. Diese begründet eine konsumtive wirtschaftliche Beziehung zu einem Staat und führt zu demselben zugehörigen Aufwendungen. Aufwendungen ggü. Dritte mindern den Erfolg der MNU und werden daher grds. minimiert. Sie sind ebenfalls nur eingeschränkt beeinflussbar und besitzen aufgrund dessen ebenfalls eine gewisse Objektivität. Darum werden sie zur horizontalen Abgrenzung des konsumtiven Bemessungsgrundlagenteils genutzt. Der Faktor κ bestimmt sich als Verhältnis zwischen dem im Staat n mit Dritten entstandenen Ausgaben A_n und den Gesamtausgaben des Steuerpflichtigen A_g . Formal berechnet sich der Faktor κ_n wie folgt: **4.380**

$$\kappa_n = \frac{A_n}{A_g} \quad (4.6)$$

Als Nebeneffekt verhindert die horizontale Aufteilung die Durch- bzw. Umleitung von Gewinnen. Zwar wird Durchleitungsgesellschaften bzw. Durchleitungsstaaten systemgerecht ein Bemessungsgrundlagenanteil bzw. Besteuerungsrecht zugeordnet, allerdings nehmen die Faktoren π_n und κ_n , mangels Transaktion mit Dritten, den Wert null an, so dass der Bemessungsgrundlagenanteil null beträgt.¹²⁹⁴ Den Zusammenhang zeigen die Rechnungen 4.7 und 4.8 anhand des Umsatzes auf. **4.381**

$$75\% * (75\% * G) * \pi_n = 0 \quad (4.7)$$

mit

$$U_n = 0, \pi_n = \frac{U_n}{U_g} = \frac{0}{U_g} = 0 \quad (4.8)$$

Die Bemessungsgrundlagen aus schuldrechtlichen Vereinbarungen werden nicht aufgeteilt. Aufgrund der zweiseitigen Vertragsstruktur ist eine Leistungserbringung an mehrere Parteien nicht zu erwarten. Es wird unterstellt, dass jeder Abnehmer einen selbständigen Vertrag eingeht und nur einer Steuerhoheit zugehörig ist. Sollte dem nicht so sein, kann die Aufteilung analog zum Unternehmenserfolg durchgeführt werden, um die Zugehörigkeit eines Abnehmers (oder mehrerer Abnehmer) zu unterschiedlichen Steuerhoheiten zu berücksichtigen. Für schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Unternehmungen und Dritten bzw. innerhalb einer MNU bedarf es keiner Aufteilung, weil die entsprechenden Erträge annahmegemäß zum Unternehmensgewinn gerechnet und entsprechend aufgeteilt werden. **4.382**

Eine weitere Herausforderung besteht in der mehrfachen konsumtiven Zugehörigkeit natürlicher Personen bzw. der ultimativen Gesellschafter. *Schanz* schlägt vor, wenn keine eindeutige Zuweisung möglich ist, die Substratanteile pauschal auf die Anzahl **4.383**

¹²⁹⁴Dies kommt i. E. der von Generalanwältin *Juliane Kokott* entwickelten Definition missbräuchlicher Gestaltungen sehr nahe. Danach kann, „[w]enn eine wirksam gegründete Gesellschaft aber nicht einmal mehr über die entsprechenden Sach- und Personalmittel vor Ort verfügt, um ihren Zweck [...] aus eigener Kraft selbst zu erfüllen, und auch keine Einkünfte generieren soll, die sie dazu in die Lage versetzen würden, dann kann durchaus von einer jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktion gesprochen werden. Vgl. Kokott, *Schlussanträge C-119/16*, Rn. 67 u. Mammen/Nielsen, *WPg 2018*, S. 1535.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

der Zugehörigkeitsorte g zu verteilen.¹²⁹⁵ Alternativ ist eine relative Teilung denkbar, bspw. anhand der Ausgaben, davon wird zur Vereinfachung abgesehen. In die Formeln wird λ als Faktor eingefügt, der sich wie folgt berechnet:

$$\lambda = \frac{1}{g} \quad (4.9)$$

Aufgrund der Annahme, dass die ultimativen Gesellschafter im gleichen Staat wie die Gesellschaft ansässig sind, erlangen sie keine Mehrfachzugehörigkeit. Somit existiert vorliegend nur ein Zugehörigkeitsstaat und λ beträgt nachfolgend eins.

Die modifizierte Verteilung der Besteuerungsrechte nach der Einkunftsquelle und dem Steuerpflichtigen zeigen die Tab. 4.19 und 4.20. In Tab. 4.19 enthält das Feld „Unternehmensgewinn, produktive Beziehung“ den Gewinnanteil, der den Staaten der Leistungsverwertung gebührt. Das Feld „Unternehmensgewinn, konsumtive Beziehung“ enthält den Gewinnanteil, der den Staaten der Leistungserstellung zusteht. Für die Zeile „Unternehmensbeteiligung“ ändert sich nichts, da die Ausschüttung nach wie vor nur eine konsumtive Beziehung begründet. Wie bisher gilt, dass für die Ermittlung der steuerlichen Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften die Zeilen „Unternehmensgewinn“ und „Unternehmensbeteiligung“ zusammen betrachtet werden müssen. Die Trennung zwischen produktiver und konsumtiver Zugehörigkeit der Quelle ist gewahrt. 4.384

Tabelle 4.19.: Verteilung der Besteuerungsrechte nach der Einkunftsquelle – Abwandlung

<u>Einkunftsquelle</u>	<u>produktive Beziehung</u>	<u>konsumtive Beziehung</u>
unbewegliches Vermögen	$75\% * G$	$25\% * G * \lambda$
Unternehmensgewinn	$75\% * (75\% * G) * \pi_n$	$25\% * (75\% * G) * \kappa_n$
Unternehmensbeteiligung	-	$25\% * D * \lambda$
Darlehensvergabe	$75\% * G$	$25\% * G * \lambda$
Lizenzvergabe	$75\% * G$	$25\% * G * \lambda$
sonstige Beziehung	$75\% * G$	$25\% * G * \lambda$

Die Anwendung des Regelsatzes auf eine Wertschöpfungskette, wie sie Abb. 2.1 darstellt, führt unter Berücksichtigung der in Tab. 4.15 aufgezeigten Erfolgsverteilung zu der in Tab. 4.21 wiedergegebenen Verteilung der Bemessungsgrundlagen. Sie zeigt eine deutliche Veränderung. Ursprünglich konzentriert sich der Gewinn im „Intermediate Country 2“. Die Abwandlung verschiebt die Bemessungsgrundlage in Richtung der Staaten, in denen der Ertrag realisiert wurde. „Intermediate Country 2“ verliert mit 168,75 GE einen erheblichen Teil seiner Bemessungsgrundlagen an „Intermediate Country 1“ und „Ultimate Residence Country“. Beachtlich ist, dass mit 112,5 GE ein bedeutender Bemessungsgrundlagenanteil im „Intermediate Country 1“ verbleibt, während der Anteil des „Market Country“ weiter null ist. Ursächlich dafür ist, dass „Market Country“ weiterhin nur auf „Local“ und „Intermediate Sub 1“ zugreifen darf, welche 4.385

¹²⁹⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 7, hier noch als Ausnahme, u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 15, jetzt als wichtiger Regelungstatbestand.

Tabelle 4.20.: Verteilung der Besteuerungsansprüche nach dem Steuerpflichtigen und der Einkunftsquelle – Abwandlung

Inländer mit Inlandseinkünften	
sämtliche Einkünfte	$75\% * G + 25\% * D$
Inländer mit Auslandseinkünften	
schuldrechtliche Beziehung	$25\% * G * \lambda$
Unternehmensbeteiligung	$25\% * D * \lambda$
Unternehmensgewinn (produktiv)	$75\% * (75\% * G) * \pi_n$
Unternehmensgewinn (konsumtiv)	$25\% * (75\% * G) * \kappa_n$
Ausländer mit Inlandseinkünften	
schuldrechtliche Beziehung	$75\% * G$
Unternehmensbeteiligung	-
Unternehmensgewinn (produktiv)	$75\% * (75\% * G) * \pi_n$
Unternehmensgewinn (konsumtiv)	$25\% * (75\% * G) * \kappa_n$

jedoch keinen Gewinn erzielen. „Intermediate Country 1“ dagegen darf neben „Local“ und „Intermediate Sub 1“ auch „Intermediate Sub 2“ besteuern. Letzteres verschafft ihm einen Substratanteil aus produktiver Zugehörigkeit.

Ebenso bemerkenswert sind die Ergebnisse hinsichtlich der konsumtiven Zugehörigkeit des „Intermediate Sub 1“ zum „Intermediate Country 1“ und des „Intermediate Sub 2“ zum „Intermediate Country 2“. Während dem „Intermediate Country 1“ trotz konsumtiver Zugehörigkeit des „Intermediate Sub 1“ kein Bemessungsgrundlagenanteil daraus zusteht, erhält „Intermediate Country 2“ den vollen Zugriff auf diesen Teil der Bemessungsgrundlage des „Intermediate Sub 2“. Die Abweichungen resultieren aus dem Erfordernis, dass der Anspruch auf einen Bemessungsgrundlagenanteil aus konsumtiver Zugehörigkeit im jeweiligen Staat einen Aufwand ggü. Dritten erfordert. Im Fall des „Intermediate Sub 1“ wurde der Aufwand i. G. nur „durchgereicht“, daher ist im „Intermediate Country 1“ kein berücksichtigungsfähiger Aufwand ggü. Dritten entstanden, so dass κ_n null beträgt.¹²⁹⁶ Somit genügen marginale Aufwendungen des „Intermediate Sub 2“, z. B. für Personal, um diesen Teil der Bemessungsgrundlage vollständig „Intermediate Country 2“ zuzuordnen. 4.386

Die Abwandlung verbessert die Zuordnung des Steuersubstrats. Einerseits vermindert die vertikale Teilung nach der Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit eine juristische Doppelbesteuerung. Andererseits wird Durchleitungsgesellschaften, wie beabsichtigt, grds. kein Anteil an der Bemessungsgrundlage zugeordnet. Dennoch wird die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung nicht sichergestellt. Bereits die Verlängerung der Wertschöpfungskette um ein Element entzieht dem Staat am Beginn bzw. Ende der Kette den Zugriff auf die Bemessungsgrundlage. Lediglich die Staaten, denen das MNU-Element bei dem sich die Gewinne sammeln wirtschaftlich zugehörig 4.387

¹²⁹⁶Von Transaktionskosten, wie z. B. die Verwaltung der Gesellschaft, wurde annahmegemäß abgesehen.

Tabelle 4.21.: Verteilung der Bemessungsgrundlagen – Abwandlung

Quelle	$\kappa_n/\lambda/\pi_n$	MC	IC 1	IC 2	URC
Local: Unternehmensgewinn, $G_L = 0$; in GE					
$75\% * (75\% * G_L) * \pi_{MC}$	$\frac{200}{200} = 1$	0	-	-	-
$25\% * (75\% * G_L) * \kappa_{IC1}$	$\frac{200}{200} = 1$	-	0	-	-
Local: Unternehmensbeteiligung, $D_L = 0$; in GE					
$25\% * D_L * \lambda$	1	-	0	-	-
Intermediate Sub 1: Unternehmensgewinn, $G_{IS1} = 0$; in GE					
$75\% * (75\% * G_{IS1}) * \pi_{MC}$	$\frac{200}{200} = 1$	0	-	-	-
$25\% * (75\% * G_{IS1}) * \kappa_{IC1}$	$\frac{0}{200} = 0$	-	0	-	-
$75\% * (75\% * G_{IS1}) * \pi_{IC1}$	$\frac{0}{200} = 0$	-	0	-	-
$25\% * (75\% * G_{IS1}) * \kappa_{IC2}$	$\frac{200}{200} = 1$	-	-	0	-
Intermediate Sub 1: Unternehmensbeteiligung, $D_{IS1} = 0$; in GE					
$25\% * D_{IS1} * \lambda$	1	-	-	0	-
Intermediate Sub 2: Unternehmensgewinn, $G_{IS2} = 300$; in GE					
$75\% * (75\% * G_{IS2} * \pi_{IC1})$	$\frac{200}{300} = \frac{2}{3}$	-	112,5	-	-
$25\% * (75\% * G_{IS2} * \kappa_{IC2})$	$\frac{300}{300} = 1$	-	-	56,25	-
$75\% * (75\% * G_{IS2} * \pi_{URC})$	$\frac{100}{300} = \frac{1}{3}$	-	-	-	56,25
Intermediate Sub 2: Unternehmensbeteiligung, $D_{IS2} = 300$; in GE					
$25\% * D_{IS2} * \lambda$	1	-	-	-	75
Parent: Unternehmensgewinn, $G_P = 0$; in GE					
$25\% * (75\% * G_P) * \kappa_{IC2}$	$\frac{100}{100} = 1$	-	-	0	-
$75\% * (75\% * G_P) * \pi_{URC}$	$\frac{100}{100} = 1$	-	-	-	0
Parent: Unternehmensbeteiligung, $D_P = 0$; in GE					
$25\% * D_P * \lambda$	1	-	-	-	0
Summe der Bemessungsgrundlagen; in GE					
Unternehmensgewinn		0	112,5	56,25	56,25
Unternehmensbeteiligung		0	0	0	75

ist, profitieren von der Bemessungsgrundlagenteilung. Um die Zwischenschaltung von MNU-Elementen zu neutralisieren, sind Begleitmaßnahmen erforderlich.

4.3.2.5. Begleitmaßnahmen

Die Bemessungsgrundlagenteilung schränkt grenzüberschreitende Steuergestaltungen systematisch ein. Allerdings verhindert sie innerhalb ihrer Grenzen nicht, dass die Substrataufteilung mittels zusätzlicher MNU-Elemente beeinflusst wird. Zudem ist an den Systemgrenzen Gestaltungspotential zu erwarten, wenn sie nicht von allen Staaten umgesetzt wird. Darum werden nachfolgend Begleitmaßnahmen diskutiert, die diese Gestaltungen verhindern sollen.

4.3.2.5.1. Neutralisierung von Durchleitungsgesellschaften 4.389

Gestaltungen innerhalb des Systems zu verhindern, müssen diese identifiziert und neutralisiert werden. Missbräuchlich sind aus rein steuerlichen Motiven zwischengeschaltete MNU-Elemente. Als Durchleitungsgesellschaften beeinflussen sie primär die Zah-

lungsströme und die Gewinnallokation innerhalb der MNU.¹²⁹⁷ Ihr Erfolgsbeitrag aus Transaktionen mit Dritten spielt eine untergeordnete Rolle, der Umfang dieser Transaktionen ist i. d. R. gering. Schädliche MNU-Elemente können folglich anhand des Anteils der externen Transaktionen am gesamten Transaktionsvolumen identifiziert werden. Beträgt der Anteil der externen Transaktionen, d. h. der Umsatz bzw. die Ausgaben, mindestens 10 %, gilt die Gestaltung als unschädlich. Der Wert orientiert sich an der OECD.¹²⁹⁸ Sie zieht für unabhängige Vertreter bei 10 % des Umsatzes die Wesentlichkeitsgrenze für schädliche Gestaltungen.¹²⁹⁹

Unterschreitet ein MNU-Element die Schwellenwerte, wird es bei der Bemessungsgrundlagenteilung nicht berücksichtigt. Die Transaktionen innerhalb der MNU werden durch Rückbuchung der schädlichen Zahlungen als interner Erlös bzw. Aufwand neutralisiert. Die beteiligten MNU-Elemente werden so gestellt, als hätte(n) die Transaktion(en) nicht stattgefunden.¹³⁰⁰ Die Bemessungsgrundlage der operativen Gesellschaft ermittelt sich prinzipiell nur noch aus den Transaktionen mit Dritten. Die Auswirkungen dieser Modifikation auf die Substratverteilung innerhalb der MNU zeigt Tab. 4.22 für die Gewinnverteilung und Tab. 4.23 für die Bemessungsgrundlagenverteilung. Das System neutralisiert folglich Steuergestaltungen und stellt eine Substratverteilung, wie bei unverbundenen Unternehmen, her.

4.390

Tabelle 4.22.: Erfolgsverteilung verbundene Unternehmungen – Begleitmaßnahme

Gesellschaft in GE	Local	Intermediate Sub 1	Intermediate Sub 2	Parent
Erlöse _{extern}	200	0	0	100
Aufwand _{extern}	0	0	0	0
Erlöse _{intern}	200	0	0	100
Aufwand _{intern}	200	0	0	100
Gewinn	200	0	0	100

Die Bemessungsgrundlage der Durchleitungsgesellschaft ergibt sich nun allein aus den Transaktionen mit Dritten. Da sie typ. kaum Umsätze mit Dritten macht, aber von diesen Leistungen bezieht, ist ihr Ergebnis klein oder negativ. Eine negative Bemessungsgrundlage erhöht die Kosten der Steuergestaltung. Sie reichen von Zinsnachteilen, wenn nicht unmittelbar eine Steuererstattung erfolgt, bis zur vollständigen Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen, wenn die Gesellschaft dauerhaft Verluste macht. Durchleitungsgesellschaften verlieren ihre steuerliche Attraktivität.

4.391

Staaten, denen die operativen Gesellschaften wirtschaftlich zugehörig sind, profitieren. Sie nehmen *c. p.* mehr Steuern ein, denn sie erhalten eine größere Bemessungs-

4.392

¹²⁹⁷Vgl. Pinkernell, *FR 2013*, S. 744. S. z. B. die belgischen Koordinierungszentren, für die dies zur Voraussetzung für die Begünstigung gemacht wird. Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 700.

¹²⁹⁸Es können andere Werte herangezogen; der genannte Wert dient nur der Demonstration.

¹²⁹⁹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 149 Ziff. 112 u. Bendlinger, *IStR 2016*, S. 916.

¹³⁰⁰Alternativ können die Zahlungen als nicht erfolgt behandelt werden, wodurch die Korrekturposten entfallen würden. Für die Nachverfolgung der Erfolgsentstehung auf den betroffenen Ebenen erscheint das unzweckmäßig.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Tabelle 4.23.: Verteilung der Bemessungsgrundlagen – Begleitmaßnahme

Quelle	$\kappa_n/\lambda/\pi_n$	MC	IC 1	IC 2	URC
Local: Unternehmensgewinn, $G_L = 200$; in GE					
$75\% * (75\% * G_L) * \pi_{MC}$	$\frac{200}{200} = 1$	112,5	-	-	-
$25\% * (75\% * G_L) * \kappa_{MC}$	$\frac{200}{200} = 1$	37,5	-	-	-
$25\% * (75\% * G_L) * \kappa_{IC1}$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
Local: Unternehmensbeteiligung, $D_L = 200$; in GE					
$25\% * D_L * \lambda$	1	-	0	-	-
Intermediate Sub 1: Unternehmensgewinn, $G_{IS1} = 0$; in GE					
$75\% * (75\% * G_{IS1}) * \pi_{MC}$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
$25\% * (75\% * G_{IS1}) * \kappa_{IC1}$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
$75\% * (75\% * G_{IS1}) * \pi_{IC1}$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
$25\% * (75\% * G_{IS1}) * \kappa_{IC2}$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
Intermediate Sub 1: Unternehmensbeteiligung, $D_{IS1} = 0$; in GE					
$25\% * D_{IS1} * \lambda$	1	-	-	0	-
Intermediate Sub 2: Unternehmensgewinn, $G_{IS2} = 0$; in GE					
$75\% * (75\% * G_{IS2} * \pi_{IC1})$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
$25\% * (75\% * G_{IS2} * \kappa_{IC2})$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
$75\% * (75\% * G_{IS2} * \pi_{URC})$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
Intermediate Sub 2: Unternehmensbeteiligung, $D_{IS2} = 0$; in GE					
$25\% * D_{IS2} * \lambda$	1	-	-	-	0
Parent: Unternehmensgewinn, $G_P = 100$; in GE					
$25\% * (75\% * G_P) * \kappa_{IC2}$	$\frac{0}{0} = n.l.$	-	-	-	-
$75\% * (75\% * G_P) * \pi_{URC}$	$\frac{100}{100} = 1$	-	-	-	50
$25\% * (75\% * G_P) * \kappa_{URC}$	$\frac{100}{100} = 1$	-	-	-	25
Parent: Unternehmensbeteiligung, $D_P = 300$; in GE					
$25\% * D_P * \lambda$	1	-	-	-	75
Summe der Bemessungsgrundlagen; in GE					
Unternehmensgewinn		150	-	-	75
Unternehmensbeteiligung		0	-	-	75

sungsgrundlage und einen größeren Bemessungsgrundlagenanteil. Ursächlich sind die ausschließliche Zuweisung der Bemessungsgrundlage zu den operativen Gesellschaften „Local“ und „Parent“ sowie die Beschränkung des Besteuerungsrechts an diesen Gesellschaften auf „Market Country“ und „Ultimate Residence Country“. „Intermediate Country 1“ und „Intermediate Country 2“ dürfen die Gesellschaften nicht besteuern, da sie ihnen mangels Leistungsbeziehung wirtschaftlich nicht zugehörig sind. Ihr Besteuerungsrecht beschränkt sich auf „Intermediate Sub 1“ bzw. „Intermediate Sub 2“, die wenig oder kein Steuersubstrat generieren. Die Attraktion mobiler Steuerquellen, ohne Transaktionen mit Dritten anzuziehen, wirkt sich nicht mehr zu Gunsten der Durchleitungs- bzw. Niedrigsteuerstaaten aus.

Die Begleitmaßnahme führt zum gewünschte Ergebnis. Durchleitungs- und Niedrigsteuerstaaten werden von der Besteuerung ausgeschlossen. Vorliegend erhält weder „Intermediate Country 1“ noch „Intermediate Country 2“ einen Bemessungsgrundlagenanteil. Während ausschließlich „Market Country“ und „Ultimate Residence Coun-

4.393

try“ Zugriff auf die bei ihnen entstandene Bemessungsgrundlage erhalten. Das Ziel der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung ist erreicht.

4.3.2.5.2. Übergang zum Transferpreissystem An den Grenzen der Bemessungsgrundlagenteilung entstehen Gestaltungsmöglichkeiten, wenn beide Systeme die Einkunftsquellen abweichend zuweisen.¹³⁰¹ Wenn unter dem TPS die Steuerquelle dem Staat zugeordnet wird, der die Bemessungsgrundlagenteilung anwendet, ist die Bemessungsgrundlage des TPS-Staates null. Wenn zusätzlich unter der Bemessungsgrundlagenteilung die produktive Tätigkeit vollständig und die konsumtive Tätigkeit fast vollständig dem TPS-Staat zugeordnet wird, ist π_n null und κ_n für den Bemessungsgrundlagenstaat sehr klein, mithin ist seine Bemessungsgrundlage nahe null. Faktisch tritt je nach Art und Umfang der grenzüberschreitenden Tätigkeit eine Nichtbesteuerung ein. Bei einer spiegelbildlichen Zuordnung der Bemessungsgrundlage unterliegt der Gewinn effektiv einer Doppelbesteuerung. **4.394**

Dieses Resultat kann der Bemessungsgrundlagenstaat vermeiden, indem er auf die Teilung verzichtet und vollständig auf die ihm vom TPS zugewiesenen Einkunftsquellen zugreift. Systematisch werden π_n und κ_n ohne die Umsätze und die Aufwendungen im TPS-Staat ermittelt. Entsprechend steigen seine Bemessungsgrundlagenanteile. Da die Verschränkung des Besteuerungsrechtes wegfällt, kann der Staat nicht mehr auf den Gewinn des Transaktionspartners im anderen Staat zugreifen. Bei MNU wirkt sich damit die Höhe der Transferpreise auf das verfügbare Steuersubstrat aus. Folglich muss der Staat Maßnahmen ergreifen, die die steuerlich motivierten Transferpreise neutralisieren. Mögliche Maßnahmen wurden i. R. d. des TPS analysiert. Auf diese Diskussion und die Ergebnisse wird verwiesen. **4.395**

Alternativ kann der TPS-Staat in solchen Fällen eine Aufteilung vornehmen, die der Bemessungsgrundlagenteilung ökonomisch entspricht. – Die Teilung der Steuerquellen ist dem TPS nicht fremd, wie Art. 10 u. 11 OECD-MA 2017 für Dividenden und Zinsen zeigen. – Der (selektive) Systemwechsel des TPS-Staates ermöglicht die konsistente Umsetzung der Bemessungsgrundlagenteilung. Für den TPS-Staat besteht der Anreiz darin, dass sich die Transferpreise nicht auswirken und damit die Substrataufteilung weniger komplex ist.¹³⁰² Unter der Zielsetzung, die mit dem TPS verbundenen Schwierigkeiten zu vermeiden, ist diese Alternative vorzuziehen. **4.396**

Die Bemessungsgrundlagenteilung könnte eine Hinzurechnungsbesteuerung erfordern, um Gestaltungen aufgrund des Trennungsprinzips zu vermeiden. Wird die Hinzurechnungsbesteuerung systemgerecht umgesetzt, wird der Unternehmensgewinn nach den Regeln des Staates ermittelt, dem der Gesellschafter konsumtiv zugehörig ist. Von die- **4.397**

¹³⁰¹Die nachfolgende Analyse gilt für ein Aufeinandertreffen mit der GKKB analog, da die Kommission an den Systemgrenzen ebenfalls an Transferpreise anknüpft. Eine gesonderte Analyse wird daher nicht vorgenommen.

¹³⁰²Im Anhang B wird beispielhaft demonstriert, dass sich Transferpreise nicht auf die Substratzuordnung bei der Bemessungsgrundlagenteilung auswirken.

sem Gewinn werden mindestens die auf den Gewinn gezahlten Steuern abgezogen.¹³⁰³ Der verbleibende Betrag wird als fiktive Dividende im Zugehörigkeitsstaat des Gesellschafters besteuert, obwohl die tatsächliche Dividendenzahlung nicht erfolgt ist, d. h. der Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung wird vorverlegt. Zusätzliche Steuererträge werden nicht generiert.

Unabhängig davon läuft der Zugriff des Staates, der die Hinzurechnungsbesteuerung anwendet, auf den Unternehmensgewinn leer. Den Gewinn darf er nicht besteuern, da ihm die Gesellschaft wirtschaftlich nicht zugehörig ist. Besteht dagegen eine wirtschaftliche Beziehung zu dem Staat, besitzt dieser ohne die Hinzurechnungsbesteuerung ein Zugriffsrecht. Die Hinzurechnungsbesteuerung ist i. E. wirkungslos und entbehrlich. Für die Bemessungsgrundlagenteilung wird darauf verzichtet. **4.398**

In Summe ermöglicht die Bemessungsgrundlagenteilung mit den Begleitmaßnahmen die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung. Sie verhindert, dass die Steuerpflichtigen die Substrataufteilung einerseits mittels Durchleitungsgesellschaften beeinflussen und andererseits ihre unternehmerische Tätigkeit an den Systemgrenzen so gestalten können, dass sie nicht oder niedrig besteuert werden. Mithin erfüllt die Bemessungsgrundlagenteilung ihre Aufgabe eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung zu verhindern. Nun muss geprüft werden, ob das System die Anforderungen besser erfüllt als das TPS und die GKKB. **4.399**

4.3.3. Beurteilung

Nachdem die Bemessungsgrundlagenteilung nach *Schanz* vorgestellt und an die gegenwärtigen Verhältnisse angepasst wurde, folgt nun deren Beurteilung. Zunächst wird die systemimmanente, dann die vergleichende Kritik geäußert. **4.400**

4.3.3.1. Systemimmanente Kritik

Die Bemessungsgrundlagenteilung soll die Doppel- und die Doppelnichtbesteuerung verhindern. Dafür wurden tragende Elemente des Abgrenzungssystems abweichend vom TPS und der GKKB definiert. Die Tauglichkeit des Systems wird nun anhand der Fundierung und Eignung, der Zuweisung des Besteuerungsrechts und der Behandlung schädlicher MNU-Elemente diskutiert. Sollte sich daraus Anpassungsbedarf ergeben, werden Modifikationen erörtert. **4.401**

4.3.3.1.1. Fundierung und Eignung der Bemessungsgrundlagenabgrenzung Die Bemessungsgrundlagenteilung beruht auf der Idee, dass sowohl die Leistungserstellung als auch die Leistungsverwertung zur Wertschöpfung beiträgt. Dies entspricht dem i. R. d. GKKB diskutierten „supply-demand approach“. ¹³⁰⁴ Die vertikale Abgrenzung **4.402**

¹³⁰³Möglich wäre auch den nationalen Steuersatz anzuwenden. Dieser dürfte dem Sinn und Anwendungsbereich der Begleitmaßnahme entsprechend regelm. höher liegen als im anderen Staat.

¹³⁰⁴S. Unterabschnitt 4.2.3.1.1.

der Wertschöpfung zwischen den Staaten setzt dies um. Vom Steuersubstrat werden dem Staat der produktiven Zugehörigkeit $3/4$ und dem Staat der konsumtiven Zugehörigkeit $1/4$ zugeordnet. Die produktive Zugehörigkeit entsteht durch die Leistungsverwertung, d. h. eine Absatztätigkeit. Die konsumtive Zugehörigkeit dagegen resultiert aus Investitions- bzw. Beschaffungstätigkeiten der Unternehmungen resp. die Be- bzw. Verarbeitung von Gütern. Der Absatz und die Investition werden in die Abgrenzung einbezogen. Die Staaten erhalten jeweils nach der Art ihrer Beteiligung einen Teil des Steuersubstrats. Somit verwirklicht die vertikale Abgrenzung den „supply-demand approach“.

Soweit die Staaten der vertikalen Einteilung in konsumtive und produktive Zugehörigkeit folgen, tritt aus der Sicht des jeweiligen Staates keine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung ein, denn jeder Staat entscheidet autonom, ob er seinen Steuersubstratanteil besteuern möchte oder nicht. Die Besteuerung der Substratanteile des anderen Staates sind für die Beurteilung unbeachtlich. Betätigt sich eine Unternehmung jedoch in mehreren Staaten auf der gleichen Intentsitätsstufe, gehört sie mehreren Staaten an, von denen jeder auf das gesamte Steuersubstrat dieser Stufe zugreifen kann. Um die daraus resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden, erfolgt eine horizontale Abgrenzung. **4.403**

Als Maßstab für die horizontale Abgrenzung dient der in einem Staat entstandene relative Umsatz- bzw. Aufwandsanteil aus Transaktionen mit Dritten. Die Umsätze und die Aufwendungen sind Ausdruck der Leistungsbeziehung, die die wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem Staat begründet. Sie erscheinen damit als geeignete Maßstäbe. Da jeder Staat nur den seinem Hoheitsgebiet zuzuordnenden Anteil der gesamten Umsätze bzw. der gesamten Kosten für die Berechnung seines Bemessungsgrundlagenanteils berücksichtigen darf, sollte der Substratanteil näherungsweise dem Wertschöpfungsbeitrag entsprechen. Außerdem schließt die Begrenzung des Substratanteils, gemessen an den anteiligen Umsätzen bzw. Kosten, eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung grds. aus, denn die Summe der Substratanteile ist gleich dem gesamten erwirtschafteten Steuersubstrat der MNU.¹³⁰⁵ **4.404**

Dem steht nicht entgegen, dass interne Leistungsbeziehungen bei der Abgrenzung unberücksichtigt bleiben. Schließlich soll sie nur Vorgänge erfassen, die den Erfolg der MNU tatsächlich beeinflussen. Interne Transaktionen leisten dies nicht. Somit dürfen sich diese bei der Abgrenzung des Substratanteils nicht auswirken. Das bedeutet nicht, dass der Beitrag der Staaten, dem die betroffenen Gesellschaften zugehörig sind, nicht beachtet wird, doch ihr Substratanteil bemisst sich nur anhand der Transaktionen, die auf ihrem Hoheitsgebiet mit Dritten ausgeführt wurden. **4.405**

Zusammengefasst bietet die vorgeschlagene Abgrenzung der Bemessungsgrundlage eine fundierte und geeignete Substrataufteilung. Die vertikale Abgrenzung verwirklicht den „supply-demand approach“, der als theoretische Basis dient. Die horizontale Ab- **4.406**

¹³⁰⁵Eine Ausnahme bilden die Fälle, in denen die Definition des Umsatzes oder der Kosten sich nicht decken.

grenzung orientiert an sich der relativen Bedeutung eines Staates für die ausgeübte Tätigkeit und verhindert eine Doppel- resp. Doppelnichtbesteuerung. Ob die vorgesehenen Quoten für die vertikale und die horizontale Aufteilung des Substrats angemessen sind, ist keine Frage der Fundierung und Eignung des Systems, sondern der Steuergerechtigkeit und wird dort diskutiert.

4.3.3.1.2. Zuweisung des Besteuerungsrechts Die Begründung eines Besteuerungsrechts setzt eine ausreichende Sachnähe voraus. Vorliegend wurde der Ort der Wertschöpfung modifiziert, die Abgrenzung der Bemessungsgrundlage angepasst sowie die exklusive Zuordnung eines Steuerpflichtigen zu einer Steuerhoheit durchbrochen. Ob dieses Vorgehen zu einer ausreichenden Sachnähe und Sicherheit der Besteuerung führt, wird nun untersucht. 4.407

4.3.3.1.2.1. Bestimmung des Wertschöpfungsortes Im Zentrum der Aufteilung steht der Wertschöpfungsort.¹³⁰⁶ Wann oder wo sich die Wertschöpfung vollzieht, lässt sich nicht eindeutig bestimmen.¹³⁰⁷ Die Be- bzw. Verarbeitung von Gütern kann eine Wertsteigerung herbeiführen, doch manifestiert sich diese erst mit dem Absatz.¹³⁰⁸ Die Anknüpfung an den Investitions- sowie an den Absatzort ist daher vertretbar.¹³⁰⁹ Allerdings sollen die Steuerpflichtigen den Besteuerungsort nicht einseitig beeinflussen können.¹³¹⁰ Folglich sind als Anknüpfungspunkte der Zeitpunkt und der Ort des Absatzes ggü. dem Ort der Investition vorzuziehen.¹³¹¹ Schließlich werden sie durch Dritte (mit-)bestimmt und lassen sich im Gegensatz zu den Investitionen der MNU nicht ohne Zugeständnisse an den Dritten beeinflussen.¹³¹² 4.408

Als Konsequenz wurde in Übereinstimmung mit den Erwägungen von Schanz das Besteuerungsrecht für Zinseinkünfte¹³¹³ dem Quellenstaat zugewiesen.¹³¹⁴ Für dieses Vorgehen spricht, dass der Darlehensgeber von der Betätigung im anderen Staat profitiert, z. B. durch Rechtsschutz.¹³¹⁵ Entscheidend ist jedoch, dass dessen Einkünfte am 4.409

¹³⁰⁶Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 443-444 u. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 210.

¹³⁰⁷Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 443-444, Sommer, *Fairy Tale*, S. 131-132 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 201.

¹³⁰⁸Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 202 u. Mössner, *Anforderungen*, S. 54.

¹³⁰⁹Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 443-444, Mössner, *Anforderungen*, S. 54 u. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 213. Mössner legt seiner Kritik der wirtschaftlichen Zugehörigkeit die Interpretation des Völkerbundes zugrunde. Sie weicht erheblich von den Vorstellungen von Schanz ab, so dass seine Kritik ins Leere geht.

¹³¹⁰Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444.

¹³¹¹Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444 u. Kußmaul/Niehren, *StB 2011*, S. 347.

¹³¹²Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444, Watrin u. a., *IStR 2016*, S. 398 u. Greil, *StuW 2017*, S. 171.

¹³¹³Lizenzzahlungen sind nachfolgend eingeschlossen.

¹³¹⁴Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4-5 u. 12. Ein solches Vorgehen sahen Art. 9 u. 10 Musterabkommensentwurf des Völkerbundes in 1943 (Mexico Model) vor. Vgl. United Nations, *Manual*, S. 229 u. Völkerbund, *Mexico Model*, S. 26-27. Die später geänderte Aufteilung soll berücksichtigen, dass der Staat, in dem das Kapital genutzt wird, bereits den Schuldner besteuern darf. Daher soll dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers die Besteuerung der Zinsen zufallen. Vorliegend dürfen beide Staaten beide Parteien besteuern, so dass eine andere Ausgangslage besteht.

¹³¹⁵Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4-5 u. 12.

Ort des Kapitaleinsatzes entstehen.¹³¹⁶ Schließlich werden die Darlehensnehmer erst durch ihre Tätigkeit am Ort ihrer konsumtiven Zugehörigkeit in die Lage versetzt, Zinszahlungen zu leisten.¹³¹⁷

Bei der Umsetzung bricht *Schanz* wegen administrativer Schwierigkeiten mit der Systematik und weist das Besteuerungsrecht dem Gläubigerstaat zu.¹³¹⁸ Der Völkerbund ordnet das Besteuerungsrecht ebenfalls dem Gläubigerstaat zu, allerdings um das Entstehen unbesteuert Einkünfte zu verhindern.¹³¹⁹ Schließlich befrei(t)en die Schuldner- bzw. Quellenstaaten die Zinsen auf ihre Staatsanleihen regelm. von der Steuerpflicht.¹³²⁰ Beide Überlegungen sind nachvollziehbar, rechtfertigen die Abweichung vom System jedoch nicht. Erstens, haben sich die Möglichkeiten zur Informationsverarbeitung seit 1892 bzw. 1923 erheblich verbessert. Es dürfte möglich sein, die Einkunftsquellen mit vertretbarem Aufwand zutreffend zuzuordnen. Zweitens, achten die Darlehensgeber auf die Nettoverzinsung.¹³²¹ Es besteht für sie ökonomisch kein Unterschied, ob der Quellenstaat die Zinszahlungen besteuert oder nicht, da sie auf eine um die Besteuerung erhöhte Verzinsung des Kapitals bestehen. Drittens, demonstriert weder *Schanz* noch der Völkerbund, dass Zinszahlungen nicht dem Quellenstaat zugehörig sind.¹³²² Ihre Überlegungen sind pragmatischer und nicht systematischer Natur, so dass die abweichende Zuweisung der Besteuerungsrechte nicht gerechtfertigt ist.¹³²³ **4.410**

Eine weitere Folge ist die Zuweisung des Besteuerungsrechts aus der produktiven Zugehörigkeit der Unternehmung an den Zugehörigkeitsstaat des Abnehmers statt zum „Ansässigkeitsstaat“ der Unternehmung. – Der „Ansässigkeitsstaat“ erhält ein Besteuerungsrecht aus der konsumtiven Zugehörigkeit der Unternehmung. – Damit bestehen erhebliche Abweichungen zum Vorschlag von *Schanz* und den anderen Systemen.¹³²⁴ Dieses Vorgehen erscheint widersinnig, da Unternehmensgewinne räumlich und körperlich dem Staat zugehörig sein sollen, wo die Leistung erstellt wird (konsumtive Tätigkeit).¹³²⁵ Doch mehrere Gründe sprechen für dieses Vorgehen. **4.411**

Zum einen, das ist der zentrale Aspekt, verhindert dieses Vorgehen Brüche im System. Aufgrund der identischen Behandlung aller Einkunftsquellen ändert eine Transformation der Einkunftsströme nicht die Zuweisung des Besteuerungsrechts. Das Ge- **4.412**

¹³¹⁶Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12.

¹³¹⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 12.

¹³¹⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 14-16.

¹³¹⁹Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 37-38.

¹³²⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1923*, S. 2 u. 9 u. Bruins u. a., *Report*, S. 40-41.

¹³²¹Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 8-9.

¹³²²Für Hypotheken geht der Völkerbund selbst davon aus, dass sie im Staat des Schuldners erwirtschaftet werden. Für die übrigen Formen der Fremdkapitalüberlassung scheint er weniger entschlossen. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 34-38 und davor G. Schanz, *FA 1892*, S. 14-16.

¹³²³Dies ist bemerkenswert, denn damit bestimmt der Gläubigerstaat indirekt den Zinssatz im Quellenstaat, denn ein Investor wird unabhängig davon welcher Staat die Einkünfte besteuert eine Kompensation der Steuerlast fordern. Da der Völkerbund davon ausgeht, dass kein Staat sich für die Besteuerung von einem anderen abhängig machen will, ergibt sich mittelbar ein Widerspruch. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 41-42 u. Vogel, *Intertax 1988*, S. 316-317.

¹³²⁴Vgl. Art. 6 Abs. 1 u. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 u. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11-12.

¹³²⁵Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 631, 653-654, 688-689 u. 692-693.

staltungsmittel entfällt.¹³²⁶ Zum anderen darf der „Ansässigkeitsstaat“ einer Unternehmung zum Zeitpunkt der akuten Beanspruchung der Infrastruktur durch die Nutzbarmachung von Ressourcen, z. B. die Errichtung von Gebäuden, auf die beauftragten Unternehmungen aufgrund ihrer produktiven Zugehörigkeit zu dem Staat zugreifen. Somit ist eine Besteuerung der Wertschöpfung bzw. die Finanzierung der Infrastruktur im Zeitpunkt ihrer Beanspruchung in diesem Staat sichergestellt. Zudem erhält derselbe Staat in den Folgeperioden, d. h. der Phase der Verwertung der Ressourcen, ein Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Quelle aufgrund der konsumtiven Zugehörigkeit der Unternehmung.¹³²⁷ Ein Verlust des Steuersubstrats tritt nicht ein. Den größeren Teil der Bemessungsgrundlage erhält allerdings der Staat, aus dem die Zahlungen für die Leistungen stammen. Es sollte jedoch, wie erwähnt, bei wechselseitiger wirtschaftlicher Verflechtung der Staaten tatsächlich ein Ausgleich stattfinden.

Die Bestimmung des Wertschöpfungsorts und die daraus folgende Zuweisung der produktiven Zugehörigkeit zum Absatzort ist sachlich gerechtfertigt und sichert den Staaten einen wertschöpfungsbeitragsabhängigen Bemessungsgrundlagenanteil. Zudem können MNU den Absatzort bzw. ihre produktive wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem Staat nur begrenzt beeinflussen oder müssen auf Leistungsbeziehungen, d. h. letztlich Gewinn, verzichten. Zusätzlich nimmt die einheitliche Behandlung aller Einkunftsquellen dem Wechsel der Einkunftsart den steuerlichen Effekt, da der Wertschöpfungsort resp. das Besteuerungsrecht dadurch nicht verändert wird. **4.413**

4.3.3.1.2.2. Sicherheit des Steueranspruchs Die Bemessungsgrundlagenteilung **4.414** sieht vor, dass jedem Staat ein Besteuerungsrecht ggü. allen ihm wirtschaftlich zugehörigen Wirtschaftssubjekten zusteht.¹³²⁸ Die Elemente einer MNU werden nicht mehr ausschließlich einem Staat zugeordnet. Die Zahl der zugriffsberechtigten Staaten dehnt sich mit dem Umfang der grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen aus. Dieses Vorgehen könnte den Besteuerungsanspruch der einzelnen Staaten ggü. den MNU-Elementen schwächen.

Bislang wird die internationale Besteuerung von der Vorstellung geprägt, dass die Staaten die Durchsetzung ihrer Steueransprüche auf ihr Territorium einschränken sollen. Schließlich beschränkt sich ihre Herrschaftsbefugnis und damit ihr Zugriff auf die Wirtschaftssubjekte auf ihr Hoheitsgebiet.¹³²⁹ Dies spiegelt das Territorialprinzip und insb. der Grundsatz der formellen Territorialität wider. Doch beide entsprechen nicht der Wirklichkeit MNU.¹³³⁰ MNU-Elemente besitzen keine besondere räumlich-physische Bindung zu einem Staat. Durch ihre Registrierung oder Ansässigkeit sind sie **4.415**

¹³²⁶Auf dieses Argument stützt sich der Völkerbund mehrfach. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 35-36 u. 45 u. G. Schanz, *FA 1892*, S. 15.

¹³²⁷Allerdings muss diese ggf. geteilt werden, wenn der Leistungsempfänger in einem anderen Staat ansässig ist. Damit können sich mittelbar Effekte auf andere Staaten und Märkte ergeben. Sie sind gesondert zu untersuchen. S. Anhang C für ein Beispiel.

¹³²⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4 u. 9.

¹³²⁹Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 51 u. 55 u. s. G. Schanz, *FA 1892*, S. 1-2 u. 9.

¹³³⁰Vgl. Mössner, *Anforderungen*, S. 51-52 u. G. Schanz, *FA 1892*, S. 7-8.

zwar einem Staat räumlich-physisch zuzuordnen, doch ihre wirtschaftliche Aktivität entfalten sie typ. zu einem erheblichen Teil außerhalb dieses Staats. Daher wurde die territoriale Bindung als Anknüpfungspunkt aufgegeben.

Die Aufgabe des Territorialprinzips könnte mangels physischer Präsenz des Steuerpflichtigen den Staaten nur einen schwachen, kaum durchsetzbaren Besteuerungsanspruch vermitteln.¹³³¹ Das Risiko ist jedoch begrenzt, da den Staaten Sicherungsmittel zur Verfügung stehen.¹³³² Denkbar wäre bspw. eine Bruttobesteuerung, die zu einer höheren Belastung als eine Veranlagung führt.¹³³³ Dann wäre es im Interesse der Steuerpflichtigen, eine Veranlagung durchzuführen.¹³³⁴ Zugleich haben viele Staaten Informationsaustauschabkommen miteinander geschlossen, so dass sie über die für die Besteuerung erforderlichen Informationen verfügen sollten.¹³³⁵ Ergänzend könnten sie verstärkt internationale Betriebsprüfungen einsetzen.¹³³⁶ Die fehlende räumlich-physische Zugehörigkeit des Steuersubjekts schwächt den Besteuerungsanspruch nicht *per se*, weder bei dessen Ermittlung noch bei dessen Durchsetzung. **4.416**

Die multiple steuerliche Zugehörigkeit folgt aus der Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit. Sie schwächt, wie soeben gezeigt, nicht generell den Steueranspruch, da ausreichende Sicherungsmittel verfügbar sind. Somit sind die Aufgabe des Territorialprinzips und die mehrfache steuerliche Zugehörigkeit unschädlich. **4.417**

4.3.3.1.3. Neutralisierung von Durchleitungsgesellschaften Um grenzüberschreitende Steuergestaltungen systematisch zu verhindern, werden MNU-Elemente mit einem geringen Volumen externer Transaktionen pauschal als missbräuchlich neutralisiert. Die Folgen dieses mechanischen Vorgehens und mögliche Anpassungen sowie die Konsolidierung als Alternative werden nachfolgend beleuchtet. **4.418**

4.3.3.1.3.1. Externe Transaktionen als Maßstab Die Neutralisation missbräuchlicher Gestaltungen aufgrund des Volumens externer Transaktionen ist ein rein quantitatives Verfahren. Es funktioniert nach mechanischen Regeln und macht die Ergebnisse reproduzierbar. Allerdings berücksichtigt es qualitative Faktoren, wie den Zweck und die Angemessenheit einer Gestaltung, nicht. Daher kann es zulässige Gestaltungen fälschlich als missbräuchlich qualifizieren und umgekehrt.¹³³⁷ In diesen Fällen teilt es das Substrat nicht sachgerecht auf. Ausgewählte Beispiele dafür werden zunächst skizziert und dann mögliche Lösungen diskutiert. **4.419**

¹³³¹Vgl. Thörmer, *DStR 2020*, S. 530 u. van Raad, *Proposal*, S. 220, der sich auf das Problem der Informationsbeschaffung konzentriert.

¹³³²Denkbar wären Quellensteuern oder persönliche bzw. dingliche Sicherheiten. Vgl. Lippert, *Finanzrecht*, S. 691-692, Schneider, *StuW 1989*, S. 338 u. van Raad, *Proposal*, S. 220.

¹³³³Vgl. van Raad, *Proposal*, S. 220 u. 221 u. Beiser, *StuW 2005*, S. 301.

¹³³⁴Vgl. van Raad, *Proposal*, S. 220 u. 221.

¹³³⁵Vgl. Christians/Shay, *General Report*, S. 22 u. van Raad, *Proposal*, S. 220. Auf europäischer Ebene dient diesem Zweck die AmtshilfeRL 2020, S. L 64/1-64/2.

¹³³⁶Vgl. Meickmann, *IStR 2014*, S. 591 u. Art. 12 AmtshilfeRL 2020.

¹³³⁷Kritisch zum Einsatz quantitativer Verfahren Bier/Dehne, *IStR 2019*, S. 611-612 u. 616 am Beispiel der Zinsschranke.

Neben Durchleitungsgesellschaften weisen, z. B. konzerninterne Dienstleister und Handelsgesellschaften, ein geringes externes Transaktionsvolumen auf. Dienstleister generieren bspw. Wettbewerbsvorteile, indem sie Funktionen bündeln und Synergieeffekte heben. Handelsgesellschaften können Handelsbeschränkungen ausweichen und der MNU einen Marktzugang sichern.¹³³⁸ In beiden Fällen bieten die MNU-Elemente ihre Leistungen, falls überhaupt, nur in geringem Umfang am Markt an. Sie führen folglich kaum externe Transaktionen aus. Ein geringer Anteil externer Transaktionen beweist somit nicht, dass eine Gestaltung missbräuchlich ist. Daher ist der Zweck und die Angemessenheit des Einsatzes solcher Gesellschaften zu berücksichtigen. **4.420**

Den Zweck einer Gestaltung können Tätigkeitskataloge oder Motivtests ergründen. Tätigkeitskataloge geben als Sammlung erwünschter oder unerwünschter Tätigkeiten vor, was ein MNU-Element tun darf, ohne Korrekturen auszulösen. Sie funktionieren umso besser, je einfacher der Sachverhalt ist. Übt ein MNU-Element sowohl erwünschte als auch unerwünschte Tätigkeiten aus, müssen ggf. zusätzliche Kriterien, wie z. B. zulässige Tätigkeitskombinationen oder die ökonomische Bedeutung einzelner Tätigkeiten, herangezogen werden, um eine sachgerechte Abgrenzung zu erreichen. Das Verfahren wird komplex und aufwendig und hängt von einem gewissen Ermessen ab. **4.421**

Motivtests dagegen untersuchen eine Gestaltung ganzheitlich und prüfen, ob diese ohne die Berücksichtigung steuerlicher Merkmale ökonomisch sinnvoll ist und daher Korrekturen entfallen.¹³³⁹ Andernfalls wird die Gestaltung nicht oder nur soweit sie angemessen ist anerkannt.¹³⁴⁰ Die Anknüpfung an die Angemessenheit ermöglicht unterschiedliche Grade der Schädlichkeit zu berücksichtigen. Eine steigende Sachverhaltskomplexität erhöht hier ebenfalls den Aufwand. **4.422**

Nach dem Zweck einer Gestaltung muss ihre Angemessenheit ermittelt werden. Vorliegend gilt ein internes Transaktionsvolumen bis zum Neunfachen des externen Transaktionsvolumens als angemessen. Liegt der Umsatz mit Dritten sowie die Ausgaben für von Dritten bezogenen Leistungen unterhalb der Schwelle von 10 % aller Transaktionen, gilt die Gestaltung als missbräuchlich. Der Maßstab wirkt sehr repressiv. **4.423**

Führt ein MNU-Element ausschließlich interne Transaktionen aus, erreicht es das Minimum von 10 % externe Transaktionen nicht. Gelingt es ihm nicht das Volumen der externen Transaktionen zu steigern, gilt seine Tätigkeit, unabhängig von der ausgeübten Tätigkeit, immer als schädlich. Davon abgesehen, unterliegt die Vergütung interner Transaktionen bei der Bemessungsgrundlagenteilung keiner Kontrolle. Folglich können die externen Transaktionen zwischen den MNU-Elementen verteilt und über geeignete Transferpreise eine Vermögens- bzw. Erfolgsverlagerung erreicht wer- **4.424**

¹³³⁸Unabhängig davon bleibt die Vermeidung von Steuern ein legitimes Ziel, wie der BFH und die Finanzverwaltung bestätigt haben. Vgl. § 42 AEAO, Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 1039-1040, Rose, *FR 2003*, S. 1274, BFH, *IX R 77/06*, BFH, *VI R 173/00*, BFH, *III R 75/97*, BFH, *IX R 13/92*, BFH, *V R 1/91* u. BFH, *GrS 1/81*.

¹³³⁹Vgl. Nürnberg, *Motivtest*, Rn. 2-3.

¹³⁴⁰Vgl. Nürnberg, *Motivtest*, Rn. 5-6.

den. Dem kann ein dem TPS entsprechender Fremdvergleich entgegengewirken, der jedoch vermieden werden soll.

Alternativ können die Staaten im Einzelfall entscheiden, ob ein externes Transaktionsvolumen von weniger als 10 % schädlich ist. Der entstehende Ermessensspielraum macht jedoch eine einheitliche Sachverhaltsbeurteilung durch die Staaten nötig. Zudem müssen die Vergütungen kontrolliert werden, so dass auch hier ein Fremdvergleich notwendig wird. Andernfalls kann sowohl eine Doppel- als auch eine Doppelnichtbesteuerung eintreten. 4.425

Zusammengefasst ist der Mechanismus einfach und kann nach Anpassungen qualitative Merkmale erfassen. Allerdings erhöht dies den Aufwand bei der Missbrauchsbehebung. Darüber hinaus steigt die Gefahr der Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung, weil für interne Transaktionen die Angemessenheit der Zahlungen, d. h. Transferpreise, ermittelt werden muss oder weil die Staaten den Ermessensspielraum nicht einheitlich ausüben. Um dem auszuweichen, können die Ergebnisse der MNU-Elemente konsolidiert werden. 4.426

4.3.3.1.3.2. Anwendung des „unitary approach“ Bislang orientiert sich die Bemessungsgrundlagenteilung am SEA. Dieser erfordert Transferpreise für die Erfolgsabgrenzung. Da sich Transferpreise i. A. nicht auswirken, wurden sie nicht problematisiert.¹³⁴¹ Allerdings setzt die bisher vorgesehene Beseitigung schädlicher Zwischengesellschaften i. E. die Ermittlung von Transferpreisen mit Wirkung für die Erfolgsabgrenzung voraus. Dies kann durch die Konsolidierung vermieden werden.¹³⁴² Daher wird nun der Wechsel zum „unitary approach“ analysiert. 4.427

Zunächst werden die Ergebnisse aller MNU-Elemente konsolidiert. Sodann wird der Gesamterfolg auf die Staaten nach der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit für die MNU aufgeteilt. Die MNU ist dem „Market Country“ und dem „Ultimate Residence Country“ produktiv und konsumtiv zugehörig. Da MNU hier sämtliche Transaktionen mit Dritten ausführt, beträgt ihr Bemessungsgrundlagenanteil, wie im OECD-Modell vorgesehen, 150 GE bzw. 75 GE.¹³⁴³ „Intermediate Country 1“ und „Intermediate Country 2“ ist die MNU konsumtiv zugehörig. Sie erhalten systemgerecht ein Besteuerungsrecht. Da die MNU in beiden Staaten keine Leistungen von Dritten bezieht, ist κ_n und der Substratanteil null.¹³⁴⁴ Das Substrat verteilt sich unter dem „unitary approach“ wie von der OECD angestrebt. 4.428

¹³⁴¹Im Anhang B wird die Wirkung von Transferpreisen bei der Bemessungsgrundlagenteilung demonstriert.

¹³⁴²Für eine generelle (und grenzüberschreitende) Konsolidierung plädiert *de Wilde*. Vgl. *de Wilde, Intertax 2015*, S. 442.

¹³⁴³„Market Country“: $150 = 75\% * (75\% * G) * \pi_{MC} + 25\% * (75\% * G) * \kappa_{MC}$ mit $G = 200 GE$, $\pi_{MC} = 1$ und $\kappa_{MC} = 1$

„Ultimate Resident Country“: $75 = 75\% * (75\% * G) * \pi_{URC} + 25\% * (75\% * G) * \kappa_{URC}$ mit $G = 100 GE$, $\pi_{URC} = 1$ und $\kappa_{URC} = 1$.

¹³⁴⁴Unter Berücksichtigung von Transaktionskosten, wie Rechtsformaufwand, ist κ_n größer null. Die Staaten erhalten einen marginalen Anteil an der Bemessungsgrundlage.

Der Wechsel zum „unitary approach“ wirft die Frage nach der Definition der Steuergruppe auf.¹³⁴⁵ Die Bemessungsgrundlagenteilung folgt dem Vorschlag für die GKKB. Eine Konsolidierung findet ab einer Beteiligung an 50 % der Stimmrechte und 75 % des Gewinns bzw. Eigenkapitals statt. Sie steht für einen hohen rechtlichen und wirtschaftlichen Integrationsgrad. Als ausschließlich rechtliche Kriterien bergen sie die Gefahr eines direkten „Umschaltens“ zur Konsolidierung, ohne dass diese wirtschaftlich geboten ist. Daher sollen nur MNU-Elemente konsolidiert werden, die entgeltlich oder unentgeltlich Leistungen untereinander austauschen. Schließlich kann nur in diesen Fällen Steuersubstrat verlagert werden. Damit löst das Überschreiten einer (Mindest-)Beteiligung erst dann eine Konsolidierung aus, wenn neben der gesellschaftsrechtlichen Beziehung eine wirtschaftliche Austauschbeziehung zwischen den MNU-Elementen besteht. Das Umschalten wird somit auch vom ökonomischen Gehalt der Transaktion abhängig gemacht.¹³⁴⁶ **4.429**

Mit der Anwendung des „unitary approach“ hängt die Substrataufteilung von den Faktoren Umsatz und Aufwand ab. Dass diese einen Zusammenhang mit dem Wertschöpfungsort herstellen, wurde bereits gezeigt.¹³⁴⁷ Folglich bieten der Umsatz und die Aufwendungen eine ausreichende Näherung an die tatsächliche Verteilung der Wertschöpfung zwischen den Staaten. **4.430**

Für die Gewichtung der Faktoren wurde festgestellt, dass nicht deren präzise Bestimmung erforderlich ist, sondern deren einheitliche Festlegung durch die Staaten.¹³⁴⁸ Insoweit bedarf die Berechnung der Faktoren π_n und κ_n für den „unitary approach“ unter diesem Gesichtspunkt keiner Bewertung. **4.431**

In der Konsequenz werden missbräuchliche Zwischengesellschaften durch die Konsolidierung neutralisiert und die Beiträge interner Dienstleister dennoch berücksichtigt. Deren Beiträge werden systemgemäß wie bei operativen Gesellschaften ermittelt und aufgeteilt. Weder die Transferpreise noch die Länge der Wertschöpfungs- bzw. Beteiligungskette wirken sich auf die Substratzuordnung aus. Die zuvor durchgeführte Unterscheidung zwischen missbräuchlichen Zwischengesellschaften, internen Dienstleistern und sonstigen Gesellschaften ist entbehrlich. Der selektive Wechsel vom SEA zum „unitary approach“ sichert eine sachgerechte Substratzuordnung und verbessert die Bemessungsgrundlagenteilung. **4.432**

Einschränkend ist zu konstatieren, dass mittels intertemporaler Gestaltungen Steuersubstrat verlagert werden kann. Ursächlich ist, dass eine Konsolidierung nur erfolgt, wenn eine Leistungsbeziehung besteht. Bei einer singulären und tatsächlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern von einem Staat in einen anderen wirkt sich eine etwaige Verlagerung von Steuersubstrat wegen der Konsolidierung zunächst nicht aus. Wenn in **4.433**

¹³⁴⁵Die räumliche Zugehörigkeit wird, anders als bei der GKKB, nicht diskutiert, da sich diese Frage systematisch nicht stellt. Gesellschaften, die einem Staat, der die Bemessungsgrundlagenteilung anwendet, wirtschaftlich zugehörig sind, unterliegen dem System.

¹³⁴⁶Siehe dazu die Diskussion in Abschnitt 4.2.3.1.2.1.

¹³⁴⁷Vgl. Abschnitt 4.3.2.4 und Unterabschnitt 4.3.3.1.1.

¹³⁴⁸Vgl. Absatz 4.2.3.1.3.2.

der Folgeperiode keine Konsolidierung erfolgt und das übernehmende MNU-Element dem erstgenannten Staat wirtschaftlich nicht zugehörig ist, kann dieser Staat nicht mehr auf das mit dem übertragenen Wirtschaftsgut generierte Steuersubstrat zugreifen.¹³⁴⁹ Der andere Staat kann wenigstens aufgrund der konsumtiven Zugehörigkeit Steuern erheben. Diesem Effekt kann ggf. mittels Verbleibensfristen und Zurechnungsregeln begegnet werden, da intertemporale Effekte und Umstrukturierungen nicht Teil der Untersuchung sind, wird dies nicht weiter vertieft.

Die systemimmanente Kritik zeigt, dass die Bemessungsgrundlagenteilung in ihren 4.434
Teile und als Ganzes ein schlüssiges System bildet. Es beruht auf einer geschlossenen theoretischen Basis und bietet eine systematische Ermittlung des Wertschöpfungsortes. Es kann ohne Brüche auf einzelne Wirtschaftssubjekte und auf Wirtschaftssubjekte mit gleichgerichteten Interessen, MNU, angewendet werden. Wie das System im Vergleich zum TPS und der GKKB zu bewerten ist, wird nun untersucht.

4.3.3.2. Vergleichende Kritik

Der vorangegangene Abschnitt zeigt, die Bemessungsgrundlagenteilung bildet in ihren 4.435
Teilen und als Ganzes ein stringentes System zur internationalen Gewinnaufteilung. Im Zuge der systemimmanenten Kritik wurde das System um die selektive Konsolidierung ergänzt. So können missbräuchlich Gestaltungen innerhalb des Systems verhindert werden, ohne eine Angemessenheitsprüfung oder ähnlich ermessensabhängige Instrumente einsetzen zu müssen. Nun wird geprüft, ob das weiterentwickelte System, den in Teil 3 aufgestellten Anforderungen genügt.

4.3.3.2.1. Steuerpolitischer Rahmen Die Analyse beginnt, wie bisher, mit dem 4.436
steuerpolitischen Rahmen. Zuerst wird die Steuergerechtigkeit diskutiert, dann der Steuerwettbewerb und die Steuerrechtsharmonisierung. Die Analyse der Besonderheiten MNU schließt den Unterabschnitt ab.

4.3.3.2.1.1. Steuergerechtigkeit Ein Aufteilungssystem stellt Steuergerechtig- 4.437
keit her, wenn es an die wirtschaftliche Zugehörigkeit anknüpft, die staatlichen Beiträge zur Wertschöpfung sachgerecht berücksichtigt, die Staaten an den Chancen und Risiken der Tätigkeit beteiligt und diese das Abgrenzungsergebnis nicht unilateral beeinflussen können sowie eine formale Substratverlagerung durch die MNU verhindert. Ob die Anforderungen erfüllt sind, wird nun diskutiert.

Die Bemessungsgrundlagenteilung setzt für ein Besteuerungsrecht allein die wirt- 4.438
schaftliche Betätigung in einem Staat voraus. Eine rechtliche oder örtliche Zugehörigkeit, i. S. d. Registrierung oder Ansässigkeit, ist nicht erforderlich. Soweit Merkmale,

¹³⁴⁹Ein Anwendungsfall ist die Schaffung von iWG. Die Erstellung kann wesentlich in einem Staat erfolgen und dann eine Verlagerung in einen niedriger besteuernenden Staat erfolgen. Der erstgenannten Staat erhält u. U. keinen oder nur einen marginalen Substratanteil aus konsumtiver Zugehörigkeit.

wie die Ansässigkeit, herangezogen werden, dient dies der Festlegung des Wertschöpfungsortes.¹³⁵⁰ Sie sind folglich nur verstärkende Indizien.

Da jede marginale wirtschaftliche Tätigkeit eine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründet, ist die Schwelle für ein Besteuerungsrecht sehr niedrig. Das System nähert sich der Ortsanwesenheit an, gleichwohl genügt diese für ein Besteuerungsrecht nicht. Durchreisende und Urlauber, bspw., werden nur steuerpflichtig, wenn sie eine wirtschaftliche Zugehörigkeit durch Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr eines Landes begründen.¹³⁵¹ Der reine Aufenthalt genügt dafür nicht. Die Bemessungsgrundlagenteilung knüpft damit, wie gefordert, an die wirtschaftliche Zugehörigkeit an. **4.439**

Das System bestimmt die wirtschaftliche Zugehörigkeit unabhängig von den nationalen Rechtsordnungen und teilt die Besteuerungsrechte noch vor deren Wertung, wie z. B. die Einkunftsart, auf. Ein Staat kann innerhalb des Systems seinen Bemessungsgrundlagenanteil daher weder direkt noch indirekt durch die Ausübung seines Besteuerungsrechts beeinflussen.¹³⁵² Dies gelingt ihm nur, wenn er die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Steuerpflichtigen zu ihm stärkt. Eine einseitige Anwendung anderer Aufteilungsfaktoren als π_n und κ_n oder die Veränderung ihrer Berechnung dagegen ist unzulässig. Sie verletzt das Ziel eines einheitlichen, systematischen Vorgehens bei der Steueraufteilung und kann eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung auslösen. Ansonsten ist eine unilaterale Beeinflussung des Abgrenzungsergebnisses ausgeschlossen. **4.440**

Die Staaten erwarten einen vom Beitrag zur Wertschöpfung abhängigen Substratan- teil. Sie gehen davon aus, dass die Wertschöpfung vor Ort mit dem staatlichen Beitrag zur Wertschöpfung korreliert. Die Bemessungsgrundlagenteilung misst diesen Beitrag anhand der Intensität und der Bedeutung eines Staates für die wirtschaftliche Aktivität einer MNU. Steigt die Intensität bzw. die Bedeutung eines Staates erhält dieser einen größeren Substratanteil. Die staatlichen Beiträge zur Wertschöpfung werden damit sachgerecht berücksichtigt. **4.441**

Einschränkend ist zu beachten, dass die Messung der Intensität und Bedeutung nicht analytisch fundiert ist, sondern aus politischen bzw. faktischen Erwägungen resultiert. Bei der Messung der Intensität orientiert sich das System am Vorschlag von *Schanz*, nämlich 3/4 der Bemessungsgrundlage für eine produktive und 1/4 für eine konsumtive Zugehörigkeit.¹³⁵³ Die Bedeutung dagegen wird anhand des Anteils am weltweiten **4.442**

¹³⁵⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4 u. 11-12.

¹³⁵¹Fraglich ist, ob der Erhebungsaufwand im Verhältnis zum Steuerertrag gerechtfertigt ist. Vermutlich ist er relativ hoch, da Durchreisende und Urlauber regelm. keine Einkünfte erzielen, sondern nur einen kleinen Teil davon verzehren. Der Erhebungsaufwand kann durch die in Absatz 4.3.3.2.3.5 vorgeschlagenen Maßnahmen reduziert werden. Sollte eine Steuerpflicht begründet werden, kann zur Anspruchssicherung der Zweck des Aufenthalts z. B. bei Visumserteilung erfasst werden. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit kann durch Transaktionen dokumentiert werden.

¹³⁵²Die maximale Höhe der Bemessungsgrundlage ist der anteilige Bruttoertrag. Das bedeutet, soweit ein Staat einen Abzug von Aufwendungen zulässt, mindert er sein Steuersubstrat, mithin die effektive Steuerlast. Er beeinflusst jedoch nicht die Höhe des Substratanteils des anderen Staates. Diese tritt nur ein, wenn dadurch eine veränderte wirtschaftlich Zugehörigkeit eintritt.

¹³⁵³Von dem gleichen Verhältnis wie *Schanz* geht, z. B., die *National Tax Association (NTA)* aus. Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 201-202.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Umsatz, π_n , und Aufwand, κ_n , bestimmt. Die genutzten Zahlungsgrößen sind äußere Merkmale wirtschaftlicher Aktivität und daher nicht sachfremd.¹³⁵⁴ Prinzipiell wird dem Staat, der den größten Wertschöpfungsbeitrag leistet, der größte Teil der Bemessungsgrundlage zugewiesen, doch innerhalb dieser Anforderung sind andere Kennzahlen und Relationen denkbar.¹³⁵⁵ Da die Aufteilungsquote analytisch nicht bestimmbar ist, muss eine konsensfähige Konvention gefunden werden.¹³⁵⁶ Dies ist die Aufgabe der politischen Entscheidungsträger.¹³⁵⁷

Die Staaten beteiligen sich prinzipiell an den Chancen und Risiken der MNU, da der weltweite Erfolg als Bemessungsgrundlage dient und die Staaten daher an etwaigen Erfolgsschwankungen teilnehmen. Allerdings ist eine Verschiebung der Chancen- und Risikotragung zwischen ihnen möglich. Die Substrataufteilung hängt von den lokalen Umsätzen und Aufwendungen ab. Korrelieren diese nicht, kann daraus eine Verschiebung der Bemessungsgrundlagen und somit der Beteiligung an den Chancen und Risiken folgen. Stark vereinfacht bedeutet dies: Eine profitable MNU ist in zwei Staaten (A; B) tätig. Ihre Leistungen kann sie ausschließlich Staat A absetzen. Die Leistungserstellung nimmt sie nur in Staat B vor. Aufgrund eines unvorhergesehenen Ereignisses kann die MNU ihre Erzeugnisse in Staat A nicht mehr absetzen. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit endet. Im Staat B entstehen ihr *c. p.* jedoch weiterhin Aufwendungen. Da die MNU nun allein Staat B zuzuordnen ist, sind allein diesem etwaige Verluste zuzurechnen.

4.443

Das System verhindert die formale Substratverlagerung sowohl durch die MNU als auch die Staaten. Ursächlich ist, dass weder die Änderung der Qualifikation der Einkunftsquelle noch die Anpassung der Transferpreise die Substratzuordnung beeinflusst. Eine Substratverlagerung kann nur erreicht werden, wenn sich die Intensität oder die Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ändert. MNU können dies direkt durch die Ausgestaltung ihrer Tätigkeit steuern, während die Staaten nur mittelbar durch eine Stärkung der Standortvorteile Einfluss nehmen können. Zugleich ist der Gestaltungsspielraum begrenzt durch die Möglichkeit, in einem Staat Güter und Dienstleistungen zu beschaffen bzw. abzusetzen. Das Gestaltungspotential ist anders als bisher weder durch die Steuerpflichtigen noch die Staaten allein bestimmt.

4.444

Im Ergebnis erfüllt die Bemessungsgrundlagenteilung die Forderung nach der Steuer-gerechtigkeit besser als die beiden anderen Aufteilungssysteme. Sie knüpft tatsächlich an die wirtschaftliche Zugehörigkeit dem Grunde und der Höhe nach an, verhindert die

4.445

¹³⁵⁴Die GKKB nutzt für die Aufteilung ebenfalls den Umsatz. Vgl. Kommission, *COM(2016)683 final*, S. 2, 12, 16 u. 31 Art. 28. Für den FVG wird die Zugehörigkeit durch rein qualitative Faktoren bestimmt und die Einkunftsquelle vollständig zugeordnet. Vgl. Bruins u. a., *Report*, S. 22-27 u. OECD-MA 2017.

¹³⁵⁵Vgl. Valta, *Steuerrecht*, S. 277 u. 280-281. Kritisch ist *Valtas* Vorschlag für die einzelnen Einkunftsarten unterschiedliche Anteile festzulegen. Die gegenwärtige Quellenzuordnung bildet eine mögliche Ausprägung davon und setzt Anreize für die Zahlungsstromtransformation.

¹³⁵⁶Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444, Valta, *Steuerrecht*, S. 280-281 u. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 202 u. 203.

¹³⁵⁷Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 443-444.

unilaterale Beeinflussung des Aufteilungsergebnisses, berücksichtigt die unterschiedlich hohen Beiträge der Staaten, beteiligt prinzipiell alle Staaten an den Chancen und Risiken der unternehmerischen Tätigkeit und unterbindet die formale Substratverlagerung.¹³⁵⁸ Als nächstes folgt die Prüfung, ob der positive Befund ebenso für die Umsetzung des Steuerwettbewerbs gilt.

4.3.3.2.1.2. Steuerwettbewerb Die Bemessungsgrundlagenteilung soll den Staaten die Möglichkeit belassen im Standortwettbewerb steuerliche Anreize zu setzen, um Real- und Finanzinvestitionen fördern. Der damit mögliche Steuerwettbewerb soll in einem verlässlichen Ordnungsrahmen stattfinden. Gleichzeitig sollen diese Anreize nicht ausschließlich in einem Steuersatzwettbewerb bestehen. **4.446**

Das System beschränkt sich auf die Festlegung, wie jeder Staat seinen Anteil an der Bemessungsgrundlage einer MNU bestimmt. Eine Vorgabe, wie die Staaten die Bemessungsgrundlage bestimmen und welchen Tarif sie anwenden, existiert dagegen nicht. Da jeder Staat die Steuerbelastung für seinen Anteil an der Bemessungsgrundlage nach seinen Bedürfnissen festlegen kann, kann jeder Staat steuerliche Anreize im Standortwettbewerb setzen. Der Steuerwettbewerb ist möglich. **4.447**

Die steuerlichen Anreize dürften sich auf Real- und Finanzinvestitionen konzentrieren, da die Verlagerung von mobilen Bemessungsgrundlagen grds. kaum Auswirkung hat. Dies folgt daraus, dass sich die Gewinnverlagerung mittels Transferpreisen wegen der Verschränkung der Besteuerungsrechte und der Konsolidierung nicht auswirken und die mit mobilen Bemessungsgrundlagen verbundenen Umsätze und Aufwendungen ggü. Dritten aufgrund der primären Verwendung innerhalb der MNU gering sind. Sofern Investitionen bzw. mobile Bemessungsgrundlagen verlagert werden, ändert sich zwar die konsumtive Zugehörigkeit, aber i. d. R. nicht die produktive Zugehörigkeit, welche für den wesentlichen Anteil an der Bemessungsgrundlage steht. **4.448**

Die Bemessungsgrundlagenteilung bietet einen verlässlichen Ordnungsrahmen für die Steueraufteilung. Sie beschränkt sich auf die Zuordnung und Abgrenzung der Anteile am Steuersubstrat. Da die Zuordnung und Abgrenzung nicht durch den Wechsel der Tätigkeit oder der Rechtsform beeinflusst werden können, sondern nur von der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit abhängen, kann ein Staat durch die Änderung seiner Steuerrechtsordnung den Substratanteil eines anderen Staates nicht beeinflussen. Jeder Staat kann sich also, *c. p.*, darauf verlassen, dass sich sein Substratanteil immer in gleicher Weise bestimmt. **4.449**

Entscheidungserheblich ist für die MNU auch bei der Bemessungsgrundlagenteilung die effektive Steuerlast, so dass der (effektive) Steuersatz nach wie vor das entscheidende Kriterium ist. Gleichwohl wird der Steuersatzwettbewerb entschärft. Eine Steuersatzsenkung kann zu einem Zugewinn an Substratanteilen auf der Ebene der konsumtiven bzw. produktiven Zugehörigkeit führen. Dem sind natürliche Grenzen gesetzt, **4.450**

¹³⁵⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 4-5.

da sich das Angebot bzw. die Nachfrage erschöpfen kann, so dass die zusätzlichen Bemessungsgrundlagenanteile die Mindereinnahmen aufgrund der verringerten Steuersätze nicht (mehr) kompensieren. Besonders bei einer unelastischen Nachfrage ist die Wahrscheinlichkeit hoch, dass eine steuerliche Entlastung nicht zu einem größeren Bemessungsgrundlagenanteil des jeweiligen Staates führt.

Ein anderes Bild kann sich ergeben, wenn der Steuersatz zwischen konsumtiver und produktiver Zugehörigkeit gespalten oder nach der Branche unterschieden wird. Im ersten Fall würde sich der Steuerwettbewerb verschärfen, da die Staaten versuchen könnten, durch entsprechende Steuersatzsenkungen den Substratanteil insb. aus konsumtiver Zugehörigkeit zu maximieren.¹³⁵⁹ Im zweiten Fall könnten die Staaten Branchen mit relativ unelastischer Nachfrage hoch besteuern und umgekehrt. Dem bisherigen System ggü. besteht der Vorteil, dass nur ein Bruchteil der Bemessungsgrundlage betroffen ist. Somit ist der Effekt von Steuersatzänderungen geringer als unter dem TPS und vermutlich der GKKB.¹³⁶⁰ **4.451**

Das Aufteilungssystem ermöglicht u. U. einen echten Leistungswettbewerb zwischen den Staaten, wenn Unternehmungen durch vertragliche Vereinbarung wirtschaftliche Beziehungen zu einem Staat knüpfen können, um gezielt Leistungen eines Drittstaates zu nutzen, bspw. den Rechtsschutz. Die Prüfung, inwieweit das Nonaffektationsprinzip eingehalten wird, unterbleibt, da diese u. a. (verfassungs-)rechtliche Fragen aufwirft, die über die angestrebte ökonomische Analyse hinausgeht. **4.452**

Insgesamt ermöglicht die Bemessungsgrundlagenteilung innerhalb eines verlässlichen Ordnungsrahmens Steuerwettbewerb, ohne in einen intensiven Steuersatzwettbewerb zu münden. Im Vergleich zum TPS betrifft die Substratverlagerung primär den konsumtiven Teil der Bemessungsgrundlage, d. h. die Investitionen, während der produktive Teil, der Umsatz, kaum verlagert werden kann. Der Einfluss der MNU ist für diesen Teil auf die Preis-Mengen-Gestaltung beschränkt, so dass sie hier nur mittelbar Einfluss auf die Substratverteilung nehmen können. Somit ist ihr Gestaltungsspielraum schwächer. Der Steuersatzwettbewerb sollte ebenfalls beschränkt werden. Anders als bei der GKKB können Anreize auf Ebene der Bemessungsgrundlagenermittlung gesetzt werden, somit ist der nominale Steuersatz nicht der einzige Einflussfaktor. Das System erfüllt somit die Anforderungen besser als die alternativen Systeme. Gleichwohl ist die Teilnahme am Steuerwettbewerb nur teilw. freiwillig. **4.453**

4.3.3.2.1.3. Steuerrechtsharmonisierung Eine Harmonisierung der Steuerrechtsordnungen kann die Möglichkeiten zur Steuergestaltung durch weniger steuerliche Anreize einschränken.¹³⁶¹ Vom Zielkonflikt mit dem Steuerwettbewerb abgesehen, **4.454**

¹³⁵⁹Vgl. Agúndez-García, *Consolidated Tax Base*, S. 56-57.

¹³⁶⁰Davon unabhängig muss geprüft werden, ob die Spaltung mit dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot gem. Art. 3 GG zu vereinbaren ist. Allerdings steht dem Gesetzgeber ein großer Gestaltungsspielraum zu. Vgl. BVerfG, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, u. 2 BvL 2/08 u. BVerfG, 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82.

¹³⁶¹Vgl. Schön, *StuW* 2012, S. 217.

liegen die nötigen Voraussetzungen für eine Harmonisierung nicht vor.¹³⁶² Daher soll es genügen, wenn die Bemessungsgrundlagenteilung die Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung mit einer möglichst geringen Steuerrechtsharmonisierung verhindert.

Die Bemessungsgrundlagenteilung erfordert eine einheitliche Umsetzung der Aufteilungsmechanismen, doch müssen die Staaten ihre Rechtsordnungen nicht harmonisieren. Zum einen setzt das System für die Zuordnung des Besteuerungsrechts vor den Wertungen der nationalen Steuerrechtsordnungen an. Ein Besteuerungsrecht entsteht nur, wenn eine MNU eine wirtschaftliche Zugehörigkeit gem. Bemessungsgrundlagenteilung begründet. Eine abweichende Definition der Anknüpfungspunkte bzw. Qualifikation der Sachverhalte durch die einzelnen Staat beeinflusst die Besteuerungsbefugnis nicht. Eine Rechtsharmonisierung ist nicht nötig. **4.455**

Zum anderen können die Staaten die Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, mithin ihren Substratanteil nicht durch Rechtsanpassungen beeinflussen, obwohl dieser teilw. von nationalen Regelungen, namentlich π_n und κ_n , abhängt. Für die Intensität gilt ein festes Aufteilungsverhältnis, welches die Staaten gemeinsam und unabhängig von ihrer Steuerrechtsordnung festlegen. Dieses Verhältnis, 3/4 der Bemessungsgrundlage bei produktiver Zugehörigkeit bzw. 1/4 bei konsumtiver Zugehörigkeit, muss jeder Staat einhalten, sonst ist die Summe der Bemessungsgrundlagenanteile größer oder kleiner 100 % und es tritt eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung ein. Die Regelung ist nicht Teil der Steuerrechtsordnungen, so dass diese nicht harmonisiert werden müssen. **4.456**

Die Bedeutung der wirtschaftlichen Beziehung richtet sich nach dem Umfang der Umsätze und Aufwendungen, die einem Staat zuzuordnen sind. Selbst wenn ein Staat die Ermittlung der Umsätze und Aufwendungen anpasst, ändert sich sein Substratanteil nicht, da die Anpassung sowohl den Zähler als auch den Nenner des jeweiligen Faktors, π_n und κ_n , betrifft. Eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung kann nicht eintreten. Gleiches gilt, wenn ein Staat auf die Besteuerung verzichtet. Folglich ist eine Steuerrechtsharmonisierung auch unter dem Aspekt der Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht erforderlich. **4.457**

Dies gilt ebenso für die Konsolidierung. Zwar können die Staaten den Beginn bzw. das Ende der Konsolidierungspflicht unterschiedlich festlegen, doch sollte im Zeitablauf ein Ausgleich stattfinden. Eine zeitliche Verschiebung des Zugriffs kann zwar eintreten, aber der Substratanteil selbst bleibt grds. unverändert. Die Konsolidierung setzt ebenfalls keine Harmonisierung des nationalen Rechts voraus. **4.458**

Differenzen im zeitlichen Entstehen der Steuerpflicht durch eine Änderung oder Aufgabe der wirtschaftlichen Tätigkeit können ggf. Gestaltungen ermöglichen. Die dafür erforderliche intertemporale Analyse übersteigt die angestrebte Machbarkeitsanalyse. Sie ist späteren Untersuchungen vorbehalten. **4.459**

¹³⁶²Vgl. Unterkapitel 3.4.2.

Zusammengefasst fordert das System eine geringe Harmonisierung. Es beschränkt sich auf die Einhaltung des Aufteilungsmechanismus und damit auf eine Notwendigkeit, die für alle internationalen Aufteilungsregeln gilt. Im Vergleich zur GKKB, die eine einheitliche Festlegung der Bemessungsgrundlage verlangt, und zum FVG, der zumindest auf bilateraler Ebene ein einheitliches Vorgehen bei der Anwendung und Interpretation der Mechanismen erfordert, besitzt die Bemessungsgrundlagenteilung den geringsten Harmonisierungsbedarf. Die Bewältigung der Besonderheiten der MNU untersucht der nächste Absatz. 4.460

4.3.3.2.1.4. Besonderheiten multinationaler Unternehmen Die Bemessungsgrundlagenteilung erfüllt die bisher untersuchten steuerpolitischen Anforderungen besser als die Alternativen. Nun wird geprüft, ob dies auch für die Besonderheiten MNU gilt. Analysiert werden die Auswirkungen auf die spezialisierungsbedingte Mobilität, die Synergieeffekte und die Nahestehendenproblematik. 4.461

Das Aufteilungssystem schränkt die steuerlichen Vorteile der spezialisierungsbedingten Mobilität ein, ohne Standortwechsel zu verhindern. MNU können Wirtschaftsgüter und Aktivitäten mit steuerlicher Wirkung verlagern. Allerdings ist der Effekt begrenzt auf die tatsächliche Änderung der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Eine formale Änderung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Aktivität genügt nicht. Für iWG, z. B., heißt das, neben dem Wirtschaftsgut muss tats. auch dessen Pflege und Weiterentwicklung resp. die Nutzung im anderen Staat erfolgen. Andernfalls bleibt die konsumtive und die produktive Zugehörigkeit, mithin die steuerliche Zuordnung, unverändert. Dies gilt unabhängig davon, ob eine Konsolidierung erfolgt oder nicht, da die Konsolidierung die wirtschaftliche Zugehörigkeit nicht beeinflusst. 4.462

Es bestehen allerdings zwei Einschränkungen. Beide sind nicht Kern der Arbeit und werden daher nur vollständigkeithalber genannt. Einerseits kann durch intertemporale Gestaltungen Substrat verlagert werden. Andererseits ist bei Transaktionen mit MNU-Elementen, die nicht der Bemessungsgrundlagenteilung unterliegen, die Verlagerung von Steuersubstrat möglich. Inwieweit eine Substratverlagerung aufgrund der spezialisierungsbedingten Mobilität verhindert werden kann, hängt davon ab, welchen Regelung die Staaten in diesem Fall vorsehen.¹³⁶³ Die Bemessungsgrundlagenaufteilung jedenfalls ist dazu prinzipiell in der Lage diese zu verhindern. 4.463

Die Synergieeffekte sollen möglichst verursachungsgerecht, jedenfalls plausibel aufgeteilt werden. Die Bemessungsgrundlagenteilung verzichtet auf eine verursachungsgerechte Ermittlung der individuellen Beiträge zu den Synergieeffekten, sondern teilt sie, wie die GKKB, mit dem konsolidierten Gewinn auf. Jeder Staat erhält folglich einen Anteil an den Synergieeffekten, der seiner relativen Bedeutung für die (gesamte) MNU entspricht. Durch die Konsolidierung berücksichtigt das System positive und negative Synergieeffekte. Allerdings löst es das Zurechnungsproblem nicht analytisch, sondern 4.464

¹³⁶³S. Abschnitt 4.3.2.5 u. Absatz 4.3.3.1.3.2.

bietet neben dem TPS und der GKKB eine weitere Möglichkeit Synergieeffekte aufzuteilen. Die Aufteilung ist gleichwohl plausibel, da es nicht abwegig ist, dass der Beitrag zu dem Synergieeffekt mit dem Erfolgsanteil steigt.

Es bestehen auch hier Einschränkungen. Einerseits kann an den Grenzen des Systems der Einfluss von Synergieeffekten auf die sachgerechte Erfolgszuordnung nicht ausgeschlossen werden. Dies liegt jedoch nicht an der Bemessungsgrundlagenteilung, sondern an dem gewählten Mechanismus bei dem Übergang von der Bemessungsgrundlagenteilung zum TPS bzw. der GKKB. Dies ist systembedingt und nicht durch die Bemessungsgrundlagenteilung zu lösen. Andererseits sind intertemporale Gestaltungen denkbar. Sie sind nicht Gegenstand der Arbeit und werden nicht vertieft. **4.465**

Schließlich muss die Bemessungsgrundlagenteilung das Nahestehendenproblem lösen ohne ein Sonderrecht für MNU zu schaffen. Innerhalb des Systems gelingt ihr das, da sich interne Transaktionen aufgrund der Konsolidierung nicht auswirken. Über die Substrataufteilung entscheidet allein der Umfang der Transaktionen mit Dritten in den Staaten, denen die MNU wirtschaftlich zugehörig ist. **4.466**

Die Konsolidierung selbst stellt zwar ein Sonderrecht dar, allerdings ist dessen Reichweite auf Unternehmungen beschränkt, die aufgrund ihres Näheverhältnisses in der Lage sind, eine Gewinnverlagerung herbeizuführen. Einerseits muss mit dem Anspruch auf 75 % der Gesellschaftsanteile und 50 % des Gewinns eine ausreichende rechtliche Integration vorliegen. Andererseits müssen die MNU-Elemente einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Leistungsaustausch vornehmen. Solange der Leistungsaustausch fehlt, werden Gewinne grds. nicht verlagert. Dadurch wird verhindert, dass das Erreichen der Beteiligungsschwellen ein Umschalten in der steuerlichen Behandlung bewirkt. Damit geht das System zielgerichteter vor als die GKKB, die nur auf die rechtliche Integration abstellt. Im Vergleich zum TPS kommt es zwar ohne Sanktionen aus, aber es ist klar ein Sondersteuerrecht für MNU. In Summe bedeutet das vorgesehene Sonderrecht einen schwereren Eingriff als bei dem TPS, aber einen schwächeren als bei der GKKB. An den Grenzen hängt die Beurteilung wieder von dem tatsächlich verwendeten Aufteilungssystem ab, dies jedoch nicht der Bemessungsgrundlagenteilung anzulasten, sondern ein allgemeines Problem aller Aufteilungssysteme. Sie erfüllt die Anforderung teilw. **4.467**

Zusammengefasst bietet das System nur wenig steuerliche Anreize, mobile Bemessungsgrundlagen zu verlagern.¹³⁶⁴ Zudem allokiert es die Synergiepotentiale plausibel und löst die Nahestehendenproblematik. Dafür begründet es mit der Konsolidierung ein Sonderrecht für MNU, beschränkt sich aber auf Fälle, in denen die MNU-Elemente gemeinsam wirtschaftlich aktiv werden und Steuersubstrat verlagern können. Die Bemessungsgrundlagenteilung knüpft an die Entscheidungsgrößen der MNU an und verhindert wirksam die Gestaltung mittels (formaler) Substratverlagerung. Eingriffe mit Auswirkung auf sämtliche Wirtschaftssubjekte, wie allgemeine Betriebsausgabenabzugs- **4.468**

¹³⁶⁴Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 442.

verbote, bedarf es nicht. Das System ist insgesamt besser in der Lage die Anforderung zu erfüllen als das TPS und die GKKB.

4.3.3.2.2. Internationale Steuerrechtsprinzipien Das internationale Recht gewährt allen Staaten umfassende Gestaltungsmacht.¹³⁶⁵ Die Souveränität begrenzen i. G. nur die Wahrung der sachlichen Nähe und der formellen Territorialität sowie der Einhaltung der europäischen Diskriminierungsverbote, der MT-RL und der ZL-RL.¹³⁶⁶ **4.469**

Die Bemessungsgrundlagenteilung genügt, wie die anderen Aufteilungssysteme, dem Völkergewohnheitsrecht.¹³⁶⁷ Sie knüpft an die wirtschaftliche Zugehörigkeit an. Sie setzt zwar eine weniger enge Verbindung voraus als die juristische oder territoriale Zugehörigkeit, dennoch stellt sie eine ausreichende Sachnähe her. **4.470**

Die Verschränkung der Besteuerungsrechte und die Möglichkeit, im Ausland entstandene Einkünfte zu besteuern, verstoßen nicht gegen das Völkerrecht. Denn das Völkerrecht verbietet die Besteuerung im Ausland begründeter Sachverhalte und einen mehrfachen Zugriff auf dieselbe Quelle nicht, sondern es setzt nur einen „*genuine link*“ voraus.¹³⁶⁸ Dieser ist durch die wirtschaftliche Beziehung zur Steuerhoheit bereits gegeben.¹³⁶⁹ Darüber hinaus beschränkt das System den Zugriff in Abhängigkeit von der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Es stellt also nicht nur Sachnähe her, sondern reduziert das Besteuerungsrecht auf den Substratanteil, der nach diesem Modell durch den Beitrag des jeweilige Staates entsteht. **4.471**

Das System verletzt auch nicht den Grundsatz der formellen Territorialität, obwohl die Staaten Informationen nutzen, die nicht auf ihrem Hoheitsgebiet entstanden sind. Die Nutzung sowie die Sammlung und der Austausch von Informationen über ausländische Steuerpflichtige wird vom Grundsatz der formellen Territorialität gedeckt. Mithin können die Staaten die Erhebung von Informationen auf das eigene Hoheitsgebiet beschränken und sich die gewonnenen Erkenntnisse gegenseitig mitteilen. – Praktisch können alle erforderlichen Informationen ohne eigene Ermittlungen im Ausland erlangt werden.¹³⁷⁰ – Das System wahrt folglich auch in Bezug auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen das Völkerrecht. **4.472**

Das Aufteilungssystem knüpft nicht an die Nationalität der Steuerpflichtigen an. Eine direkte Diskriminierung entsteht also nicht. – Verzichtet ein Staat auf die Steuererhebung, könnte der andere Staat einen Anreiz sehen, eine höhere Besteuerung (ausländischer) Einkünfte vorzunehmen, z. B. um eine vermeintliche Nichtbesteuerung zu verhindern. Die unterschiedliche Belastung von In- und Ausländern ist diskriminierend und unzulässig, wenn die höhere Belastung aufgrund des Status als Ausländer **4.473**

¹³⁶⁵Vgl. Kap. 3.2 u. Schön, *StuW 2012*, S. 219.

¹³⁶⁶Vgl. Kap. 3.2 u. Schön, *StuW 2012*, S. 219.

¹³⁶⁷Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219.

¹³⁶⁸Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219 u. Unterkapitel 3.2.1.

¹³⁶⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219 m. w. N.

¹³⁷⁰Kritisch zu den erforderlichen Informationsaustauschabkommen Hey, *StuW 2005*, S. 323.

erfolgt.¹³⁷¹ Da jeder Staat seinen Steuerzugriff auf seinen Substratanteil beschränken soll, dürfte eine solche Situation nicht eintreten.

Ob eine indirekte Diskriminierung stattfindet, hängt von der Umsetzung ab. *Prima facie* ist das nicht der Fall, da das System für eine einheitliche und gleichmäßige Anwendung gedacht ist. Ob diese gewährleistet wird, ist i. R. d. Machbarkeitsanalyse ohne Informationen über die tats. Umsetzung nicht zu bestimmen. Eine abschließende Beurteilung ist daher nicht möglich. 4.474

Die europäischen Grundfreiheiten werden nicht verletzt, da das System den Marktzugang nicht aufgrund der Staatsangehörigkeit einschränkt. Die Differenzierung richtet sich allein nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und dem wirtschaftlichen Integrationsgrad. Beide Kriterien sind für die Besteuerung zulässige Differenzierungsmerkmale. Da sie der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten dienen, wäre ihre Anwendung selbst bei einer etwaigen Verletzung der Grundfreiheiten gerechtfertigt. Das System ist europarechtskonform. 4.475

Die Betrachtung der europäischen Richtlinien ergibt ein gemischtes Bild. Dividenden werden erst auf Ebene des ultimativen Anteilseigners besteuert. Eine Quellenbesteuerung erfolgt nicht. Damit erfüllt die Bemessungsgrundlagenteilung die Anforderungen der MT-RL. Das Besteuerungsrecht für Zins- und Lizenzzahlungen wird geteilt. Da eine Quellenbesteuerung verboten ist, verletzt das System die ZL-RL.¹³⁷² Die Rechtsverletzung ist Folge der notwendigen ökonomischen Gleichbehandlung aller Einkünfte und tritt nur bei unkonsolidierten MNU-Elementen auf, also solchen mit einer geringen rechtlichen Integration, welche nur selten vorkommen dürften. Die formelle Rechtsverletzung sollte sich materiell nicht auswirken, denn Art. 9 ZL-RL erlaubt weiterreichende Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.¹³⁷³ Die Bemessungsgrundlagenteilung erreicht die mit der ZL-RL angestrebte Vermeidung der Doppelbelastung.¹³⁷⁴ Das System dürfte i. E. richtlinienkonform sein. 4.476

Insgesamt erfüllt das System die Anforderungen des Völker- und Europarechts. Im Vergleich mit den anderen Systemen ist die Bemessungsgrundlagenteilung nur in Bezug auf die ZL-RL kritikwürdig, ohne das Europarecht tatsächlich zu verletzen. Nun wird die Erfüllung der ökonomischen Prinzipien untersucht. 4.477

4.3.3.2.3. Ökonomische Prinzipien Eine wirksame Umsetzung der Bemessungsgrundlagenteilung setzt voraus, dass sie mit den ökonomischen Grundprinzipien vereinbar ist. Ob diese Anforderung erfüllt ist, wird nun diskutiert. Zunächst wird das Leistungsfähigkeitsprinzip, die Entscheidungsneutralität, die Rechts- und Planungssicherheit, schließlich die Aufwandsbelastung und Praktikabilität untersucht. 4.478

¹³⁷¹Es wird vorausgesetzt, dass i. R. d. wirtschaftlichen Zugehörigkeit die Dichotomie Inländer und Ausländer noch sinnvoll anwendbar ist. Da In- und Ausland sich auf ein territoriales Verständnis beziehen, könnte das bei der wirtschaftlichen Zugehörigkeit entfallen.

¹³⁷²Vgl. Jacobs u. a., *Unternehmensbesteuerung*, S. 951-952.

¹³⁷³Vgl. Musil, in: *Musil/Weber-Grellet, RL 2003/49/EG*, Vor Art. 1 Rn. 6.

¹³⁷⁴Vgl. Kaminski/Strunk, *Unternehmenspraxis*, S. 14.

4.3.3.2.3.1. Leistungsfähigkeitsprinzip Die Bemessungsgrundlagenteilung genügt dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn es die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips sowie der Markteinkommenstheorie zulässt und eine Doppelbesteuerung bzw. Doppelnichtbesteuerung verhindert. 4.479

Die Bemessungsgrundlagenteilung erlaubt allen Staaten, ihre Bemessungsgrundlage anhand der nationalen Steuerrechtsordnung zu ermitteln.¹³⁷⁵ Sie gibt also die Art und den Umfang der berücksichtigungsfähigen Betriebseinnahmen und -ausgaben nicht vor. Ob das Leistungsfähigkeitsprinzip eingehalten wird, obliegt damit, wie im TPS, der Verantwortung und Beurteilung der Staaten.¹³⁷⁶ Das System steht der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzip jedenfalls nicht entgegen. 4.480

Das System könnte eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips und mittelbar des Leistungsfähigkeitsprinzips hervorrufen, wenn Aufwendungen und Verluste, Freibeträge nicht oder nicht angemessen berücksichtigt werden und so die Steuerprogression unzutreffend erfolgt.¹³⁷⁷ Das Problem ist aus dem Vorliegen einer mehrfachen Ansässigkeit natürlicher Personen unter Anwendung des Welteinkommensprinzips als Ländersplitting-Effekt bekannt. Danach können Steuerpflichtige, die Einkünfte in mehreren Ländern erzielen, aufgrund mehrfacher Gewährung von Frei- oder Abzugsbeträgen einer geringeren Bemessungsgrundlage und eines niedrigeren progressiven Steuersatzes folglich einer niedrigeren Besteuerung unterliegen *et vice versa*, als wenn sie ihre Einkünfte nur in einem Staat erzielt hätten.¹³⁷⁸ 4.481

Der Effekt lässt sich vermeiden, wenn jeder Staat zunächst den (konsolidierten) Gesamterfolg der MNU bestimmt.¹³⁷⁹ Auf diesen wendet jeder Staat die nationalen Abzugsbeträge, z. B. Freibeträge, an und ermittelt anhand des verbleibenden Betrags den (progressiven) Steuersatz.¹³⁸⁰ In der Folge berücksichtigt jeder Staat alle nach seiner Steuerrechtsordnung leistungsfähigkeitsbeeinflussenden Faktoren einmalig und ermittelt den zugehörigen (progressiven) Steuersatz.¹³⁸¹ Der Steuersatz wird dann nur auf den jeweiligen Anteil an der Bemessungsgrundlage angewandt.¹³⁸² Die Bemessungsgrundlagenteilung sieht genau das soeben beschriebene Vorgehen vor. Folglich steht das System der folgerichtigen Umsetzung des objektiven Nettoprinzips nicht entgegen. 4.482

¹³⁷⁵So sieht es auch *van Raad* für die fraktionierte Besteuerung natürlicher Personen vor. Vgl. *van Raad, Proposal*, S. 220.

¹³⁷⁶Grds. sollte dem so sein. Vgl. *van Raad, Proposal*, S. 220. Setzen die Staaten die Berechnung der Bemessungsgrundlage ein, um Investitionen durch eine niedrigere effektive Steuerlast zu ermöglichen, ist dies eine Frage des Steuerwettbewerbs und keine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das Aufteilungssystem.

¹³⁷⁷Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 10-11, *van Raad, WTJ 2010*, S. 154-155 u. 157 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 289-290.

¹³⁷⁸Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11, *van Raad, WTJ 2010*, S. 154-155 u. Homburg, *Steuerlehre*, S. 289-290.

¹³⁷⁹Vgl. Homburg, *Steuerlehre*, S. 289-290.

¹³⁸⁰Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 10-11 u. *van Raad, Proposal*, S. 220 u. 221.

¹³⁸¹Vgl. *van Raad, Proposal*, S. 220.

¹³⁸²Vgl. G. Schanz, *FA 1892*, S. 11.

Außerdem begründet ein etwaiger Progressionsvorbehalt keine Doppelbesteuerung und verletzt nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip.¹³⁸³

Das Aufteilungssystem verwirklicht die Markteinkommenstheorie. Die Konsolidierung verhindert, dass verbundinterne Transaktionen als Realisationstatbestände behandelt werden.¹³⁸⁴ Somit entsteht steuerpflichtiges Einkommen nur durch Markttransaktionen und es wird nur dieses besteuert. **4.483**

Die durch die Konsolidierung eingeschränkte individuelle Leistungsfähigkeitsmessung ist unschädlich. Zwar wird nicht der individuelle Erfolg jedes MNU-Elements der Besteuerung zugrunde gelegt, doch ändert sich die Besteuerung systematisch nicht. Schließlich werden dieselben Prinzipien angewandt, wie bei einer einzigen grenzüberschreitend tätigen Unternehmung. Der Unterschied besteht darin, dass mehrere rechtlich selbständige MNU-Elemente, die eine hohe rechtliche und wirtschaftliche Integration aufweisen und als wirtschaftliche Einheit agieren, von diesem Aufteilungssystem steuerlich als eine Einheit behandelt werden, so als existiert nur eine einzige Unternehmung.¹³⁸⁵ Das Vorgehen verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip jedoch nicht, da die Ermittlung des Einkommens nicht verändert wird. **4.484**

Die Aufteilung der Bemessungsgrundlage in Abhängigkeit von der Intensität, gemessen als produktive und konsumtive Zugehörigkeit, und der Bedeutung, gemessen als Anteil der inländischen an den weltweiten externen Transaktion, der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Steuersubjekts sichert jedem Staat einen Anteil am Steuersubstrat. Da sich die Anteile nicht überlappen, wird das gesamte Steuersubstrat höchstens einmal besteuert.¹³⁸⁶ Eine Doppelbesteuerung ist also ausgeschlossen. **4.485**

Verzichtet ein Staat auf die Besteuerung seines Bemessungsgrundlagenanteils, ist dies unschädlich. Seine Entscheidung beeinflusst die Bemessungsgrundlagenanteile *c. p.* nicht. Die MNU wird zwar durch diesen Staat entlastet, doch der andere Staat behält seinen unveränderten Bemessungsgrundlagenanteil und kann diesen besteuern.¹³⁸⁷ Aus der Sicht des anderen Staats ist die einmalige Besteuerung (seines Anteils) der Bemessungsgrundlage gewährleistet. Damit ist eine Doppelnichtbesteuerung ausgeschlossen.¹³⁸⁸ Regeln zur Beseitigung von Gestaltungen wie „Switch-over“-Klauseln sind folglich entbehrlich. **4.486**

In der Konsequenz ermöglicht die Bemessungsgrundlagenteilung eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Jedenfalls ist die maximal einmalige Erfassung von Erträgen und die mindestens einmalige Erfassungen von Aufwendungen gesichert. Die **4.487**

¹³⁸³Vgl. Unterkapitel 2.1.1.

¹³⁸⁴Vgl. Raupach, *Utopie*, S. 720-721.

¹³⁸⁵S. Unterabschnitt 4.3.3.1.3.

¹³⁸⁶Jedem Staat steht ein Bemessungsgrundlagenanteil von $75\% * (75\% * G) * \pi_n + 25\% * (75\% * G) * \kappa_n$ zu. Da die Summe der Aufteilungsfaktoren, π_n und κ_n , über alle Staaten eins beträgt, wird das Steuersubstrat vollständig und nur einmal verteilt.

¹³⁸⁷Eine Zuweisung des Steuersubstrats zum anderen Staat, wie bei der GKKB, würde eine ungerechtfertigte Durchbrechung des Systems herbeiführen. Vgl. Mayer, *Market*, S. 220.

¹³⁸⁸Vgl. van Hoorn Jr., *StuW 1960*, Sp. 213 u. Valta, *Steuerrecht*, S. 279.

Bemessungsgrundlagenteilung ist damit dem TPS und der GKKB überlegen. Inwiefern dies auf die Allokationseffizienz zutrifft wird nun analysiert.

4.3.3.2.3.2. Allokationseffizienz Allokationseffizienz besteht, wenn ein Aufteilungssystem KEN oder KIN sichert. Bei der Bemessung der Steuerlast dürfen die Staaten auf das Welteinkommen der Steuerpflichtigen resp. MNU zurückgreifen. Demnach müsste sich die präferierte KEN, somit eine effiziente internationale Kapitalallokation, einstellen. Die Gleichgewichtsbedingung lautet:¹³⁸⁹ **4.488**

$$r - t = r^* - t \quad (4.10)$$

Im Ausgangsfall repräsentiert r^* die Bruttorendite eines anderen Staates. Vorliegend ist eine MNU in mehreren Staaten tätig und erzielt eine durchschnittliche Rendite bzw. unterliegt einem durchschnittlichen Steuersatz über alle Staaten. Diese Modifikation verändert die Aussage des Modells nicht, da es unerheblich ist, ob ein Staat oder mehrere Staaten betrachtet werden. Zur Veranschaulichung werden nachfolgend r^{**} und t^{**} anstelle von r^* und t^* verwendet. **4.489**

Wird die Steuerbelastung nach der Intensität der Bindung aufgespalten, lautet das Kalkül eines Steuerpflichtigen hinsichtlich der Steuerbelastung bei einer kombinierten Zugehörigkeit (Inlandsfall (4.11) und Auslandsfall (4.12)): **4.490**

$$t = \frac{3}{4}t_p^i + \frac{1}{4}t_c^i \quad (4.11)$$

$$t^{**} = \frac{3}{4}t_p^a + \frac{1}{4}t_c^a \quad (4.12)$$

Der Index i steht für Inland, a für Ausland, p für eine produktive und c für eine konsumtive Bindung.

Besteht eine produktive Zugehörigkeit eines Inländers zum Ausland ergibt sich folgende Formel: **4.491**

$$t^{**} = \frac{3}{4}t_p^a + \frac{1}{4}t_c^i \quad (4.13)$$

Einsetzen und Umformen liefert:

$$r - \left(\frac{3}{4}t_p^i + \frac{1}{4}t_c^i\right) = r^{**} - \left(\frac{3}{4}t_p^a + \frac{1}{4}t_c^i\right) \quad (4.14)$$

$$r - \frac{3}{4}t_p^i = r^{**} - \frac{3}{4}t_p^a \quad (4.15)$$

Bei Begründung einer konsumtiven Zugehörigkeit eines Inländers zum Ausland ergibt sich das gleiche Bild. Die kombinierte Zugehörigkeit des Inländers bleibt unverändert. Die konsumtive Zugehörigkeit ist definiert als: **4.492**

¹³⁸⁹Vgl. Gleichung 3.1 S. 48.

$$t^{**} = \frac{3}{4}t_p^i + \frac{1}{4}t_c^a \quad (4.16)$$

Einsetzen und Umformen liefert:

$$r - \left(\frac{3}{4}t_p^i + \frac{1}{4}t_c^i\right) = r^{**} - \left(\frac{3}{4}t_p^i + \frac{1}{4}t_c^a\right) \quad (4.17)$$

$$r - \frac{1}{4}t_c^i = r^{**} - \frac{1}{4}t_c^a \quad (4.18)$$

Die beiden Fälle zeigen, dass die Bemessungsgrundlagenteilung trotz Anwendung des Welteinkommensprinzips nicht automatisch zur KEN führt. Ursächlich ist, dass zwei oder mehr Staaten das Steuersubstrat zugreifen. Da die MNU von ihrem Gesamtgewinn ausgeht, stimmen für sie r und r^{**} überein. Folglich entsprechen die Formeln 4.15 und 4.18 der Gleichgewichtsbedingung für KEN nur, wenn auch t^i und t^a übereinstimmen. Daraus folgt, nur wenn in beiden Staaten die gleiche effektive Steuerlast besteht, beeinflusst die Besteuerung die Wahl der produktiven bzw. konsumtiven Zugehörigkeit nicht. Mit anderen Worten, sofern die Auslandstätigkeit nicht einer identischen effektiven Steuerlast wie die Inlandstätigkeit unterliegt, führt das System zu KIN. **4.493**

Werden alle Steuerpflichtigen mit einer grenzüberschreitenden Tätigkeit zusammen betrachtet, d. h., die Formeln 4.15 und 4.18 addiert, ergibt sich: **4.494**

$$r - \frac{3}{4}t_p^i + r - \frac{1}{4}t_c^i = r^{**} - \frac{3}{4}t_p^a + r^{**} - \frac{1}{4}t_c^a \quad (4.19)$$

$$2r - \frac{3}{4}t_p^i - \frac{1}{4}t_c^i = 2r^{**} - \frac{3}{4}t_p^a - \frac{1}{4}t_c^a \quad (4.20)$$

$$r - \frac{3}{8}t_p^i - \frac{1}{8}t_c^i = r^{**} - \frac{3}{8}t_p^a - \frac{1}{8}t_c^a \quad (4.21)$$

Mit einheitlichen Steuersätzen in jedem Staat gilt:

$$t = t_p^i = t_c^i \text{ und } t^{**} = t_p^a = t_c^a$$

Umformen liefert:

$$r - \frac{1}{2}t = r^{**} - \frac{1}{2}t^{**} \quad (4.22)$$

Das Ergebnis der Gesamtbetrachtung entspricht dem der Einzelfallbetrachtung. Da r und r^{**} im Marktgleichgewicht übereinstimmen, tritt bei der Bemessungsgrundlagenteilung KEN nur ein, wenn t und t^{**} gleich sind. Das bedeutet, bei autonomer Festlegung der Steuerlast führt das System prinzipiell zur KIN. **4.495**

Für die MNU bedeutet dies, im Marktgleichgewicht lohnt es sich, zunächst dort anzubieten bzw. zu beschaffen, wo die niedrigsten Steuern anfallen, da dann die Steuerbelastung aus konsumtiver bzw. produktiver Tätigkeit am geringsten ist. Für die Verlagerung bestehen allerdings Grenzen. Mit Blick auf die produktive Beziehung ist **4.496**

diese durch die Absatzmenge definiert. Hinsichtlich der konsumtiven Zugehörigkeit bildet die Beschaffungskapazität die Grenze. Können die Steuerpflichtigen die Mengen in einem Staat nicht ausdehnen, erschöpft sich das Verlagerungspotential, anders als bei dem TPS und der GKKB.

Zusätzlich offenbart Formel 4.21, dass eine zwischen produktiver und konsumtiver Zugehörigkeit gespaltene Besteuerung den Effekt lokal verstärkt. Eine Veränderung der Bruttorenditedifferenz erlaubt eine Anpassung des Steuersatzes für die konsumtive Zugehörigkeit um den Faktor acht, ohne das Verhältnis der Nettorenditen zu verändern. Für die produktive Zugehörigkeit beträgt der Faktor *c. p.* 8/3. **4.497**

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass für die Gesellschafter KEN eintritt. Sie begründen ausschließlich eine konsumtive Zugehörigkeit, und die Gewinnausschüttungen werden, unabhängig vom Wertschöpfungsort der Unternehmung bzw. der Besteuerung der Unternehmensgewinne, nur durch den Staat der konsumtiven Zugehörigkeit besteuert. Folglich ist es aus Gesellschaftersicht gleichgültig, wo sie investieren. Ihre Investitionsentscheidung wird durch ihre persönliche Besteuerung nicht beeinflusst. **4.498**

Die Bemessungsgrundlagenteilung ist i. E. hinsichtlich der Begründung der produktiven und der konsumtiven Zugehörigkeit effizient.¹³⁹⁰ Es entsteht für MNU jedoch nur KIN. Die Anforderung ist vollständig erfüllt. Auf makroökonomischer Ebene beeinflusst die Besteuerung also die Kapitalallokation. **4.499**

4.3.3.2.3.3. Entscheidungsneutralität Die Bemessungsgrundlagenteilung soll entscheidungsneutral sein. Das ist sie, wenn sie selbst keinen Einfluss auf die Gestaltung der Unternehmensaktivität insb. die Investition, die Finanzierung sowie die Rechtsformwahl entfaltet. Diese Anforderungen sind vernachlässigbar, wenn die Steuerpflichtigen die Steuerbefugnis nicht selbst modifizieren können. **4.500**

Die Bemessungsgrundlagenteilung sieht für jede Einkunftsquelle vor, dass der Staat der produktiven Zugehörigkeit immer 3/4 und der Staat der konsumtiven Zugehörigkeit immer 1/4 der Bemessungsgrundlage erhält. Damit können die Steuerpflichtigen allein durch eine Änderung der Einkunftsart die Zuordnung der Besteuerungsrechte nicht beeinflussen¹³⁹¹, sondern sie müssen ihre wirtschaftliche Aktivität dafür tatsächlich anpassen. Die geforderte Besteuerungsbefugnisneutralität liegt vor. **4.501**

Vergleichbar zum TPS, bestimmen die Staaten dem Grunde und der Höhe nach über die Steuerbelastung ihres Bemessungsgrundlagenanteils. Daraus entstehende Belastungsunterschiede bzw. die Nachsteuerrenditen werden durch das System nicht nivelliert. Das System stellt also keine Entscheidungsneutralität in Bezug auf die Wahl der Investition, der Finanzierung und der Rechtsform her. Dezidierte Maßnahmen, um Neutralität zu erreichen, sieht das System nicht vor. **4.502**

¹³⁹⁰Vgl. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 441, der bei der Aufteilung allerdings anders vorgeht.

¹³⁹¹S. Tab. 4.11 u. 4.19.

Die Bemessungsgrundlagenteilung verändert gleichwohl den Einfluss der steuerlichen Anreize auf unternehmerische Entscheidungen, denn je größer der Anteil eines Staates an der effektiven Gesamtsteuerlast ist, desto stärker wird sich eine MNU, *c. p.*, auf dessen Anreize einrichten, während sie Anreizen anderer Staaten wegen der geringeren Auswirkung auf die Gesamtbelastung zunehmend indifferent wird. Daraus können folgende Schlüsse gezogen werden. **4.503**

Erstens, trotz der veränderten Bedeutung der steuerlichen Anreize ist das System nicht entscheidungsneutral, da die Anreize mindestens eines Staates die Unternehmensentscheidungen beeinflussen. Zweitens, der Spielraum für die Unternehmungen steuerliche Anreize zu nutzen sinkt. Während im TPS jeder Sachverhalt, jede Transaktion für einen Staat maßgeschneidert werden kann, ist dies bei der Bemessungsgrundlagenteilung nicht möglich. Die gewählte Gestaltung gilt weltweit und wird von allen Staaten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zugrunde gelegt. Folglich können MNU nicht mehr für jedes MNU-Element die beste steuerliche Gestaltung wählen. Voraussichtlich optimieren sie je nach Verteilung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ihre Struktur entweder speziell für einen Staat oder über alle Staaten, um insgesamt das Maximum der Steueranreize zu nutzen. Drittens, der Einfluss eines Staates ist beschränkt auf die Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsform wirtschaftlich zugehöriger Unternehmungen und MNU, die eine hohe Wertschöpfung vor Ort aufweisen. Die Staaten erhalten einen Teil ihrer Steuerautonomie zurück. **4.504**

Die Untersuchung zeigt, das System stellt die geforderte Steuerbefugnisneutralität, aber keine Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformneutralität her.¹³⁹² Allerdings schränkt es die Möglichkeiten der MNU ein, eine für jeden Staat eine optimierte Gestaltung durchzuführen, da die Vorgaben mindestens zweier Staaten zu berücksichtigen sind. Damit sinkt ggü. dem TPS und der GKKB das Gewicht der steuerlichen Anreize einzelner Staaten. **4.505**

4.3.3.2.3.4. Rechts- und Planungssicherheit Die Bemessungsgrundlagenteilung ist rechts- und planungssicher, wenn die Steuerbelastung zuverlässig abschätzbar ist. Dafür muss insb. das Ergebnis der Steueraufteilung identisch und verbindlich sein. **4.506**

Die Bemessungsgrundlagenteilung sieht eine einheitliche und verbindliche Zuordnung und Abgrenzung der Besteuerungsrechte vor. Die Staaten können diese aus den folgenden Gründen nicht beeinflussen. Erstens, die Art der Tätigkeit bzw. Einkunftsquelle ist unerheblich für das Besteuerungsrecht. Eine unterschiedliche nationale Qualifikation verändert die Zuordnung des Zugriffsrechts nicht,¹³⁹³ d. h., etwaige Qualifikationskonflikte sind unbedeutend. Zweitens, die Bindungsintensität hängt zwar von der Tätigkeit ab, doch darüber entscheiden allein die MNU. Sie legen durch ihre Absatz- bzw. Beschaffungsentscheidung fest, ob und in welchem Umfang sie Beziehung zu einem Staat **4.507**

¹³⁹²A. A. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 441 u. einschränkend S. 445-446. Er sieht die Neutralität grds. gewahrt.

¹³⁹³S. Tab. 4.11 u. 4.19.

aufbauen. Die Staaten können diese im Besteuerungsverfahren nicht beeinflussen. Drittens, die Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit bemisst sich nur nach den anteiligen Umsätzen bzw. Aufwendungen die in einem Staat anfallen. Auf die Kennzahlen π_n und κ_n können die Staaten grds. keinen Einfluss nehmen.¹³⁹⁴ Viertens, es gibt nur dieses eine Verfahren zur Zuordnung und Abgrenzung der Bemessungsgrundlage. Eine abweichende Aufteilung aufgrund eines anderen Mechanismus oder einer Ermessensausübung ist ausgeschlossen.

Die Bemessungsgrundlage der als kritisch geltenden hochintegrierten MNU wird nach den gleichen Prinzipien wie bei einzelnen Unternehmungen aufgeteilt. Der Unterschied besteht nur in der Konsolidierung der Ergebnisse. Sie hängt einerseits von rechtlichen Kriterien ab, nämlich den Stimmrechts- und den Gewinnanteilen. Andererseits muss eine Leistungsbeziehung zwischen den MNU-Elementen bestehen. Ob sie die Konsolidierungsvoraussetzungen schaffen, entscheiden daher allein die MNU bei der Sachverhaltsgestaltung. Die Staaten können die Aufteilung nicht beeinflussen. Die MNU werden wie eine wirtschaftliche Einheit behandelt, somit entsprechen die Abgrenzungsmechanik und -ergebnisse denen von individuellen Steuerpflichtigen. Da sich Transferpreise aufgrund der Konsolidierung steuerlich nicht auswirken, spielen sie für steuerliche Zwecke prinzipiell keine Rolle. Zudem können, wie bei der GKKB, Rechtsinstitute, wie die Organschaft oder Regelungen zum grenzüberschreitenden Verlustgleich und so weiter (usw.) entfallen. Die Rechts- und Planungssicherheit steigt. **4.508**

Problematisch kann das Fehlen von Bestimmungen darüber, wann eine Leistungsbeziehung vorliegt, sein. Die Staaten könnten das Entstehen und Ende solcher Beziehungen abweichend beurteilen und folglich den Beginn und das Ende der Konsolidierung unterschiedlich festlegen. Daraus kann dann eine abweichende Besteuerung folgen.¹³⁹⁵ Um dies zu vermeiden, kann eine entsprechende Regelung in das System integriert werden. Die Sachverhaltsbeurteilung ist dann, wie gefordert, auch für diesen Aspekt identisch und verbindlich. **4.509**

Die Verteilung des Steuersubstrats orientiert sich an Zahlungen ggü. Dritten. Die Zahlungen sind sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltungen nachvollziehbar und reproduzierbar.¹³⁹⁶ Darüber hinaus beschränken sie den Ermessensspielraum der Parteien und verhindern eine nachträgliche Anpassung aufgrund einer geänderten Ermessensausübung. Da nicht die Ansässigkeit entscheidet, könnte die Ermittlung der Art der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kritisch sein. Diese ergibt sich aus der Richtung der realisierten Zahlungsströme. Deren Manipulation sollte aufgrund des Interessengegensatzes mit Dritten ebenfalls ausscheiden. Für die Steuerpflichtigen und die Staaten entsteht Rechts- und Planungssicherheit. **4.510**

¹³⁹⁴Ein Staat kann einen direkten Einfluss erlangen, wenn er selbst als Abnehmer oder Lieferant auftritt. Allerdings stellt sich die Frage, ob daraus Vorteile für den Staatshaushalt entstehen.

¹³⁹⁵Zu prüfen ist, inwieweit sich hier eine dauerhafte Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung ergibt.

Wenn sich die Abweichungen ausgleichen können, dann bedarf das System hier keiner Ergänzung.

¹³⁹⁶Vgl. Greil, *StuW* 2017, S. 172-173.

Sobald einem Staat eine MNU zugehörig ist, erhält er einen festgelegten Anteil an der Bemessungsgrundlage, der durch die anderen Staaten nicht mehr direkt beeinflusst werden kann. Folglich sind „Switch over“-Klauseln oder vergleichbare Normen, zur Sicherung der Besteuerung nicht erforderlich. Sie wären auch systemwidrig, denn dadurch würde das Besteuerungsrecht über den Substratanteil ausgedehnt, der durch den Beitrag des jeweiligen Staates entstanden ist. Mithin brauchen die MNU nicht damit rechnen, dass die Belastungsentscheidung eines Staates durch einen anderen (nachträglich) revidiert wird. Die Steuerlast ist folglich abschätzbar, Rechts- und Planungssicherheit wird hergestellt. **4.511**

Die Berechnungsmechanik löst einen höheren Informationsbedarf aus, um das Welteinkommen aller MNU-Elemente zu berechnen.¹³⁹⁷ Doch im Unterschied zum TPS genügen prinzipiell die Daten der Rechnungslegung. Die Anforderungen an eine sachgerechte Dokumentation und Berichterstattung sind bestimmbar, so dass das Konfliktpotential sinkt, resp. die Rechtssicherheit steigt. **4.512**

Freilich besteht keine absolute Planungs- und Rechtssicherheit. Zum einen wird die tatsächliche Aufteilung durch das Marktgeschehen bestimmt, welches als Teil des unternehmerischen Risikos nur eingeschränkt planbar ist. Zum anderen hängt die tatsächliche Belastung von den nationalen Rechtsordnungen ab. Beide Einflussgrößen werden nicht durch das Aufteilungssystem bestimmt und sind demnach unbeachtlich. **4.513**

In Summe fördert die Bemessungsgrundlagenteilung die Rechts- und Planungssicherheit vollständig, denn anders als bei der GKKB wird das System auch auf nicht konsolidierungspflichtige MNU-Elemente angewendet, so dass im Anwendungsbereich der Bemessungsgrundlagenteilung ein Wechsel zum TPS entfällt. Wie das System mit Blick auf die Aufwandsbelastung und Praktikabilität zu beurteilen ist, wird nun analysiert. **4.514**

4.3.3.2.3.5. Aufwandsbelastung und Praktikabilität Für die Bemessungsgrundlagenteilung sind die Mitwirkung und die Kontrolle der Steuerpflichtigen unvermeidbar. Um die Steuerpflichtigen und die Verwaltung nicht mehr als notwendig zu belasten, soll das System für die Beteiligten möglichst wenig Aufwand hervorrufen.¹³⁹⁸ Dafür muss es einfach und praktikabel ausgestaltet sein und sollte soweit wie möglich auf vorhandene Daten zurückgreifen. **4.515**

Bei der Bemessungsgrundlagenteilung begründet die geringste wirtschaftliche Zugehörigkeit ein Besteuerungsrecht. Somit unterliegen MNU sobald sie eine Geschäftsbeziehung ins Ausland knüpfen, auch dort einer formellen und ggf. materiellen Steuerpflicht. Mit der räumlichen Ausdehnung der Tätigkeit kann v. a. die formelle Steuerpflicht prohibitiv hohe Kosten verursachen.¹³⁹⁹ Für die Steuerverwaltungen wächst der Aufwand ebenfalls, da der Verwaltungsaufwand einerseits mit der Zahl der Steuersubjekte zunimmt und andererseits Auslandssachverhalte ermittelt werden müssen. *Prima facie* **4.516**

¹³⁹⁷Vgl. van Raad, *Proposal*, S. 220.

¹³⁹⁸Vgl. F. W. Wagner, *StuW 2005*, S. 94 u. G. Schanz, *FA 1923*, S. 11.

¹³⁹⁹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219 m. w. N. u. van Raad, *WTJ 2010*, S. 160.

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

wirkt die Erhebung und Kontrolle bei dem System sehr aufwendig.¹⁴⁰⁰ Es existieren allerdings systemkonforme rechtliche und technische Möglichkeiten, um den Aufwand erheblich zu reduzieren.

Erstens, kann eine qualitative oder quantitative Bagatellgrenze vereinbart und das Besteuerungsrecht zunächst vollständig dem Absatzstaat belassen werden.¹⁴⁰¹ Dadurch kann für Fälle geringer Bedeutung der Erklärungs- und Prüfungsaufwand entfallen. Dieses Vorgehen verletzt das System nicht, denn die sehr niedrige Schwelle für die Begründung eines Besteuerungsrechts dient nur dazu, Besteuerungslücken zu vermeiden. Sofern jedoch der Erhebungsaufwand die Steuereinnahmen übersteigt, erscheint eine lückenlose Fallerfassung ökonomisch nicht gerechtfertigt. Alternativ ist eine Quellenbesteuerung mit optionaler Veranlagung, bei der die Steuerpflichtigen das für sie günstigste Verfahren wählen können, möglich.¹⁴⁰² **4.517**

Zweitens, die Aufteilung beruht auf Daten der Rechnungslegung. MNU wenden regelm. internationale Rechnungslegungsstandards an. Dienen sie als Grundlage der Besteuerung,¹⁴⁰³ sinkt die Zahl der zu befolgenden Normen bzw. Rechenwerke erheblich. Um nationale Besonderheiten der Wirtschafts- und Sozialordnung abzubilden, sind Anpassungsrechnungen möglich.¹⁴⁰⁴ Diese dürften, elektronisch durchgeführt, geringe Kosten verursachen. Mithin können die Kosten für die Erklärung und Dokumentation der Besteuerungsgrundlagen erheblich sinken. **4.518**

Drittens, die Zahl der Schnittstellen für die Steuerpflichtigen bleibt überschaubar, wenn, wie bei der GKKB, der Staat, dem die Geschäftsleitung zugehörig ist, die Durchsetzung der Pflichten überwacht.¹⁴⁰⁵ Dies erhöht die Praktikabilität des Systems und mindert den Aufwand. **4.519**

Viertens, die Staaten haben zahlreiche Informationsaustauschabkommen geschlossen. Diese können sie bei der Bemessungsgrundlagenteilung nutzen. Dann müssen sie für die Steueraufteilung nicht sämtliche Informationen selbst erheben. Die Staaten können folglich die Ermittlungskosten senken. **4.520**

Unabhängig von diesen Maßnahmen macht das System die Transferpreisbestimmung weitgehend überflüssig. Eine umfassende Sachverhaltsermittlung, insb. der Nachweis der Angemessenheit der Transferpreise sowie Dokumentation entfallen. Da Transferpreise steuerlich unbeachtlich sind, fällt auch die Unsicherheit hinsichtlich ihrer Anerkennung weg. In der Folge kann die Risikovorsorge reduziert werden, und die Doku- **4.521**

¹⁴⁰⁰Vgl. Valta, *Steuerrecht*, S. 279. Die OECD erwartet für die formelhafte Gewinnaufteilung grds. einen höheren Aufwand bei der (handels- und steuerrechtlichen) Informationsbeschaffung als beim Transferpreissystem. Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 42, Rz. 1.27.

¹⁴⁰¹Vgl. Schön, *StuW 2012*, S. 219 m. w. N. u. de Wilde, *Intertax 2015*, S. 444-445.

¹⁴⁰²Vgl. van Raad, *WTJ 2010*, S. 160 u. van Raad, *Proposal*, S. 220 u. 221.

¹⁴⁰³Eine solche Möglichkeit sieht Raupach, *Utopie*, S. 724-728 mit Verweis auf die unterschiedliche Zielsetzungen.

¹⁴⁰⁴In Deutschland übernimmt die sog. 60/2-Rechnung gem. § 60 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) diese Funktion.

¹⁴⁰⁵Andere Ansätze zu Verteilung dieser Kompetenz sind denkbar, wie z. B. der Schwerpunkt der produktiven Zugehörigkeit oder die Branche.

mentations-, Verarbeitungs- und Kontrollkosten sinken. Das System sollte also einen geringeren Aufwand verursachen und praktischer sein als das TPS.

Die Kosten der Steuerplanung können steigen, wenn kein Staat oder keine Staaten- 4.522
gruppe die Steuerbelastung dominiert. Denn dann kann es sich lohnen, die Tätigkeit für mehrere Staaten steuerlich zu optimieren. Im Fokus steht dann die Frage, ob eine Konsolidierung sinnvoll ist oder nicht. Andernfalls braucht sich die MNU nur auf die Optimierung der Struktur in Bezug auf den Staat konzentrieren, der für die Besteuerung die größte Bedeutung hat. Mithin lässt sich keine klare Aussage treffen, wie sich dies auf den Aufwand und die Praktikabilität auswirkt.

Im Ergebnis ermöglicht die Bemessungsgrundlagenteilung ggü. dem *Status quo* eine 4.523
kostengünstige und praktikable Aufteilung. Schließlich fällt die aufwändige Transferpreisbestimmung grds. weg, und die Bemessungsgrundlage wird anhand von Daten aus der Rechnungslegung ermittelt. Allerdings müssen die MNU und mehr noch die Staaten bereit sein, entsprechende Maßnahmen, wie die Standardisierung und Harmonisierung der Rechnungslegung oder die Einführung von Bagatellgrenzen, zu nutzen. Das System erfüllt die Anforderungen überwiegend und liegt hinsichtlich der Aufwandsbelastung und Praktikabilität zwischen dem TPS und der GKKB. Das nächste Unterkapitel fasst die wesentlichen Ergebnisse der Diskussion der Bemessungsgrundlagenteilung zusammen.

4.3.4. Zwischenergebnis

Die Analyse der Bemessungsgrundlagenteilung zeigt, dass das aus dem Modell von 4.524
Schanz abgeleitete System die internationale Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung beseitigt und die in Teil drei gestellten Anforderungen fast vollständig erfüllt. Innerhalb des Systems werden die von der OECD identifizierten Steuergestaltungsmöglichkeiten neutralisiert. Im Ergebnis erhält jeder Staat einen an der wirtschaftlichen Zugehörigkeit orientierten, nachvollziehbaren und an seinem Wertschöpfungsbeitrag ausgerichteten Anteil am Steuersubstrat.

Elementar für das System sind die einheitliche Zuordnung und Abgrenzung aller 4.525
Einkunftsquellen anhand der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und die einheitliche Aufteilung der Bemessungsgrundlagen für einzelne Wirtschaftssubjekte sowie MNU. Die Einkunftsquellen werden zunächst dem Absatzort zugeordnet, denn die marktliche Verwertung schließt den Leistungserstellungsprozess ab und bildet die Grundlage der Einkommensrealisation. Dieser Schritt dient der Gewinnung eines Referenzpunktes für die Zuordnung des Besteuerungsrechts. Anschließend werden die Einkünfte anhand der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit abgegrenzt. Die einheitliche Aufteilung verhindert, dass die Wahl der Einkunftsquelle die Substratzuordnung beeinflusst. Die jeweiligen Beiträge eines Staates zur Wertschöpfung werden erfasst und bei der Aufteilung der Bemessungsgrundlagen berücksichtigt. Da die Staaten nach wie vor auf das gesamte auf ihrem Hoheitsgebiet erwirtschaftete Steuersubstrat zugreifen

können, ändert das Vorgehen das für die Staaten verfügbare Volumen der Bemessungsgrundlage nicht.

Die Konsolidierung verhindert Steuergestaltungen. Sie ist nötig, da sonst mittels Zwischenschaltung von MNU-Elementen eine Manipulation der Aufteilung möglich ist. Transferpreise können eine solche Manipulation theoretisch verhindern, doch sie bergen enorme Nachteile, daher wird die Konsolidierung bevorzugt. Die Anwendung identischer Abgrenzungsregeln auf das konsolidierte Ergebnis verteilt das Substrat genauso wie bei individuellen Steuersubjekten. Eine Substratverschiebung durch die Steuerpflichtigen oder das System ist ausgeschlossen. **4.526**

Im Rahmen der systemimmanenten Kritik ist festzustellen, dass die wesentliche Schwäche des Systems in der fehlenden analytischen Bestimmbarkeit der Höhe der Substratanteile besteht. Es ist damit die Aufgabe der politischen Entscheidungsträger die Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu quantifizieren. Von diesem Manko abgesehen, beruht das System auf einem theoretisch schlüssigem System, welches sowohl auf einzelne Wirtschaftssubjekte als auch MNU angewendet werden kann. **4.527**

Der Vergleich mit dem TPS und der GKKB zeigt, dass das System beiden in fast allen Anforderungen überlegen ist. Wie die beiden Alternativen erfüllt, dass System die steuerrechtlichen Anforderungen umfassend. Es stellt mit der wirtschaftlichen Zugehörigkeit Sachnähe her und ist diskriminierungsfrei gestaltet. Dass das System eine Quellenbesteuerung für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen vorsieht, ist unschädlich, da die ZL-RL die Vermeidung der Doppelbesteuerung auch auf anderem Wege als dem Verbot der Quellenbesteuerung vorsieht. **4.528**

Die steuerpolitischen Anforderungen erfüllt die Bemessungsgrundlagenteilung bis auf die Nahestehendproblematik am besten. Sie knüpft an die wirtschaftliche Zugehörigkeit an und macht die Abgrenzung von dem Wertschöpfungsbeitrag der Staaten abhängig, so dass beide Kriterien voll erfüllt werden. Die Teilnahme am Steuerwettbewerb ist nur teilw. freiwillig, aber der Wettbewerbsdruck ist geringer als beim TPS und der GKKB. Die Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit i. V. m. der Konsolidierung verhindert, dass die Steuerpflichtigen durch formale Gestaltungen Substrat verlagern; tatsächliche Verlagerungen werden gleichwohl anerkannt. Die spezialisierungsbedingte Mobilität wird vollständig berücksichtigt. Das System liegt damit gleichauf mit der GKKB und ist besser als das TPS. Die Aufteilung der Synergieeffekte erfolgt wie bei der GKKB nur mittelbar verursachungsgerecht und richtet sich nach der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, die Anforderung ist, wie bei den anderen Systemen, nur teilw. erfüllt. Das System kann einheitlich auf alle Steuersubjekte angewendet werden, allerdings ist für ausgewählte Fälle eine Konsolidierung erforderlich, so dass in begrenztem Umfang ein Sondersteuerrecht erforderlich ist. Die Forderung ein Sonderrecht zu vermeiden wird teilw. erfüllt. Damit liegt das System hinter dem TPS, aber vor der GKKB. **4.529**

Die ökonomischen Anforderungen erfüllt die Bemessungsgrundlagenteilung bis auf die Aufwandsbelastung und die Praktikabilität vollständig. Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann verwirklicht werden, da das System auf Vorgaben zur Gewinnermittlung verzichtet. Aufgrund der vollständig einheitlichen Zuordnung der Steuerquellen kann das System Allokationseffizienz in Form lokaler KIN und Entscheidungsneutralität in Form der Entscheidungsbefugnisneutralität herstellen. Rechts- und Planungssicherheit wird von dem System hergestellt, da in dessen Anwendungsbereich ausschließlich die Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfolgt. Die Forderung nach einer geringen Aufwandsbelastung und hohen Praktikabilität dagegen verwirklicht die GKKB besser, da das einzelne Steuersubjekt nur einem Staat berichtet. Dennoch ist die Bemessungsgrundlagenteilung besser als das TPS, da die Aufteilung anhand von Daten des Rechnungswesens erfolgt und somit erheblich einfacher ist. Die Ergebnisse des Vergleichs stellt die Tab. 4.24 einander ggü. **4.530**

4. Systeme zur internationalen Steuersubstrataufteilung

Tabelle 4.24.: Ergebnis Bemessungsgrundlagenteilung

		Optimum	TPS	GKKB	Bemessungs- grundlagen- aufteilung
Steuerpolitischer Rahmen					
Steurgerechtigkeit					
dem Grunde nach	wirtschaftliche Zugehörigkeit	●	○	○	●
der Höhe nach	wertschöpfungsbeitragsbezogener Anteil	●	◐	●	●
Steuerwettbewerb	freiwillige Teilnahme	●	○	◑	◐
Steuerrechts- harmonisierung	gering	●	◑	◑	●
MNU-Besonderheiten					
spezialisierungsbedingte Mobilität	tatsächliche Aktivitätsverlagerung	●	◑	●	●
Synergieeffekte	verursachungsgerechte Aufteilung	●	◐	◐	◐
Nahestehendenproblematik	keine Sonderrecht	●	●	◑	◐
Internationale Rechtsprinzipien					
Völker- und Abkommensrecht	ausreichende Sachnähe	●	●	●	●
Europarecht					
Europäische Grundfreiheiten	Umsetzung möglich	●	●	●	●
MT-RL und ZL-RL	Umsetzung möglich	●	●	●	●
Ökonomische Prinzipien					
Leistungsfähigkeitsprinzip					
Ertragsberücksichtigung	höchstens einmalig	●	◐	●	●
Aufwandsberücksichtigung	mindestens einmalig	●	◐	◐	●
Allokationseffizienz	hergestellt	●	○	◑	●
Entscheidungsneutralität	Steuerbefugnisneutralität hergestellt	●	○	○	●
Rechts- und Planungssicherheit	hoch	●	◑	◑	●
Aufwandsbelastung und Praktikabilität	geringer Aufwand, hohe Praktikabilität	●	○	●	◑

Anforderung vollständig erfüllt ●, überwiegend erfüllt ◐, teilweise erfüllt ◑, gering erfüllt ◒, nicht erfüllt ○; nicht untersucht ○

5. Fazit

Ziel der Arbeit war mittels qualitativem Vergleich das Steueraufteilungssystem zu identifizieren, das eine Doppel- bzw. Doppelbesteuerung MNU unter Berücksichtigung ausgewählter Kriterien am besten verhindert. Auf theoretisch-abstrakter Ebene sind alle drei Aufteilungssysteme geeignet eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden. Auf praktisch-konkreter Ebene und unter Berücksichtigung der steuerpolitischen, steuerrechtlichen und ökonomischen Anforderungen zeigen sich jedoch erhebliche Unterschiede zwischen den Systemen. Als klarer Favorit hat sich die Bemessungsgrundlagenteilung herausgestellt. An zweiter Stelle steht die GKKB. Am schlechtesten schneidet das TPS ab. Dieser Teil fasst die Ergebnisse des Vergleichs zusammen und gibt Hinweise auf weiteren Forschungsbedarf und einen Ausblick. **5.1**

5.1. Zusammenfassung

In Teil zwei wurde aufgezeigt, dass die Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung die wirtschaftliche Entwicklung stören und ihre Ursachen, namentlich die Globalisierung und die Einkommensbesteuerung, auf absehbare Zeit nicht verschwinden werden. Die Darstellung des OECD-Modells zur internationalen Gewinnverlagerung zeigt, dass MNU an zahlreichen Punkten des Wertschöpfungsprozesses die Besteuerung legal beeinflussen können. Sie nutzen dabei Instrumente, die zum allgemeinen Repertoire wirtschaftlichen Handelns gehören. Von zentraler Bedeutung sind die Wahl der Rechtsform und des Ortes sowie die Art der Tätigkeit, die Ausstattung mit Wirtschaftsgütern und die Ausgestaltung der konzerninternen Leistungsbeziehungen. Diese müssen durch das Aufteilungssystem so berücksichtigt werden, dass Steuergestaltungen verhindert und die Steuersubstrataufteilung nach allgemeiner Ansicht als fair und gerecht beurteilt wird. **5.2**

Der Anforderungskatalog an dem sich die Aufteilungssysteme messen lassen müssen, wurde in Teil drei entwickelt. Er beruht im Wesentlichen auf allgemein anerkannten Kriterien. Ergänzt wurden diese um die als Teil der Entscheidungsneutralität neu eingeführte Besteuerungsbefugnisneutralität. Sie liegt vor, wenn der Besteuerungsrecht nicht von der vom Steuerpflichtigen gewählten Betätigungsform abhängt. Ein Wechsel der Einkunftsart, z. B. eine Zahlungsstromtransformation, bleibt folglich wirkungslos. Dadurch können die Staaten innerstaatliche Wertungen über die Formen des wirtschaftlichen Handelns, bspw. die Eigen- und die Fremdfinanzierung, auch im grenzüberschreitenden Kontext umsetzen. Nach der hier vertretenen Auffassung ist dies nötig, **5.3**

da die unterschiedlichen Formen des wirtschaftlichen Handelns unterschiedlich starke Effekte in der Gesellschaft auslösen und daher auch steuerlich berücksichtigt werden dürfen. Folglich ist der Besteuerungsbefugnisneutralität Vorrang vor den „klassischen“ Anforderungen der Entscheidungsneutralität, also der Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformneutralität, zu geben.

Im Rahmen der Steuergerechtigkeit als Teil des steuerpolitischen Rahmens wurde zudem die wirtschaftliche Zugehörigkeit als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung besonders herausgearbeitet. Die exakte Definition ist bedeutend, da eine Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit allgemein als der zutreffende Anknüpfungspunkt gesehen wird. Jedenfalls ist sie der Maßstab an dem die OECD/G20 und die Kommission ihre Steueraufteilungssysteme ausrichten. An die wirtschaftliche Zugehörigkeit knüpft die Aufteilung an, wenn allein das wirtschaftliche Handeln das Besteuerungsrecht begründet, d. h., es ist weder eine rechtliche noch eine räumliche Zugehörigkeit erforderlich. Letztere können verstärkenden Charakter haben, sind aber nicht entscheidungserheblich. 5.4

Bei der Entwicklung des Anforderungskatalogs hat sich zudem herausgestellt, dass das internationale Steuerrecht und die Ökonomie nicht in der Lage sind eine zutreffende Zuordnung und Abgrenzung der Besteuerungsrechte vorzunehmen. Sie bieten viel mehr Leitlinien für eine effektive und effiziente Ausgestaltung des Mechanismus zur Aufteilung des Steuersubstrats. Die endgültige Entscheidung über die Aufteilung muss folglich durch die Steuerpolitik getroffen werden. 5.5

Im Teil vier wurden das TPS, die GKKB und die Bemessungsgrundlagenteilung dargestellt und kritisiert. Das TPS und die GKKB wurden in der vorgefundenen Ausgestaltung untersucht. Vorschläge zur Weiterentwicklung wurden nicht gemacht, da diese maßgeblich durch die Standardsetzer, OECD/G20 und Kommission, erfolgt. Die Bemessungsgrundlagenteilung von *Schanz* dagegen wurde dekonstruiert und an die aktuellen Anforderungen an Steueraufteilungssysteme angepasst. Die wesentlichen Anpassungen bestehen in der einheitlichen Zuordnung der Steuerquellen, die Verschränkung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten einschließlich horizontaler Substrataufteilung sowie die Einführung eines Konsolidierungsmechanismus. Die Bemessungsgrundlagenteilung ist damit zu einem eigenständigen, funktionsfähigen und konsistenten Aufteilungssystem weiterentwickelt worden. 5.6

Die Systeme wurden auf der systemimmanenten und der vergleichenden Ebene kritisiert. Es konnte aufgezeigt werden, dass alle drei Systeme Schwächen bei der theoretischen Fundierung haben. Da diese jedoch systemimmanent sind und gleichsam Teil der Systeme sind, wurden sie mangels Vergleichbarkeit separat dargestellt, um ein Bewusstsein für die Schwächen zu schaffen, ohne das eine oder das andere System *a priori* auszuschließen. 5.7

Die vergleichende Kritik als Herzstück der Arbeit hat dagegen zu einem überraschenden Ergebnis geführt. Obwohl das TPS als Standard der internationalen Steuer- 5.8

substrataufteilung stetig weiterentwickelt wird, schneidet es im vorliegenden Vergleich am schlechtesten ab. Trotz erheblicher Anstrengungen knüpft das System nach wie vor an die territoriale Zugehörigkeit an und erlaubt den Steuersubjekten aufgrund des Nebeneinanders von Quellen- und Ansässigkeitsprinzip bei der Substrataufteilung die Besteuerungsbefugnis gezielt zu beeinflussen. Die detailliertere (und damit kompliziertere) Ausgestaltung des Fremdvergleichs i. R. d. BEPS-Projektes vermag ebenfalls nicht zu einer Verbesserung beitragen, da die Beteiligten die Transferpreise zwar nicht frei, aber weiterhin innerhalb von Bandbreiten festlegen können. Folglich ist wegen der Methodenvielfalt und der Ermessensspielräume eine Substratverschiebung mit hin einer Abweichung von dessen wirtschaftlicher Zugehörigkeit weiterhin möglich. Die Möglichkeit einer Doppel- resp. Doppelnichtbesteuerung besteht fort. Die im Zuge des BEPS-Projektes eingeführten Begleitmaßnahmen beseitigen die Gestaltungsmöglichkeiten ebenfalls nur eingeschränkt, so dass der Fortschritt durch das BEPS-Projekt nur gering ist und das System die Anforderungen nur eingeschränkt erfüllt.

Die GKKB erfüllt die Anforderungen besser als das TPS. Ursächlich sind die Einschränkung der Gestaltungsspielräume für die Staaten und die MNU. Die Staaten werden auf einen einheitlichen Rechtsrahmen verpflichtet und verlieren ihre Ermessensspielräume. Mithin sollte eine überlappende Beanspruchung von Steuersubstrat wegen der einheitlichen Gewinnermittlung und -aufteilung ausgeschlossen sein. Für die Unternehmen beschränken sich die Möglichkeiten zur Steuergestaltung auf die Anpassung der Faktorverteilung, wobei sich diese nur anteilig auswirken und mit hohen Transaktionskosten (für die materiellen Wirtschaftsgüter und die Arbeitnehmer) oder dem Verzicht auf Ertragspotential (Umsatz) verbunden sind. Mithin setzt eine Veränderung der Faktorallokation einen größeren Steuersatzvorteil voraus. Eine wesentliche Schwäche besteht darin, dass auch die GKKB einen territorialen Anknüpfungspunkt erfordert, so dass die wirtschaftliche Zugehörigkeit nicht verwirklicht wird. Dies führt dazu, dass die Steuerpflichtigen, wenn auch in geringerem Umfang, weiterhin entscheiden können, welcher Staat sie besteuert. Wesentliche Stärken der GKKB sind die Aufteilung anhand der tatsächlichen Aktivität, ausgedrückt durch die Faktoren materielle Wirtschaftsgüter, Arbeitskräfte und Umsatz, und der für die Aufteilung der geringe Aufwand und die hohe Praktikabilität, da diese auf Daten basiert, die im geregelten Betriebsablauf, wie die Verteilung des Umsatzes und der materiellen Wirtschaftsgüter, ohnehin anfallen.

Die Bemessungsgrundlagenteilung erfüllt die Anforderungen am besten. Die Gründe dafür liegen in der einheitlichen Zuordnung und Abgrenzung der Steuerquellen, der ausschließlichen Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit und die Verwendung von einfachen und einheitlichen Aufteilungsfaktoren sowie der Anknüpfung an Daten des Rechnungswesens für die Aufteilung. Die einheitliche Zuordnung der Steuerquellen wird möglich, da diese nach der produktiven und konsumtiven wirtschaftlichen Zugehörigkeit geteilt werden, so dass kein Staat fürchten muss sämtliche Steuerquellen zu verlieren. Die ausschließliche Anknüpfung an die wirtschaftliche Zugehörigkeit ist mög-

5.9

5.10

lich, da die Zugehörigkeit bereits durch eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Staat, typ. der Absatz oder die Beschaffung, begründet wird.

Die Aufteilungsfaktoren sind vergleichsweise einfach ausgestaltet und enthalten keinen Ermessensspielraum. Zum einen wird an die Art, d. h. den Absatz oder die Beschaffung, und zum anderen an die Bedeutung der Tätigkeit, ausgedrückt durch den in einem Staat angefallenen relativen Anteil am weltweiten Umsatz (π_n) bzw. Aufwand (κ_n), angeknüpft. Die formale Berechnung des Substratanteils an einer MNU lautet wie folgt: 5.11

$$T = 75 \% * (75 \% * G * t) * \pi_n + 25 \%(75 \% * G * t) + \kappa_n \quad (5.1)$$

mit

$$\pi_n = \frac{U_n}{U_g} \text{ und } \kappa_n = \frac{A_n}{A_g} \quad (5.2)$$

Etwaige Ermessensspielräume bei der Wahl der Aufteilungsfaktoren werden geschlossen, so dass ein Über- bzw. Unterschneiden der Besteuerungsrechte aus der Sicht des einzelnen Staates verhindert wird. Durch die einheitliche Zuordnung der Besteuerungsquellen wird zudem die Besteuerungsbefugnisneutralität gewährleistet, d. h., die Steuerpflichtigen die Besteuerung in einem Staat nur noch über den tatsächlichen Umfang ihrer Tätigkeit beeinflussen können. Rein formale Gestaltungen wirken sich auf die Substratverteilung nicht aus. 5.12

Aus staatlicher Sicht besteht der Vorteil einem festen Anteil am weltweiten Steuersubstrat. Der Anteil kann nur eingeschränkt erhöht werden, da dieser von der Nachfrage und der Angebotskapazität in einem Staat abhängt und begrenzt ist. Eine selektive Anpassung der Zähler zur Beeinflussung des Bemessungsgrundlagenanteils erscheint untauglich, da eine veränderte Definition des Umsatzes bzw. des Aufwands auch den Nenner trifft. Zudem wirkt sich diese, ein einheitliches (Unternehmens-)Steuersystem vorausgesetzt, auch im Inland aus. Über die Gesamtheit der Steuerpflichtigen sollte der Vorteil aus einer veränderten Umsatz- resp. Aufwandsdefinition gering sein. Im Fall einer Bruttobesteuerung, z. B., wäre bei folgerichtiger Anwendung der Verzicht auf die Besteuerung aus konsumtiver Zugehörigkeit erforderlich, da Aufwendungen durch den Staat bei der Besteuerung nicht berücksichtigt werden. Daraus folgt die Maximierung des Bemessungsgrundlagenanteils erfordert eine ausgewogene Berücksichtigung von Umsätzen und Aufwendungen, was die Anwendung das Leistungsfähigkeitsprinzips fördert. 5.13

Unterschiedliche nationale Definitionen von Umsatz und Aufwand sind denkbar. Die Abweichungen sollten jedoch marginal sein, da ein Verzicht auf Umsatz- oder Aufwandsteile regelm. den Bemessungsgrundlagenanteil mindert, denn eine Erhöhung des Substratanteils tritt nur ein, wenn die wirtschaftlichen Aktivität der MNU im Inland tatsächlich steigt. Dies hängt von den lokalen Marktbedingungen ab. – Jedenfalls ist nicht zu erwarten, dass MNU in bedeutendem Umfang auf Umsatz verzichten, nur 5.14

um den Faktor π_n zu beeinflussen. Analog gilt das für den Aufwand. Daraus folgt, besondere Abweichungen liegen kaum im Interesse der Staaten.

Insgesamt wurde mit der hier vorgestellten und erheblich modifizierten Bemessungsgrundlagenteilung eine wirksame Alternative zum TPS und zur GKKB entwickelt. Dies lässt sich auch aus der zusammenfassenden Übersicht der einzelnen Kriterien des Vergleichs in Tab. 5.1 ersehen. Sollten sich für die TPS und die GKKB keine Verbesserungen abzeichnen, dürfte ein Wechsel zur Bemessungsgrundlagenteilung eine taugliche Option sein. 5.15

5.2. Forschungsbedarf und Ausblick

Das Ergebnis der Analyse fällt sehr eindeutig zu Gunsten der Bemessungsgrundlagenteilung aus. Es ist allerdings festzuhalten, dass der Untersuchungsbereich durch den Fokus auf die laufende Besteuerung von Kapitalgesellschaftskonzernen stark eingeschränkt wurde. Weitere Untersuchungen sind geboten. Aufgrund der Ergebnisse und des Untersuchungsbereichs dieser Arbeit erscheinen insb. die folgenden Fragen relevant: 5.16

- Lassen sich die Ergebnisse für die laufende Besteuerung auf besondere Geschäftsleitungsentscheidungen übertragen?
- Welche intertemporären Effekte treten bei den Systemen auf, und wie lassen sie sich beseitigen?
- Wird die Stabilität der Bemessungsgrundlagenaufteilung gefährdet, wenn die Staaten unterschiedliche Quoten für die Bemessungsgrundlagenaufteilung vereinbaren?

Unabhängig davon ist die Diskussion über die richtige Gestaltung der internationalen Steuersubstrataufteilung längst nicht abgeschlossen. Zum einen dürfte trotz einiger Rücksetzer die internationale, wirtschaftliche Verflechtung zunehmen. Zum anderen verschieben sich die Positionen der einzelnen Staaten in der globalen Wertschöpfungskette, so dass sich die Steuersubstrataufteilung ohnehin ändern wird und muss. Die Anpassung des Aufteilungssystems an die sich ändernden Umstände wird damit auf absehbare Zeit ein aktuelles und spannendes Forschungsgebiet bleiben. Ganz gleich welches Aufteilungssystem sich a. E. durchsetzt, darf bei der Entscheidung für oder gegen ein System nicht das Ziel, eine Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung zu verhindern, aus den Augen verloren werden. Denn am Ende wird, frei nach *Lamb*, dasjenige System das Beste sein, auf das sich alle Staaten einigen und das alle Staaten umsetzen.¹ 5.17

¹Vgl. Lamb u. a., *Apportionment*, S. 201-202.

Tabelle 5.1.: Ergebniszusammenfassung

		Optimum	TPS	GKKB	Bemessungs- grundlagen- aufteilung
Steuerpolitischer Rahmen					
Steurgerechtigkeit					
dem Grunde nach	wirtschaftliche Zugehörigkeit	●	○	○	●
der Höhe nach	wertschöpfungsbeitragsbezogener Anteil	●	◐	●	●
Steuerwettbewerb	freiwillige Teilnahme	●	○	◑	◐
Steuerrechts- harmonisierung	gering	●	◑	◑	●
MNU-Besonderheiten					
spezialisierungsbedingte Mobilität	tatsächliche Aktivitätsverlagerung	●	◑	●	●
Synergieeffekte	verursachungsgerechte Aufteilung	●	◐	◐	◐
Nahestehendenproblematik	keine Sonderrecht	●	●	◑	◐
Internationale Rechtsprinzipien					
Völker- und Abkommensrecht	ausreichende Sachnähe	●	●	●	●
Europarecht					
Europäische Grundfreiheiten	Umsetzung möglich	●	●	●	●
MT-RL und ZL-RL	Umsetzung möglich	●	●	●	●
Ökonomische Prinzipien					
Leistungsfähigkeitsprinzip					
Ertragsberücksichtigung	höchstens einmalig	●	◐	●	●
Aufwandsberücksichtigung	mindestens einmalig	●	◐	◐	●
Allokationseffizienz	hergestellt	●	○	◑	●
Entscheidungsneutralität	Steuerbefugnisneutralität hergestellt	●	○	○	●
Rechts- und Planungssicherheit	hoch	●	◑	◑	●
Aufwandsbelastung und Praktikabilität	geringer Aufwand, hohe Praktikabilität	●	○	●	◑

Anforderung vollständig erfüllt ●, überwiegend erfüllt ◐, teilweise erfüllt ◑, gering erfüllt ◒, nicht erfüllt ○; nicht untersucht ◓

Anhang

A. Anrechnungsüberhang bei der GKKB

Die Kommission stellt mit der GKKB die Besteuerung MNU in der EU auf ein neues Fundament. Neben anderen Zielen soll die GKKB die Doppelbesteuerung vermeiden.¹ Innerhalb des Systems verhindert eine einheitliche Aufteilung der Bemessungsgrundlage die Doppelbesteuerung.² Doch der territorial beschränkte Anwendungsbereich der GKKB führt dazu, dass MNU zwei oder mehr Aufteilungssysteme befolgen müssen. Decken sich die Abgrenzungsergebnisse nicht, tritt eine Doppelbesteuerung ein. Die Ursache und eine Lösung wird anhand des aus Mayer, *Market* übernommenen Beispiels demonstriert.³ **A.1**

A.1. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen

Es sind drei Staaten A, B und X gegeben. Sie folgen dem Welteinkommensprinzip, ermitteln die Bemessungsgrundlagen nach einheitlichen Vorschriften und wenden einen einheitlichen Steuertarif von 10 % an. Staat A und Staat B sind Mitgliedstaaten der EU. Sie haben die GKKB eingeführt. Staat X dagegen ist ein Drittstaat. Er nutzt für die Steueraufteilung das TPS. Staat X hat sowohl mit Staat A als auch Staat B ein DBA geschlossen. Beide DBA sehen die Anrechnungsmethode vor. Die Steueranrechnung nimmt Staat X für jeden Staat separat vor („per country limitation“) und beschränkt sie auf die Höhe der tatsächlich gezahlten Steuern. **A.2**

A.2. Bestimmung des Anrechnungspotentials

Es existiert eine MNU, die im Staat A, B und X tätig ist. Sie hat ihre Zentrale im Staat X und unterhält im Staat A und im Staat B eine Betriebstätte. Die MNU erzielt einen konsolidierten steuerlichen Gewinn von 200 GE. Aus der Sicht des Staates X beträgt das Welteinkommen 200 GE und die Gesamtsteuerlast 20 GE. **A.3**

$$200 \text{ GE} * 10 \% = 20 \text{ GE} \quad (\text{A.1})$$

¹Vgl. Baker/Mitroyanni, *Treaties*, S. 635.

²Vgl. Baker/Mitroyanni, *Treaties*, S. 650-651.

³Vgl. Mayer, *Market*, S. 257-259.

Desweiteren ist aus der Buchführung der MNU ersichtlich, dass sich der zurechenbare Gewinn gem. FVG wie folgt verteilt: A.4

- Staat X: 100 GE;
- Staat A: 70 GE;
- Staat B: 30 GE.

Staat X rechnet die im Ausland gezahlten Steuern an. Für Staat A sind dies maximal 7 GE und für Staat B maximal 3 GE. Der Anrechnungshöchstbetrag sind 10 GE.

$$70 \text{ GE} * 10 \% = 7 \text{ GE} \quad (\text{A.2})$$

$$30 \text{ GE} * 10 \% = 3 \text{ GE} \quad (\text{A.3})$$

$$7 \text{ GE} + 3 \text{ GE} = 10 \text{ GE} \quad (\text{A.4})$$

Die Tab. A.1 fasst die Zusammenhänge zusammen. Da Staat X im Ausland gezahlte Steuern i. H. v. 10 GE anrechnet, beträgt die tatsächliche Steuerlast der MNU 20 GE. Eine Doppelbesteuerung der MNU wird verhindert.

Tabelle A.1.: Steueranrechnung gem. TPS

Staat	X	A	B	Summe
Substratanteil	100 GE	70 GE	30 GE	200 GE
Anrechnungshöchstbetrag	-	7 GE	3 GE	10 GE
Steuerbelastung ohne Anrechnung	20 GE	7 GE	3 GE	30 GE
Steuerbelastung mit Anrechnung	10 GE	7 GE	3 GE	20 GE

A.3. Entstehung eines Anrechnungsüberhangs

Die MNU ist verpflichtet auf ihre europäischen Betriebstätten die GKKB anzuwenden. Aufgrund der Faktorallokation in der EU weicht die Gewinnaufteilung vom Ergebnis des TPS ab. Der Betriebstätte im Staat A ist ein Gewinn von 40 GE und der im Staat B von 60 GE zuzuordnen. Die Steuerbelastung beläuft sich daher im Staat A auf 4 GE und im Staat B auf 6 GE. A.5

$$40 \text{ GE} * 10 \% = 4 \text{ GE} \quad (\text{A.5})$$

$$60 \text{ GE} * 10 \% = 6 \text{ GE} \quad (\text{A.6})$$

In Kombination mit der im Staat X geltenden „per country limitation“ entsteht dadurch ungenutztes Anrechnungspotential für Staat A und ein Anrechnungsüberhang für Staat B. Für Steuerzahlungen im Staat A gewährt Staat X zwar eine Anrechnung bis zu einem Betrag von 7 GE. Aufgrund der Substratverschiebung zahlt die MNU im Staat A allerdings nur 4 GE Steuern. Weil nur die 4 GE angerechnet werden, entsteht ein Anrechnungsüberhang von 3 GE. Für das Staat B beträgt der Anrechnungshöchstbetrag 3 GE. Da die MNU im Staat B 6 GE Steuern zahlt, entsteht ein A.6

Anrechnungsüberhang von 3 GE. Die Verschiebung des Substrates durch die GKKB führt zu einer Doppelbesteuerung der MNU i. H. v. 3 GE. Im Ergebnis liegt die tatsächlichen Steuerlast der MNU bei 11,5 %, obwohl sich die Bemessungsgrundlagen und die Steuertarife sich nicht unterscheiden.

$$\frac{23 \text{ GE}}{200 \text{ GE}} * 100 = 11,5 \% \quad (\text{A.7})$$

Die Tab. A.2 zeigt das zusammengefasste Ergebnis.

Tabelle A.2.: Steueranrechnung bei geänderter Substratverteilung durch GKKB

Staat	X	A	B	Summe
Substratanteil gem. TPS	100 GE	70 GE	30 GE	200 GE
Anrechnungshöchstbetrag gem. TPS	-	7 GE	3 GE	10 GE
Substratanteil gem. GKKB	-	40 GE	60 GE	100 GE
Anrechnungshöchstbetrag, tatsächlich	-	4 GE	3 GE	7 GE
Steuerbelastung nach Anrechnung	13 GE	4 GE	6 GE	23 GE

Ursächlich für die *c. p.* höhere Steuerbelastung ist die abweichende Abgrenzung des **A.7** Steuersubstrates durch das TPS und die GKKB sowie die fehlende Berücksichtigung des Anwendungsbereichs der GKKB als einheitlichen Steuererhebungsraum. Vorliegend vollzieht Staat X die Verlagerung des Substrates zwischen Staat A und Staat B nicht nach, obwohl die Substratverlagerung zwischen Staat A und Staat B durch die GKKB und nicht durch Steuergestaltungen ausgelöst wird.⁴ Anders ausgedrückt, die Anrechnungsmethode wird so umgesetzt, als ob Staat A und Staat B separate Steuererhebungsräume bzw. unabhängige Besteuerungssysteme hätten, welche eine eigenständige Belastung der jeweilige Betriebstätte vornehmen. Dies führt zur unerwünschten Doppelbesteuerung der MNU.

A.4. Vermeidung eines Anrechnungsüberhangs

Die Doppelbesteuerung kann verhindert werden, indem die DBA eine Klausel vorsehen, **A.8** die die Ermittlung des Anrechnungspotentials nach der Verteilung des Steuersubstrates durch die GKKB vorsieht.⁵ Dadurch könnte *c. p.* das Anrechnungspotential voll ausgenutzt und eine Doppelbesteuerung vermieden werden, ohne dass sich der jeweilige Drittstaat, hier Staat X, schlechter stellt.

⁴Vgl. Baker/Mitroyanni, *Treaties*, S. 647.

⁵Vgl. Baker/Mitroyanni, *Treaties*, S. 640-642 für „inbound“-Fälle und Baker/Mitroyanni, *Treaties*, S. 646-648 für „outbound“-Fälle.

A.5. Zusammenfassung

Wie gezeigt wurde, kann die parallele Anwendung des TPS und der GKKB ohne eine Anpassung der bestehenden DBA zu einer Doppelbesteuerung führen.⁶ Ursächlich sind die Unterschiede bei der Substratabgrenzung und dem Modus zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.⁷ Die Doppelbesteuerung kann jedoch verhindert werden. Die Mitgliedstaaten müssen dafür die bestehenden DBA so anpassen, dass eine durch die GKKB veränderte Substratverteilung durch Drittstaaten vollständig anerkannt wird. Dadurch können Anrechnungsüberhänge und folglich eine Doppelbesteuerung verhindert werden.

A.9

⁶Vgl. Baker/Mitroyanni, *Treaties*, S. 651.

⁷Vgl. Baker/Mitroyanni, *Treaties*, S. 651-652.

B. Bemessungsgrundlagenteilung und Transferpreise

Ein zentraler Kritikpunkt der OECD an Alternativen zum TPS ist die fehlende Berücksichtigung von Transferpreisen.¹ Nach ihrer Auffassung berücksichtigt eine allgemeine Formel die Besonderheiten eines Sachverhalts nicht ausreichend.² Daher kann eine formelhafte Aufteilung die Wertschöpfungsbeiträge der einzelnen MNU-Elemente nicht sachgerecht widerspiegeln.³ **B.1**

Bei der Bemessungsgrundlagenteilung verfängt das Argument nicht, da sie eine Abgrenzung mit Hilfe von Transferpreisen zulässt. In Kap. 4.3 wurde die formelhafte Abgrenzung nur gewählt, um die mit der Anwendung von Transferpreisen verbundene Komplexität zu vermeiden. Sollten die Staaten an Transferpreisen festhalten, mildert die Bemessungsgrundlagenteilung die Effekte der Gewinnverlagerung ggü. dem TPS erheblich. Dies demonstrieren die beiden folgenden Szenarien. **B.2**

B.1. Ausgangssituation und Szenarien

Gegeben ist eine MNU mit Zentrale im Staat A und einer Niederlassung im Staat X. **B.3** Auf die Zentrale und die Niederlassung sind die Art. 7 u. 9 OECD-MA 2017 anwendbar. Die Ausnahmen des Art. 5 Abs.4 OECD-MA 2017 greifen nicht. Die Zentrale beschafft über ihre Niederlassung im Staat X alle Güter, die sie im Staat A absetzt. Die Beschaffungstätigkeit der Zentrale in Staat A sowie der Absatz durch die Niederlassung in Staat X sei vernachlässigbar gering. Für die Bemessungsgrundlagenteilung folgt daraus, die MNU-Elemente sind dem Staat A produktiv und dem Staat X konsumtiv zugehörig. Der Steuersatz im Staat A beträgt 50 % und im Staat X 20 %. Unterschiede bei der Bemessungsgrundlagenermittlung bestehen nicht.

Im ersten Szenario passt die MNU nur den Transferpreis an. Der Transferpreis verletzt weder vor noch nach der Anpassung den FVG. Somit verlagert die MNU FVG-konform Steuersubstrat i. H. v. 100 GE von der Zentrale zur Niederlassung. Eine Änderung der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit folgt daraus nicht. **B.4**

¹Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 39 Rz. 1.17-1.18.

²Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 39 Rz. 1.18 u. S. 41-42 Rz. 1.25-1.28.

³Vgl. OECD, *Guidelines 2017*, S. 39 Rz. 1.18 u. S. 41-42 Rz. 1.25-1.28.

Im zweiten Szenario verändert die MNU ihre Unternehmensstruktur mittels Übertragung einer ausschließlich von der Zentrale ausgeführten Funktion auf die Niederlassung. Mit der Funktion verlagert die MNU, ebenfalls FVG-konform, Steuersubstrat i. H. v. 100 GE von der Zentrale zur Niederlassung. Die Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Funktion ändert sich von einer kombinierten Zugehörigkeit zu Staat A zu einer produktiven Zugehörigkeit zum Staat A und einer konsumtiven Zugehörigkeit zum Staat X. B.5

B.2. Transferpreisanpassung

Die Auswirkungen der Transferpreisanpassung auf die Steuersubstratverteilung wird zunächst für das TPS demonstriert. Anschließend werden die Folgen für Bemessungsgrundlagenteilung untersucht. B.6

B.2.1. Auswirkung im Transferpreissystem

Vor der Transferpreisanpassung muss die MNU im Staat A 50 GE Steuern zahlen, während im Staat X keine Steuern zu entrichten sind. Nach der Anpassung beträgt die Steuerlast im Staat A 0 GE und im Staat X 20 GE. Für die Staaten bedeutet die Transferpreisanpassung, dass die Steuereinnahmen des Staates A um 50 GE sinken, während die Steuereinnahmen des Staates X um 20 GE steigen. Der Steuervorteil für die MNU beträgt 30 GE. B.7

Die Tab. B.1 fasst die Wirkung der Transferpreisanpassung im TPS zusammen. Daraus wird ersichtlich, dass sich die Substratverteilung verändert, obwohl die Preisanpassung nicht von einer Änderung der wirtschaftlichen Aktivität getragen wird. Der MNU entsteht ein erheblicher Steuervorteil. Dieser Vorteil entspricht *c. p.* der Differenz zwischen den Steuersätzen. B.8

Tabelle B.1.: Auswirkung einer Transferpreisanpassung

		MNU-Element	Steuer-substrat	Steuersatz	Steuerlast
Vorher	Staat A	Zentrale	100 GE	50 %	50,00 GE
	Staat X	Niederlassung	0 GE	20 %	0,00 GE
Nachher	Staat A	Zentrale	0 GE	50 %	0,00 GE
	Staat X	Niederlassung	100 GE	20 %	20,00 GE
			Differenz	30 %	30,00 GE

B.2.2. Auswirkung in der Bemessungsgrundlagenteilung

Bei der Bemessungsgrundlagenteilung kann zwischen zwei Fällen unterschieden werden. Entweder wird auf die MNU der SEA angewendet oder die Ergebnisse werden B.9

konsolidiert und dann jedem Staat ein Anteil an der Bemessungsgrundlage zugewiesen. Beide Fälle werden nachfolgend erläutert.

B.2.2.1. Bei Anwendung des SEA

Unter Geltung des SEA muss zwischen der Zentrale im Staat A und der Niederlassung im Staat X unterschieden werden, da sie für steuerliche Zwecke als eigenständig zu behandeln sind. Staat A darf wegen der produktiven Zugehörigkeit der Zentrale und der Niederlassung 3/4 von deren Bemessungsgrundlage besteuern, während Staat X wegen der konsumtiven Zugehörigkeit beider jeweils 1/4 des Steuersubstrates zusteht. Die Transferpreisanpassung ändert die Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit annahmegemäß nicht. B.10

Die Transferpreisänderung führt dazu, dass 100 GE nicht mehr bei der Zentrale im Staat A, sondern bei der Niederlassung im Staat X erfasst werden. Staat A, z. B., berechnet die Steuerlast für die Zentrale (B.1) und die Niederlassung (B.2) nach der Transferpreisanpassung, wie folgt. B.11

$$0 \text{ GE} * \frac{3}{4} * 50 \% * 1 = 0 \text{ GE} \quad (\text{B.1})$$

$$100 \text{ GE} * \frac{3}{4} * 50 \% * 1 = 37,50 \text{ GE} \quad (\text{B.2})$$

Staat A steht folglich das Steuersubstrat in unveränderter Höhe zu. Es ändert sich nur das Steuersubjekt bei dem das Substrat erfasst wird. Das Gleiche gilt für Staat X. Die Tab. B.2 und B.3 verdeutlichen den Zusammenhang. B.12

Tabelle B.2.: Substratverteilung vor Transferpreisänderung

	MNU-Element	Steuer-substrat	Substrat-anteil	Steuersatz	Steuerlast
Staat A	Zentrale	100 GE	3/4	50 %	37,50 GE
	Niederlassung	0 GE	3/4	50 %	0,00 GE
Staat X	Zentrale	100 GE	1/4	20 %	5,00 GE
	Niederlassung	0 GE	1/4	20 %	0,00 GE
				Summe	42,50 GE

Tabelle B.3.: Substratverteilung nach Transferpreisänderung

	MNU-Element	Steuer-substrat	Substrat-anteil	Steuersatz	Steuerlast
Staat A	Zentrale	0 GE	3/4	50 %	0,00 GE
	Niederlassung	100 GE	3/4	50 %	37,50 GE
Staat X	Zentrale	0 GE	1/4	20 %	0,00 GE
	Niederlassung	100 GE	1/4	20 %	5,00 GE
				Summe	42,50 GE

Das Beispiel zeigt, dass sich die Veränderung des Transferpreises auf die Höhe des Steuersubstrates, welches den einzelnen Staaten zugewiesen wird, nicht auswirkt.

B.2.2.2. Bei Anwendung der Konsolidierung

Im Fall der Konsolidierung werden die MNU-Elemente als Einheit behandelt und ihre Ergebnisse zusammengefasst. Interne Leistungen bzw. die Veränderung der Transferpreise wirken sich auf die Erfolgsverteilung zwischen den MNU-Elementen nicht aus. Annahmegemäß verändert sich die Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der MNU durch die Transferpreisanpassung nicht. Aufgrund der produktiven Zugehörigkeit der MNU zu Staat A darf dieser auf 3/4 des konsolidierten Ergebnisses zugreifen, während Staat X wegen der konsumtiven Zugehörigkeit 1/4 des Steuersubstrates besteuern darf. Daraus folgt, Staat A erhebt von der MNU aufgrund der konsolidierten Ergebnisse, hier 100 GE, Steuern i. H. v. 37,50 GE, während Staat X 5 GE fordert.⁴ Wie unter dem SEA wirkt sich die Anpassung des Transferpreises nicht auf die Substratverteilung, also die Steuerbelastung aus. B.13

B.3. Funktionsverlagerung

Nun wird die Auswirkung der Funktionsverlagerung auf die Substratverteilung zwischen Staat A und Staat X untersucht. Zuerst wird das TPS und dann die Bemessungsgrundlagenteilung betrachtet. B.14

B.3.1. Auswirkung im Transferpreissystem

Ändert die MNU die Struktur ihrer Aktivitäten, resp. der FuR, wird diese Veränderung durch das TPS (zwingend) nachvollzogen. Die MNU beeinflusst die Zuordnung des Steuersubstrates. Wie bei einer reinen Transferpreisanpassung, wechselt die Besteuerungsbefugnis für das Substrat in voller Höhe. Staat A sind somit 100 GE weniger und dem Staat X 100 GE mehr zuzuordnen. In der Ausgangssituation zahlte die MNU 50 GE in Staat A, während sie Staat X keine Steuerzahlung leistete. Nun zahlt die MNU 20 GE in Staat X, und Staat A erhält keine Steuerzahlung. Der Steuervorteil beträgt damit 30 GE. Es ergeben sich betragsmäßig keine Unterschiede zur Transferpreisanpassung B.15

B.3.2. Auswirkung in der Bemessungsgrundlagenteilung

Wie bei der Transferpreisänderung kann bei der Bemessungsgrundlagenteilung zwischen der SEA-Anwendung und der Konsolidierung unterschieden werden. Zuerst werden die Auswirkungen beim SEA, dann bei der Konsolidierung analysiert. B.16

⁴Staat A: $100 \text{ GE} * 75\% * 50\% * 1 = 37,5 \text{ GE}$;
Staat X: $100 \text{ GE} * 25\% * 20\% * 1 = 5 \text{ GE}$.

B.3.2.1. Bei Anwendung des SEA

Solange wie die Funktion im Staat A erbracht wird, darf allein Staat A auf das in der Zentrale generierte Substrat zugreifen. Ursächlich dafür ist, dass die Funktion keine wirtschaftliche Beziehung zu Staat X herstellt. Folglich werden die Erträge allein durch Staat A belastet, d. h., auf die Erträge fallen 50 GE Steuern an. **B.17**

Nach der Verlagerung verstärkt die Niederlassung durch die Übernahme der Funktion ihre wirtschaftliche Zugehörigkeit zu beiden Staaten. In dem Beispiel bleibt die Absatztätigkeit ausschließlich auf Staat A beschränkt. Dadurch wächst die Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Niederlassung zu Staat A aus produktiver Tätigkeit. Da die Niederlassung ihre Produkte ausschließlich an die Zentrale, d. h. in Staat A, verkauft, ändert sich faktisch nichts, denn π_i beträgt unverändert 1. Staat A darf folglich 3/4 des mit der Funktion generierten Substrates bei der Niederlassung in Staat X steuerlich erfassen. Die Steuerbelastung der MNU aus produktiver Zugehörigkeit zum Staat A fällt auf 37,50 GE. **B.18**

Für Staat X stellt sich die Situation umgekehrt dar. Mangels wirtschaftlicher Zugehörigkeit hatte Staat X keinen Zugriff auf das mit der Funktion verbundene Substrat. Da die Zentrale nach der Verlagerung die Güter von der Niederlassung erwirbt, entsteht durch die übertragene Funktion nun eine konsumtive Beziehung der Zentrale und der Niederlassung zu Staat X. Staat X darf 1/4 des Steuersubstrates der Zentrale und der Niederlassung besteuern. Die Steuerbelastung durch Staat X beträgt 5 GE. Die Tab. B.4 und B.5 verdeutlichen den Zusammenhang. **B.19**

Tabelle B.4.: Substratverteilung vor Funktionsverlagerung

	MNU-Element	Steuer-substrat	Substrat-anteil	Steuersatz	Steuerlast
Staat A	Zentrale	100 GE	4/4	50 %	50,00 GE
	Niederlassung	0 GE	0/4	50 %	0,00 GE
Staat X	Zentrale	100 GE	0/4	20 %	0,00 GE
	Niederlassung	0 GE	4/4	20 %	0,00 GE
				Summe	50,00 GE

Tabelle B.5.: Substratverteilung nach Funktionsverlagerung

	MNU-Element	Steuer-substrat	Substrat-anteil	Steuersatz	Steuerlast
Staat A	Zentrale	0 GE	3/4	50 %	0,00 GE
	Niederlassung	100 GE	3/4	50 %	37,50 GE
Staat X	Zentrale	0 GE	1/4	20 %	0,00 GE
	Niederlassung	100 GE	1/4	20 %	5,00 GE
				Summe	42,50 GE

Die Gesamtbelastung der Funktion beträgt vor der Verlagerung 50,00 GE und danach 42,50 GE. Der Vergleich der Steuerbelastung vor und nach der Funktionsverlagerung zeigt, dass sich der steuerliche Vorteil auf 7,50 GE beläuft. **B.20**

Der Vorteil der MNU fällt damit deutlich geringer aus als im TPS. Um den gleichen steuerlichen Effekt zu erzielen wie im TPS, muss eine MNU ihre Aktivitäten in einem deutlich größerem Umfang anpassen als bisher. **B.21**

B.3.2.2. Bei Anwendung der Konsolidierung

Wird Funktionsverlagerung unter Anwendung der Konsolidierung betrachtet, ergibt sich dasselbe Ergebnis. Die Verlagerung der Funktion mindert die Bedeutung der konsumtiven wirtschaftlichen Zugehörigkeit der MNU zu Staat A und stärkt dieselbe zu Staat X. Die Veränderung beschränkt sich auf die Bedeutung der konsumtiven Zugehörigkeit der Funktion, d. h. 1/4 des mit der Funktion generierten Substrats. Somit beträgt der steuerliche Vorteil aus der Verlagerung 7,50 GE. **B.22**

B.4. Zusammenfassung

Die Bemessungsgrundlagenteilung führt unabhängig davon ob Transferpreise oder das Formelverfahren angewendet wird zu demselben Ergebnis. Dies gilt für Transferpreisanpassungen ohne eine Änderung der wirtschaftlichen Aktivität ebenso wie die Funktionsverlagerung. Es kommt offensichtlich nicht darauf an, ob Transferpreise genutzt werden oder eine Konsolidierung durchgeführt wird, sondern unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang den Staaten ein Zugriff auf das Steuersubstrat gewährt wird. Jedenfalls ist für die Bemessungsgrundlagenteilung die Vermutung der OECD widerlegt, dass Transferpreise zur Steuerubstrataufteilung besser geeignet sind als Formelverfahren. **B.23**

C. Anwendung der Bemessungsgrundlagenteilung auf Grund und Boden

Ausgangspunkt für die Zuordnung der Besteuerungsrechte i. R. d. Bemessungsgrundlagenteilung ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Steuersubjekts. Sofern die Parteien wirtschaftlich dem gleichen Staat zugehörig sind, darf der Belegenheitsstaat des Grund und Bodens sämtliche Erträge besteuern. Ein anderes Ergebnis tritt ein, wenn eine oder beide Parteien einem anderen Staat wirtschaftlich zugehörig sind. Das ist kontraintuitiv, da der Grund und Boden eindeutig lokalisiert und dem Belegenheitsstaat zugeordnet werden kann. Da eine detaillierte Analyse den Schwerpunkt dieser konzeptionellen Arbeit übersteigt, wird mit einem vereinfachten Beispiel skizziert, dass die wirtschaftliche und die territoriale Zugehörigkeit im Einklang stehen. **C.1**

C.1. Beispielsachverhalt

Eine wirtschaftlich ausschließlich dem Staat X zugehörige Person veräußert ihren im Staat X belegenen Grund und Boden an einen Vermieter. Dieser Vermieter ist bisher nur Staat A wirtschaftlich zugehörig. Er vermietet den in Staat X belegenen Grund und Boden an einen Mieter. Der Mieter ist bis dato wirtschaftlich ausschließlich dem Staat B zugehörig. Nach dem Ende des Mietverhältnisses veräußert der Vermieter den Grund und Boden in Staat X an eine Person, die ausschließlich Staat X zugehörig ist. Der Vermieter erzielt einen steuerpflichtigen Ertrag aus der Vermietung und der Veräußerung des Grund und Bodens. **C.2**

Die Finanzierung des Erwerbs und sonstige Einkünfte des Vermieters werden ausgeblendet, um die Komplexität gering zu halten. Schließlich kann der Vermieter je nach Finanzierungsstruktur insb. durch eine Besicherung einem weiteren Staat zugehörig sein. Für andere Einkünfte muss u. U. untersucht werden, wie und in welchem Umfang eine Aufteilung erforderlich ist. **C.3**

C.2. Zuordnung des Besteuerungsrechts

Für die Zuordnung des Besteuerungsrechts gelten die beiden bekannten und vereinfachenden Annahmen. Erstens entsteht das Entgelt in dem Staat, in dem der Leistungsempfänger die Güter erwirbt bzw. verwendet.¹ Zweitens hat der Leistungsanbieter ein Rechtsschutzbedürfnis in dem Staat, in dem er die Leistungen verwertet.² Basierend auf diesen Annahmen werden zunächst mögliche Gründe für die Zuordnung aufgezeigt und dann die Wirkung für den Vermieter und den Mieter erläutert. C.4

C.2.1. Mögliche Gründe für die Zuordnung

Ein Besteuerungsrecht des Staates X für die Mieterträge könnte ausgeschlossen sein, da weder der Vermieter noch der Mieter dem Staat wirtschaftlich zugehörig scheinen. Allerdings besitzen sie eine Beziehung zu einem Staat X zugehörigen Wirtschaftsgut. Gemäß den Grundsätzen der Bemessungsgrundlagenteilung genügt dies, um in Staat X ein Besteuerungsrecht zu begründen.³ C.5

Die einzelnen Staaten können u. a. aus folgenden Gründen ein Besteuerungsrecht ggü. dem Vermieter ableiten, denn C.6

Staat A die Mittel für den Erwerb und die Erhaltung des Grund und Bodens stammen aus seinem Hoheitsgebiet.

Staat B die Mietzahlungen stammen aus dem Staat B.

Staat X die Erträge werden durch ein Staat X zugehöriges Wirtschaftsgut generiert und ggf. stammen Mieterträge aus Staat X.

Ein Besteuerungsrecht ggü. dem Mieter entsteht C.7

Staat A nicht, da weder eine konsumtive noch eine produktive Zugehörigkeit besteht.

Staat B aus konsumtiver Zugehörigkeit und soweit dort Einkünfte erzielt werden aus produktiver Zugehörigkeit.

Staat X aus konsumtiver Zugehörigkeit aufgrund eines fiktiven oder tats. Lebensmittelpunkts und soweit dort Einkünfte erzielt werden aus produktiver Zugehörigkeit.

Daraus ergeben sich unter Berücksichtigung der allgemeinen Zuordnungsregeln die in Tab. C.1 dargestellten Kombinationen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. C.8

C.2.2. Erläuterung der Zuordnung des Vermieters

Für den Erwerb ist eine eindeutige Zuordnung des Besteuerungsrechts möglich. Der Vermieter erwirbt ein Wirtschaftsgut bzw. ein Eigentumsrecht. Er verwertet seine finanziellen Mittel aus Staat A in Staat X. Analog zur unternehmerischen Tätigkeit C.9

¹Vgl. Unterabschnitt 4.3.2.1.2.

²Vgl. Unterabschnitt 4.3.2.1.2.

³Vgl. 4.3.2.1.1.

Tabelle C.1.: Übersicht der Anknüpfungspunkte

	Steuerquelle	Bindungsintensität		
		Staat A	Staat B	Staat X
Vermieter	Anschaffung	konsumtiv	-	konsumtiv
	Erhaltungsmaßnahmen	konsumtiv	-	konsumtiv
	Nutzungsüberlassung	konsumtiv	produktiv	produktiv / konsumtiv
	Veräußerung	konsumtiv	-	produktiv / konsumtiv
Mieter	Einkünfte	-	produktiv / konsumtiv	konsumtiv (/ produktiv)

begründet der Vermieter durch die Anschaffung des Wirtschaftsguts in den Staaten A und X eine konsumtive Zugehörigkeit. Die Aufteilung erfolgt anhand der im jeweiligen Staat angefallen Betriebsausgaben, also dem Faktor κ_i .

Für die Erhaltungsmaßnahmen ergibt sich ein entsprechendes Bild. Solange der Vermieter nicht aus anderen Gründen dem Staat X zugehörig ist, stammen die Zahlungen aus Staat A. Die Erhaltungsmaßnahmen werden im Staat X durchgeführt. Die dafür nötigen Tätigkeiten in den Staaten A und X dienen der Leistungserstellung. Es liegt jeweils eine konsumtive Zugehörigkeit vor. Die Aufteilung erfolgt ebenfalls anhand des Faktors κ_i . C.10

Für die Nutzungsüberlassung ist die Aufteilung etwas komplexer. Der Mieter ist ursprünglich Staat B wirtschaftlich zugehörig. Seine Zahlungen stammen aus dem Staat B, somit wird der Vermieter für die Vermietungstätigkeit dem Staat B produktiv zugehörig. Darüber hinaus kann der Mieter mit dem Erwerb des Nutzungsrechtes dem Staat X konsumtiv zugehörig werden. In dem Fall wäre der Vermieter auch dem Staat X produktiv zugehörig. Da hier die Aufteilung auf der Ebene eines Wirtschaftssubjekts, dem Mieter, erfolgt, kann π_i nicht mittels Zahlung an Dritte ermittelt werden. Als Ausweg sind die Aufteilung bspw. pauschal nach den Wohnsitzen oder anteilig nach der Aufenthaltsdauer denkbar. Da die Erfolgszuordnung von einem Dritten abhängt, ist unter dem Gesichtspunkt der Steuergestaltung für den Vermieter gleich, welcher Maßstab gewählt wird. C.11

Das Eigentumsrecht verwertet der Vermieter in Staat A und Staat X, da er von Staat A aus die Nutzungsüberlassung steuert und überwacht, während sich das zugrunde liegende Eigentum in Staat X befindet. Der Vermieter ist beiden Staaten konsumtiv zugehörig. Systemgemäß erfolgt die Aufteilung anhand der im jeweiligen Staat angefallenen Betriebsausgaben ggü. Dritten, also anhand des Faktors κ_i .⁴ C.12

Die Veräußerung des Grund und Bodens an eine Person aus dem Staat X begründet, als Leistungsverwertung, eine produktive Zugehörigkeit des Vermieters zum Staat X. Dem Staat X stehen daher 3/4 der Ertrags aus produktiver Zugehörigkeit zu. Die konsumtive Zugehörigkeit besteht, wie bisher, zu den Staaten A und X. Die Aufteilung C.13

⁴Vgl. die Aufteilung für MNU in Unterabschnitt 4.3.2.4.

erfolgt systemgemäß anhand der Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Veräußerung.

Im Ergebnis sollte jeder Staat angemessen an den laufenden Einkünften aus der Nutzungsüberlassung sowie den Einkünften aus der Veräußerung beteiligt werden. **C.14**

C.2.3. Erläuterung der Zuordnung des Mieters

Der Mieter ist ursprünglich nur Staat B zugehörig. Daher besteht eine kombinierte wirtschaftliche Zugehörigkeit zu Staat B. Durch den Erwerb des Nutzungsrechtes, kann *c. p.* auch der Staat X ein Besteuerungsrecht aus konsumtiver Zugehörigkeit geltend machen. Schließlich besteht eine wirtschaftliche Beziehung in Form der Leistungserstellung zu einem Wirtschaftsgut in seinem Hoheitsgebiet. **C.15**

Die Überschneidung der Besteuerungsrechte aus konsumtiver Zugehörigkeit kann, pauschal nach den Wohnsitzen, nach der Aufenthaltsdauer oder nach den Werbungskosten erfolgen. Allerdings dürfte die letzte Möglichkeit einen hohen Abgrenzungsaufwand hervorrufen und einen tiefen Eingriff in die Privatsphäre erfordern. Daher sollte eine der anderen Möglichkeiten vorgezogen werden. Ob die konsumtive Zugehörigkeit tatsächlich geteilt oder einem Staat das gesamte Substrat aus konsumtiver Zugehörigkeit zugeordnet wird, ist i. Ü. eine politische Entscheidung. **C.16**

Die Aufteilung korrespondiert mit der Darstellung für den Vermieter. Es sollten Staat B und Staat X zutreffend an der Bemessungsgrundlage, d. h. den Einkünften des Mieters, beteiligt werden. **C.17**

C.3. Zusammenfassung

Insgesamt kann das skizzierte Beispiel die kontraintuitive Besteuerung des Grund und Bodens auflösen. Der Vermieter wird grds. besteuert als hätte er ein beliebiges anderes Gut verkauft oder überlassen. Jeder Staat wird in Abhängigkeit von der Intensität und Bedeutung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit am Steuersubstrat beteiligt. Mithin erfolgt die Aufteilung ohne vom System abzuweichen. Die Berücksichtigung von Grund und Boden erfordert folglich keine andere Behandlung als die anderen Einkunftsquellen. **C.18**

Literatur

- Agúndez-García, Ana. *The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-Jurisdictional Corporate Income Taxation: A Review of Issues and Options*. Zitiert als: Consolidated Tax Base. Hrsg. von European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union. Taxation Papers 9/2006. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 10/2006. ISBN: 9-279-02152-4.
- Alber, Matthias u. a., Hrsg. *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*. 52. München: C. H. Beck, 2020.
- Andresen, Ulf. *Konzernverrechnungspreise für multinationale Unternehmen. Paradigmenwechsel bei der steuerlichen Einkünfteabgrenzung*. Zitiert als: Konzernverrechnungspreise. Schriftenreihe der European Business School Schloß Reichartshausen 17. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag, 1999. ISBN: 978-3-8244-0469-8.
- Arndt, Hans-Wolfgang. *Gleichheit im Steuerrecht*. In: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 7.9 (1988), S. 787–794. ISSN: 0721-880X.
- Auerbach, Alan J. u. a. *Taxing Corporate Income*. Zitiert als: Corporate Income. In: *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*. Hrsg. von James Mirrlees u. a. Oxford: Oxford University Press, 2010, S. 837–893. ISBN: 978-0-199-55375-4.
- Aujean, Michel. *The CCCTB Project and the Future of European Taxation. I. Introduction*. Zitiert als: CCCTB Project. In: *Common Consolidated Corporate Tax Base. Explicit Information on Common Tax Base*. Hrsg. von Michael Lang u. a. Series on International Tax Law 53. Wien: Linde, 2008, S. 13–35. ISBN: 978-3-707-31306-2.
- Avi-Yonah, Reuven S. *Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of US Treaty Policy*. In: *New York Law School Law Review* 59.2 (2015), S. 305–315. ISSN: 0145-448X.
- Bachmann, Gregor. *§ 241 Pflichten aus dem Schuldverhältnis*. MüKo BGB § 241. In: *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*. Hrsg. von Franz Jürgen Säcker u. a. 8. Aufl. Bd. 2. 12 Bde. München: C.H. Beck, 2020. ISBN: 978-3-406-72600-2.
- Baker, Philip und Ioanna Mitroyanni. *The CCCTB Rules and Tax Treaties. VIII. International Aspects*. Zitiert als: Treaties. In: *Common Consolidated Corporate Tax Base. Explicit Information on Common Tax Base*. Hrsg. von Michael Lang u. a. Series on International Tax Law 53. Wien: Linde, 2008, S. 629–652. ISBN: 978-3-707-31306-2.
- Bannes, Maximilian und Adrian Cloer. *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die Aktionspläne im Überblick*. In: *Betriebs-Berater* 71.18 (2016), S. 1047–1048. ISSN: 0340-7918.

- Bannes, Maximilian und Adrian Cloer. *BEPS Aktionsplan 3: Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerung*. In: *Betriebs-Berater* 71.26 (2016), S. 1565–1567. ISSN: 0340-7918.
- *BEPS Aktionsplan 4: Begrenzung des Abzugs von Zinsen und anderer finanzieller Aufwendungen*. In: *Betriebs-Berater* 71.21 (2016), S. 1815–1816. ISSN: 0340-7918.
- Bauer, Christian Josef und Dominika Langenmayr. *Sorting into Outsourcing: Are Profits Taxed at a Gorilla’s Arm’s Length?* Zitiert als: BGPE DP 2011. Discussion Paper. Bavarian Graduate Program in Economics, 2011. ISRN: 1853-5733.
- Baumhoff, Hubertus. *B. Klassische Methoden. Kapitel 5 Methoden zur Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises*. Zitiert als: Methoden. In: *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*. Hrsg. von Franz Wassermeyer und Hubertus Baumhoff. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2014, S. 317–351. ISBN: 978-3-504-26046-0.
- Baumhoff, Hubertus, Xaver Ditz u. a. *Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“*. In: *Deutsches Steuerrecht* 43.37 (2005), S. 1549–1556. ISSN: 0949-7676.
- Baumhoff, Hubertus und Daniel Liebchen. *A. Überblick. Kapitel 5 Methoden zur Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises*. Zitiert als: Überblick. In: *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*. Hrsg. von Franz Wassermeyer und Hubertus Baumhoff. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2014, S. 315–317. ISBN: 978-3-504-26046-0.
- *E. Preisbandbreiten und Einigungsbereich. Kapitel 5 Methoden zur Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises*. Zitiert als: Einigungsbereich. In: *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*. Hrsg. von Franz Wassermeyer und Hubertus Baumhoff. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2014, S. 389–502. ISBN: 978-3-504-26046-0.
- *Kapitel 3 Der Fremdvergleich als Instrument internationaler Einkünfteabgrenzung*. Zitiert als: Instrument. In: *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*. Hrsg. von Franz Wassermeyer und Hubertus Baumhoff. Köln: Otto Schmidt, 2014, S. 157–278. ISBN: 978-3-504-26046-0.
- Baumhoff, Hubertus und Michael Puls. *Der OECD-Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisaspekten von „Business Restructurings“ – Analyse und erster Vergleich mit den deutschen Funktionsverlagerungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG*. In: *Internationales Steuerrecht* 18.3 (2009), S. 73–81. ISSN: 0942-6744.
- Becerra, Juan Angel. *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*. Zitiert als: Interpretation. 2. Aufl. Amsterdam: IBFD, 4/2013. ISBN: 978-9-087-22184-3.
- Beck, Diana. *Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht. Ursachenanalyse, Systematisierung und Lösungskonzepte*. Zitiert als: Qualifikationskonflikte. Hrsg. von Klaus-Dieter Drüen u. a. PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht 6. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 2017. ISBN: 978-3-658-17670-9. URL: <http://dx.doi.org/10.1007/978-3-658-17670-9>.

- Becker, Katharina. *Der OECD-Bericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Aktionsplans BEPS Aktionspunkt 5: Wirksamere Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs*. In: *Internationales Steuerrecht* 23.19 (2014), S. 704–708. ISSN: 0942-6744.
- Beeck, Volker. *Grundlagen der Steuerlehre : Prüfungsrelevantes Wissen zum Steuerrecht verständlich und praxisgerecht*. Zitiert als: Grundlagen. 5. Auflage. Wiesbaden: Springer Gabler, 2012. ISBN: 978-3-8349-3798-8.
- Beer, Sebastian u. a. *International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots*. Zitiert als: CESifo WP 2018. Working Paper 7184. München: CESifo, 2018. ISRN: 2364-1428. URL: <https://hdl.handle.net/10419/185382>.
- Beim Bundesministerium der Finanzen, Wissenschaftlicher Beirat. *Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union*. Zitiert als: Bemessungsgrundlage. Hrsg. von Bundesministerium der Finanzen. Berlin, 3/2007. ISBN: 978-3-083-70081-4.
- Beiser, Reinhold. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrecht – „Rechtssicherheit ist Prinzipien- oder Regelsicherheit“*. In: *Steuer und Wirtschaft* 92 (34).4 (2005), S. 295–305. ISSN: 0341-2954.
- *Die Einmalerfassung und das arm’s length-Prinzip im Gemeinschaftsrecht und die Folgen für Zinsschranken und Funktionsverlagerungen*. Zitiert als: Einmalerfassung. In: *Deutsches und internationales Steuerrecht. Gegenwart und Zukunft : Festschrift für Christiana Djanani*. Hrsg. von Gernot Brähler und Christian Lösel. Gabler Edition Wissenschaft. Wiesbaden: Gabler, 2008, S. 3–32. ISBN: 978-3-834-91322-7.
- Bendlinger, Stefan. *Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte Leitlinien der OECD zur Gewinnzuteilung an den abhängigen Vertreter*, in: *Internationales Steuerrecht* 16.22 (2016), S. 914–922. ISSN: 0942-6744.
- *Das OECD-Musterabkommen 2017*. In: *Steuer und Wirtschaft International - Tax and Business Review* 27.9 (2017), S. 450–459. ISSN: 1025-806X.
- Benz, Sebastian und Julian Böhmer. *Der aktuelle Stand der steuerpolitischen Vorhaben der G20*. In: *Internationales Steuerrecht* 21.11 (2015), S. 380–387. ISSN: 0942-6744.
- *Das BEPS-Projekt der OECD/G20: Vorlage der abschließenden Berichte zu den Aktionspunkten*. In: *Der Betrieb* 66.44 (2015), S. 2535–2543. ISSN: 0005-9935.
- *Das Anti Tax Avoidance Package (ATA-Paket) der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU*. In: *Der Betrieb* 68.6 (2016), S. 307–314. ISSN: 0005-9935.
- *Die Richtlinienvorschläge der EU-Kommission vom 25.10.2016 zur weiteren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung*. In: *Der Betrieb* 68.48 (2016), S. 2800–2805. ISSN: 0005-9935.
- Bernhardt, Lorenz u. a. *Kapitel O: Immaterielle Wirtschaftsgüter*. Zitiert als: Kapitel O. In: *Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft * Steuerrecht*. Hrsg. von Alexander

- Vögele u. a. 5., vollständig neubearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-3-406-71598-3.
- Betten, Rijkele und Monia Naoum. *Chapter 2: Permanent Establishments in International Tax Structuring. Part Two New Roles of the Concepts in International Tax Structuring*. Zitiert als: Structuring. In: *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures. An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Hrsg. von Madalina Cotrut u. a. Bd. 2. IBFD Tax Research Series. Amsterdam: IBFD, 2015. Kap. 2, S. 43–67. ISBN: 978-9-087-22333-5.
- Bier, Bernd-Peter und Klaus-Jörg Dehne. *Zinsabzugsbeschränkungen – BEPS AP 4/Art. 4 ATAD: Ein Doppelbesteuerungsproblem oder mehr?* In: *Internationales Steuerrecht* 28.16 (2019), S. 610–616. ISSN: 0942-6744.
- Birk, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform*. In: *Steuer und Wirtschaft* 30.4 (2000), S. 328–336. ISSN: 0341-2954.
- Birk, Dieter, Marc Desens u. a. *Steuerrecht*. 18. Auflage. Schwerpunktbereich. Heidelberg: C. F. Müller, 2015. ISBN: 978-3-811-49243-1.
- Birk, Dieter und Rolf Eckhoff. *Staatfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive*. In: *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Hrsg. von Ute Sacksofsky und Joachim Wieland. Interdisziplinäre Studien zu Recht und Staat 14. Baden-Baden, 2000, S. 54–67. ISBN: 978-3-789-06453-1.
- Bittner, Thomas. *Funktions- und Risikoanalyse*. Zitiert als: Risikoanalyse. In: *Verrechnungspreise. Grundlagen und Praxis*. Hrsg. von Roman Dawid. 2. Auflage. Wiesbaden: Springer Gabler, 2016, S. 107–161. ISBN: 978-3-658-09377-8.
- Böhmer, Julian, Ronald Gebhardt und Sebastian Krüger. *Vor Artikel 7 und 8*. Zitiert als: Hagemann/Kahlenberg. In: *Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). Kommentar*. Hrsg. von Tobias Hagemann und Christian Kahlenberg. Herne: NWB, 2019. ISBN: 978-3-482-67231-6.
- Böhmer, Julian, Ronald Gebhardt, Sebastian Krüger u. a. *Artikel 7 Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen*. Zitiert als: Hagemann/Kahlenberg. In: *Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). Kommentar*. Hrsg. von Tobias Hagemann und Christian Kahlenberg. Herne: NWB, 2019. ISBN: 978-3-482-67231-6.
- Bohn, Alexander. *Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs*. Zitiert als: Alternativmodelle. Hrsg. von Norbert Herzig und Christoph Watrin. Forschungsreihe Rechnungslegung und Steuern. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2009. ISBN: 978-3-834-91882-6.
- Borstell, Thomas. *Kapitel B: Internationales Recht*. Zitiert als: Kapitel B 2015. In: *Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft * Steuerrecht*. Hrsg. von Alexander Vögele u. a. 4., vollständig neubearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2015, S. 167–262. ISBN: 978-3-406-64037-7.
- Borstell, Thomas u. a. *Kapitel B: OECD-Richtlinie 2017*. Zitiert als: Kapitel B 2020. In: *Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft * Steuerrecht*. Hrsg. von Alexander Vögele

- u. a. 5., vollständig neubearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2020, S. 169–259. ISBN: 978-3-406-71598-3.
- Brähler, Gernot. *Internationales Steuerrecht : Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung*. Zitiert als: Steuerrecht. 7., aktualisierte Auflage. Wiesbaden: Springer Gabler, 2012. ISBN: 978-3-8349-3515-1.
- *Internationales Steuerrecht. Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung*. Zitiert als: Steuerrecht. 8., aktualisierte Auflage. Lehrbuch. Wiesbaden: Springer Gabler, 2014. XXIX, 563. ISBN: 9783834935144.
- Brähler, Gernot und Christian Lösel, Hrsg. *Deutsches und internationales Steuerrecht. Gegenwart und Zukunft : Festschrift für Christiana Djanani zum 60. Geburtstag*. Gabler Edition Wissenschaft. Wiesbaden: Gabler, 2008. ISBN: 978-3-834-91322-7.
- Breithecker, Volker und Ralf Klapdor. *Einführung in die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen*. Zitiert als: Steuerlehre. 4., völlig neu bearbeitete Auflage. ESVbasics. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2016. XXI, 534 Seiten. ISBN: 978-3-503-15784-6.
- Breuninger, Gottfried E. und Astrid Krüger. *Die abnehmende Lokalisierung von Unternehmen als Rechtsproblem im internationalen Steuer- und Gesellschaftsrecht. – Gibt es mehrere Orte der Geschäftsleitung? –*. Zitiert als: Lokalisierung. In: *Steuerrecht und Europäische Integration. Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag*. Hrsg. von Gottfried E. Breuninger u. a. München: C. H. Beck, 1999, S. 79–112. ISBN: 978-3-406-46149-1.
- Breuninger, Gottfried E., Welf Müller u. a., Hrsg. *Steuerrecht und Europäische Integration. Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag*. München: C. H. Beck, 1999. ISBN: 978-3-406-46149-1.
- Bruins, Gijsbert Weijer Jan u. a. *Report on double taxation*. Legal E. F. S. 73. F. 19. 18:32 MEZ. Genf: League of nations economic und financial commission, 4/1923. URL: <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=100;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default> (besucht am 11.2.2018).
- Bundesministerium der Finanzen. *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich*. Zitiert als: Vergleich. Rechtsstand Juli 2019. Berlin: Bundesministerium der Finanzen, 2019.
- Bünning, Martin und Christian Möser. *Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*. In: *Betriebs-Berater* 28.43 (2011), S. 2647–2653.
- Christians, Allison und Stephen Shay. *General Report*. In: *Assessing BEPS: origins, standards and responses. 71st Congress of the International Fiscal Association : Rio de Janeiro 2017*. 71st Congress of the International Fiscal Association. Hrsg. von International Fiscal Association. Bd. 102a. Cahiers de Droit Fiscal International. Den Haag: Sdu Uitgevers, 2017, S. 17–64.

- Cloer, Adrian. *Der Rückzug der USA aus dem Zweisäulen-Modell*. In: *Internationale Wirtschaftsbriefe*. NWB internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht 24.13 (2020). NWB WAAAH-53246, S. 1. ISSN: 1868-288X.
- Collier, Richard S. und Joseph L. Andrus. *Transfer Pricing and the Arms's Length Principle after BEPS*. Zitiert als: BEPS. Oxford: Oxford University Press, 2017. ISBN: 978-0-198-80291-4.
- Cordewener, Axel. *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH*. Zitiert als: Grundfreiheiten. Hrsg. von Wolfgang Schön. Rechtsordnung und Steuerwesen 29. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2002. XXXIII, 1136. ISBN: 3-504-64228-9.
- Cotrut, Madalina u. a., Hrsg. *International Tax Structures in the BEPS Era. An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Bd. 2. IBFD Tax Research Series. Amsterdam: IBFD, 2015. ISBN: 978-9-087-22333-5.
- Crüger, Arwed und Andreas Riedl. *Immaterielle Wirtschaftsgüter – aktuelle Entwicklungen zu Verrechnungspreisen*. In: *Internationales Steuerrecht* 23.17 (2014), S. 625–627. ISSN: 0942-6744.
- d’Aroma, Pasquale u. a. *Double Taxation and Tax Evasion*. Report. C. 216. M. 85 1927 II. Genf: League of nations economic, Committee of Technical Experts on Double Taxation und Tax Evasion, 4/1927.
- Daniels, A. H. M. *Sovereign Affairs*. In: *Intertax* 29.1 (2001), S. 2–10. ISSN: 1875-8347.
- Dawid, Roman. *Überblick Verrechnungspreise*. Zitiert als: Überblick. In: *Verrechnungspreise. Grundlagen und Praxis*. Hrsg. von Roman Dawid. 2. Auflage. Wiesbaden: Springer Gabler, 2016, S. 1–13. ISBN: 978-3-658-09377-8.
- Hrsg. *Verrechnungspreise. Grundlagen und Praxis*. 2. Auflage. Wiesbaden: Springer Gabler, 2016. XVIII, 280 Seiten. ISBN: 978-3-658-09377-8.
- De Lillo, Francesco. *Chapter 1: In Search of Single Taxation. Part 1: Single Taxation as a Policy Goal*. Zitiert als: Search. In: *Single Taxation? Papers presented at a symposium held in Oct. 2017*. Hrsg. von Joanne Clair Wheeler. Amsterdam: IBFD, 2018, S. 3–53. ISBN: 978-9-087-22491-2.
- De Wilde, Maarten Floris. *Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy*. In: *Intertax* 38.5 (2010), S. 281–305. ISSN: 0165-2826.
- *„Sharing the Pie“; Taxing multinationals in a global world*. Zitiert als: Pie. Amsterdam, 2015.
- *„Sharing the pie“: Taxing Multinationals in a Global Market*. In: *Intertax* 38.6-7 (2015), S. 438–446. ISSN: 0165-2826.
- Devereux, Michael Peter und John Vella. *Profit Shifting. Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?* Zitiert als: Oxford Legal Studies. Working Paper 88/2014. Oxford University Centre for Business Taxation, 20. 11. 2014. URL: <https://ssrn.com/abstract=2532933>.

- Devereux, Michael Peter und John Vella. *Profit Shifting. Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?* In: *CESifo DICE Report* 12.4 (2014), S. 3–7. ISSN: 1612-0663.
- Ditz, Xaver. *Die Grenzen des Fremdvergleichs – Zugleich Plädoyer für ein Festhalten am Fremdvergleichsgrundsatz.* In: *Finanz-Rundschau* 97.3-4 (2015), S. 119–125. ISSN: 1438-3292.
- *Artikel 9 Verbundene Unternehmen. Abschnitt III. Besteuerung des Einkommens.* Zitiert als: Schönfeld/Ditz, Art. 9. In: *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar.* Hrsg. von Jens Schönfeld und Xaver Ditz. 2. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2019. ISBN: 978-3-504-23110-1.
- Ditz, Xaver, Sven-Eric Bärsch u. a. *Das neue OECD-Musterabkommen 2017. – Konsequenzen für die deutsche Abkommenspolitik –.* In: *Der Betrieb* 71.20 (2018), S. 1171–1178. ISSN: 0005-9935.
- Ditz, Xaver, Reimar Pinkernell u. a. *BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis.* In: *Internationales Steuerrecht* 24.2 (2014), S. 45–51. ISSN: 0942-6744.
- Dölker, Angelika. *Maßnahmen zur Schaffung von Steuertransparenz durch Amtshilfe und Informationsaustausch unter Steuerbehörden verschiedener Länder sowie durch nationale Gesetze in Deutschland.* In: *Betriebs-Berater* 72.6 (2017), S. 279–284. ISSN: 0340-7918.
- Dötsch, Ewald u. a., Hrsg. *Körperschaftsteuer.* 17., neu bearbeitete Auflage. Finanz und Steuern 5. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2015. XXXII, 684. ISBN: 978-3-791-03366-2.
- Dourado, Ana Paula und Rita de la Feria. *Thin Capitalization Rules in the Context of the CCCTB. WP 08/04.* Zitiert als: WP 08/04. Working Paper. Oxford University Center for Business Taxation, 2008.
- Drenseck, Walter. *Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip.* In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 88.1 (2006), S. 1–7. ISSN: 1438-3292.
- Dreßler, Günter. *Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerrländer und ihre steuerliche Überprüfung.* Zitiert als: Vermögensverlagerung. 4., erneut überarbeitete und wesentlich erweiterte Auflage. Köln: Luchterhand, 2007. ISBN: 978-3-472-06618-7.
- Drüen, Klaus-Dieter. *2010: Der Aufbruch zu einer neuen Steuerkultur?* In: *Deutsches Steuerrecht* 20.1-2 (2010), S. 2–8. ISSN: 0949-7676.
- *§ 10 Geschäftsleitung.* Zitiert als: Tipke/Kruse, § 10. In: *Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung : AO, FGO. Kommentar.* Hrsg. von Roman Seer u. a. Begr. von Klaus Tipke und Wilhelm Heinrich Kruse. 143. Lieferung. Köln, 2016. ISBN: 978-3-504-22119-5.
- Drüen, Klaus-Dieter und Björn Kahler. *Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung.* In: *Steuer und Wirtschaft* 82.2 (2005), S. 171–184. ISSN: 0341-2954.

- Dülfer, Eberhard und Bernd Jöstingmeier. *Internationales Management in unterschiedlichen Kulturbereichen*. 7., vollständig überarbeitete Auflage. München: Oldenbourg, 2008. XXIII, 621. ISBN: 978-3-486-57934-5.
- Eberhardt, David. *Steuerpolitische Problembereiche im Zusammenspiel von Korrespondenzprinzip und Hinzurechnungsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften*. In: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 67.4 (2015), S. 419–435. ISSN: 0340-5370.
- Eckl, Petra. *Generalthema I: Die Definition der Betriebsstätte*. In: *Internationales Steuerrecht* 18.15 (2009), S. 510–514. ISSN: 0942-6744.
- Eggert, Andreas. *Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage : Vergleich mit der Gewinnermittlung nach dem HGB, EStG und den IFRS*. Zitiert als: Richtlinienvorschlag. Hrsg. von Wolfgang Schön und Rainer Hüttemann. Bd. 48. Rechtsordnung und Steuerwesen. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2015. ISBN: 978-3-504-64247-1.
- Ehrlicher, Werner. *Ökonomische Probleme der Globalisierung*. Zitiert als: Probleme. In: *Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung. Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag*. Hrsg. von Hans-Jochen Kleinedam. Bibliogr. L. Fischer S. 1021 - 1025. Berlin: Erich Schmidt, 1999, S. 45–62. ISBN: 3-503-04852-9.
- Eichfelder, Sebastian. *Braucht Deutschland eine neue Unternehmensteuerreform? : Steuerpolitik zwischen Wettbewerb und sozialem Ausgleich*. In: *Deutsches Steuerrecht* 56.45 (2018), S. 2397–2402. ISSN: 0949-7676.
- Eichinger, Norman. *Verrechnungspreise und Währungsumrechnung im internationalen Controlling*. Zitiert als: Verrechnungspreise. Wien: Linde, 2008. ISBN: 978-3-707-31198-3.
- Eigelshoven, Axel. *Artikel 9. Verbundene Unternehmen*. Zitiert als: Vogel/Lehner. In: *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. Hrsg. von Moris Lehner und Axel Eigelshoven. Begr. von Klaus Vogel. 6., völlig neu bearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2015. ISBN: 978-3-406-64929-5.
- Eilers, Stephan. *Fremdfinanzierung im Unternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008*. In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 89.15 (2007), S. 733–735. ISSN: 1438-3292.
- *§ 9 Steuerliche Behandlung von Fremdkapitalmaßnahmen. 3. Abschnitt. Unternehmensfinanzierung*. Zitiert als: Lüdicke/Sistermann. In: *Unternehmenssteuerrecht. Gründung – Finanzierung – Umstrukturierung – Übertragung – Liquidation*. Hrsg. von Jochen Lüdicke und Christian Sistermann. 2. Aufl. München: C. H. Beck, 2018. ISBN: 978-3-406-70394-2.
- Eilers, Stephan und Patricia Hennig. *BEPS: Hinzurechnungsbesteuerung – BEPS und neue Rechtsentwicklungen*. In: *Internationale Steuer-Rundschau* 4.12 (2015), S. 422–430. ISSN: Eilers2015-1.pdf.

- Engelen, Christian. *Ex post-Informationen und Preisanpassungsklauseln – kritische Würdigung der OECD-Ausführungen zu schwer bewertbaren immateriellen Werten*. In: *Internationales Steuerrecht* 25.17 (2016), S. 146–153. ISSN: 0942-6744.
- *Definition immaterieller Wirtschaftsgüter. Internationale Rspr. im Fall Amazon und Vergleich zu deutschen und internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen*. In: *Der Betrieb* 73.6 (2020), S. 251–255. ISSN: 0005-9935.
- Engelke, Holger und Martin Clemens. *Unentgeltliche Nutzungsvorteile als Instrument der Ergebnissteuerung im nationalen und internationalen Konzern - Ausgewählte Gestaltungsfragen*. In: *Deutsches Steuerrecht* 40.8 (2002), S. 285–291. ISSN: 0949-7676.
- Englisch, Joachim. § 4. *Europäisches Steuerrecht. 1. Teil Grundlagen der Steuerrechtsordnung*. Zitiert als: Tipke/Lang. In: *Steuerrecht*. Hrsg. von Joachim Lang u. a. Begr. von Klaus Tipke. 24., neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021, S. 157–218. ISBN: 978-3-504-20152-4.
- Esser, Clemens. *Internationaler Steuerwettbewerb. Vorteile und Gefahren*. Zitiert als: Steuerwettbewerb. Institut Finanzen und Steuern (IFSt)-Schrift 422. Literaturverz. S. 119 - 131. Bonn: Institut Finanzen und Steuern eingetragener Verein (eV), 2004. 137 S. ISBN: 3-897-37117-0.
- Europäische Kommission. *SEC(96)487 final. Steuern in der Europäischen Union*. Zitiert als: SEC(96)487 final. Brüssel: Europäische Kommission, 20. 3. 1996.
- *COM(2001)206 final. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss : Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre*. Zitiert als: COM(2001)206 final. Brüssel: Europäische Kommission, 10. 10. 2001.
- *COM(2001)582 final. Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse - Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU*. Zitiert als: COM(2001)582 final. Brüssel: Europäische Kommission, 23. 1. 2001.
- *SEK(2001)1681. Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt : Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission*. Zitiert als: SEK(2001)1681. Brüssel: Europäische Kommission, 23. 10. 2001.
- *COM(2010)2020 final. Mitteilung der Kommission: EUROPA 2020 : Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum*. Zitiert als: COM(2010) 2020 final. Brüssel: Europäische Kommission, 3. 3. 2010.
- *COM(2011)11 final. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Jahreswachstumsbericht: Gesamtkonzept der EU zur Krisenbewältigung nimmt weiter Gestalt an*. Zitiert als: COM(2011)11 final. Brüssel: Europäische Kommission, 12. 1. 2011.

- Europäische Kommission. *COM(2011)121/4. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*. Zitiert als: COM(2011)121/4. Brüssel: Europäische Kommission, 2011.
- *COM(2011)714 final. Vorschlag für Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten COM(2011)714 endg.* Zitiert als: COM(2011)714 final. Brüssel: Europäische Kommission, 2011.
 - *COM(2016)683 final. Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*. Zitiert als: COM(2016)683 final. Straßburg: Europäische Kommission, 25. 10. 2016.
 - *COM(2016)685 final. Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage*. Zitiert als: COM(2016)685 final. Straßburg: Europäische Kommission, 25. 10. 2016.
 - *COM(2018)148 final. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen*. Zitiert als: COM(2018)148 final. Brüssel: Europäische Kommission, 21. 3. 2018.
- Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss. *Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Thema „Die Steuern in der Europäischen Union — Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“*. Zitiert als: ABl. 97/C 296/09. Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss, 1997.
- Europäisches Parlament. *Direkte Besteuerung: Personen- und Unternehmensbesteuerung*. 2020. URL: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/80/direkte-besteuerung-personen-und-unternehmensbesteuerung> (besucht am 25. 4. 2020).
- Fehling, Daniel. *Das BEPS-Projekt auf der Zielgeraden – was bedeutet dies für Deutschland?* In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 97.18 (2015), S. 817–823. ISSN: 1438-3292.
- Fey, Achim. *Vertreter*. Zitiert als: Vertreter. In: *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*. Hrsg. von Matthias Alber u. a. 50. Aufl. München: C. H. Beck, 2020.
- Finke, Katharina u. a. *Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source – an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting?* Zitiert als: ZEW DP 14-073. Discussion Paper. Mannheim: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, 2014. URL: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14073.pdf>.
- Fischer, Lutz u. a. *Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. Zitiert als: Steuerlehre. 5., neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage. Berlin: Erich Schmidt, 2005. ISBN: 3-503-08725-7.
- Förster, Guido und Sebastian Krauß. *Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage*

- (GKKB) vom 16. 3. 2011. In: *Internationales Steuerrecht* 20.16 (2011), S. 607–615. ISSN: 0942-6744.
- Förster, Hartmut. *Der Entwurf zur Aktualisierung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisleitlinien*. In: *Internationales Steuerrecht* 18.20 (2007), S. 720–727. ISSN: 0942-6744.
- Frebel, Maibrit. *Erfolgsaufteilung und -besteuerung im internationalen Konzern*. Zitiert als: *Erfolgsaufteilung*. 1. Auflage. Steuer, Wirtschaft und Recht 261. Lohmar und Köln: Eul, 2006. XIX, 278. ISBN: 978-3-899-36466-8.
- Frey, Niels und Roland Speidel. *Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*. In: *Der Steuerberater* 62.12 (2011), S. 430–435. ISSN: 0049-223X.
- Frotscher, Gerrit, Hrsg. *Anforderungen an ein modernes Steuersystem angesichts der Globalisierung. Wissenschaftliches Symposium anlässlich des 25-jährigen Bestehens des International Tax Institute Hamburg 1. Juli 2005*. Veröffentlichungen des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen (IIFS) der Universität Hamburg. Freiburg im Breisgau: Haufe, 2006.
- *Internationales Steuerrecht*. Zitiert als: *Steuerrecht*. 4., völlig überarbeitete Auflage. Studium und Praxis. München: C. H. Beck, 2015. XX, 462 Seiten. ISBN: 978-3-406-67870-7.
- Frotscher, Gerrit und Andreas Oestreicher. *The German Approach to Taxing Business Restructurings: An Arm’s Length Ahead?* In: *Intertax* 37.6-7 (2009), S. 375–381. ISSN: 0165-2826.
- Fuest, Clemens u. a. *Handlungen gegen aggressive Steuerplanung*. In: *Der Betrieb* 66.38 (2013), S. 33–36. ISSN: 0005-9935.
- *Eindämmung internationaler Gewinnverlagerung: Wo steht die OECD und was sind die Alternativen?* In: *Steuer und Wirtschaft* 92.1 (2015), S. 90–97. ISSN: 0341-2954.
- Führich, Gregor. *Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?* In: *Internationales Steuerrecht* 16.10 (2007), S. 341–345. ISSN: 0942-6744.
- Fuhrmann, Sven. *§ 7 Steuerpflicht inländischer Gesellschafter*. Zitiert als: Fuhrmann, AStG, § 7. In: *Außensteuergesetz. Kommentar*. Hrsg. von Sven Fuhrmann. 3. Auflage. Wiesbaden: NWB Verlag, 2017. ISBN: 978-3-482-62583-1.
- Hrsg. *Außensteuergesetz. Kommentar*. 3. Auflage. Wiesbaden: NWB Verlag, 2017. ISBN: 978-3-482-62583-1.
- G20. *Communiqué, G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting 4-5 September 2015, Ankara, Turkey*. Ankara: G20, 2015. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2015/150905-finance.pdf> (besucht am 18. 8. 2020).
- Gabel, Monika. *Spezielle Missbrauchsnormen und der allgemeine Gleichheitssatz*. In: *Steuer und Wirtschaft* 95.1 (2011), S. 3–17. ISSN: 0341-2954.
- Gelbrich, Katja und Stefan Müller. *Handbuch internationales Management*. Zitiert als: *Management*. München: Oldenbourg, 2011. 1636 S. ISBN: 978-3-486-59067-8.

- Gerken, Lüder u. a. *Internationaler Steuerwettbewerb*. Zitiert als: Steuerwettbewerb. Hrsg. von Walter Eucken Institut. Untersuchungen zur Ordnungstheorie und Ordnungspolitik 40. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000. XII, 322. ISBN: 3-161-47457-0.
- Gillamariam, David und Jens Binding. *Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“) - Bericht der OECD zur Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen*. In: *Deutsches Steuerrecht* 52.23 (2013), S. 1153–1158. ISSN: 0949-7676.
- Gosch, Dietmar. *Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen*. In: *Deutsches Steuerrecht* 45.36 (2007), S. 1553–1561. ISSN: 0949-7676.
- Grashoff, Dietrich. *Grundzüge des Steuerrecht. Alle wichtigen Steuerarten, Internationales Steuerrecht, Verfahrensrecht*. Zitiert als: Steuerrecht. 14. Auflage. Beck Steuer-Praxis. München: C. H. Beck, 2018. ISBN: 978-3-406-72239-4.
- Graw, Christian. *§ 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung*. Zitiert als: K/K/R. In: *BeckOK EStG*. Hrsg. von Gregor Kirchhof u. a. 8. Aufl. München: C. H. Beck, 2020.
- Greil, Stefan. *Der Fremdvergleichsgrundsatz im Internationalen Steuerrecht : Formelhafte, transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode als Alternative*. In: *Steuer und Wirtschaft* 94.2 (2017), S. 159–176. ISSN: 0341-2954.
- *Behandlung von grenzüberschreitenden Finanzierungstransaktionen zwischen verbundenen Unternehmen – Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien*. In: *Internationale Steuer-Rundschau* 9.4 (2020), S. 124–134. ISSN: 2194-539X.
- Greinert, Markus. *C. Gewinnerorientierte Methoden. Kapitel 5 Methoden zur Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises*. Zitiert als: Methoden. In: *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*. Hrsg. von Franz Wassermeyer und Hubertus Baumhoff. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2014, S. 351–388. ISBN: 978-3-504-26046-0.
- Groß, Bernhard. *Anpassung der Ergebnisse von Verrechnungspreisen an die Wertschöpfung - Der G20/OECD-Abschlussbericht zu den Maßnahmen 8-10 des BEPS-Aktionsplans*. In: *Internationales Steuerrecht* 25.6 (2016), S. 233–241. ISSN: 0942-6744.
- Gudehus, Timm. *Dynamische Märkte. Grundlagen und Anwendungen der analytischen Ökonomie*. Zitiert als: Märkte. 2., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Berlin: Springer Gabler, 2015. ISBN: 978-3-662-46783-1. DOI: 10.1007/978-3-662-46783-1.
- Gurría, José Ángel. *Schreiben an Steven T. Mnuchin Secretary of the Treasury United States*. Zitiert als: Schreiben v. 4.12.2019. OECD, 4.12.2019. URL: <http://www.oecd.org/tax/Letter-from-OECD-Secretary-General-Angel-Gurria-for-the-attention-of-The-Honorable-Steven-T-Mnuchin-Secretary-of-the-Treasury-United-States.pdf> (besucht am 18.6.2020).

- Haarmann, Wilhelm. *Steuerrecht 2014/2015 - eine Anamnese*. In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 97.1 (2015), S. 22–32. ISSN: 1438-3292.
- Haarmann, William. *Wirksamkeit, Rechtmäßigkeit, Bedeutung und Notwendigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG*. In: *Internationales Steuerrecht* 20.15 (2011), S. 565–573. ISSN: 0942-6744.
- Haase, Florian. *Pfadabhängigkeit im Internationalen Steuerrecht - sind Kollisionsnormen (noch) eine Alternative? : Ein Gedankenspiel*. In: *Steuer und Wirtschaft* 92.2 (2015), S. 147–155. ISSN: 0341-2954.
- *Die neue Hinzurechnungsbesteuerung*. In: *Deutsches Steuerrecht* 57.16-17 (2019), S. 827–835. ISSN: 0949-7676.
- *Internationales und Europäisches Steuerrecht*. Zitiert als: Steuerrecht. 6., neu bearbeitete Auflage. Heidelberg: C. F. Müller, 2020. ISBN: 978-3-8114-9181-6.
- Hagemann, Tobias und Christian Kahlenberg. *§ 4j Aufwendungen für Rechteüberlassungen*. Zitiert als: HHR, § 4j. In: *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer Gesetz*. Hrsg. von Carl Hermann u. a. 284. Ergänzungslieferung. Bd. II §§ 4-5 EStG. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2018. ISBN: 978-3-504-23063-0.
- Hrsg. *Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). Kommentar*. Herne: NWB Verlag, 2019. ISBN: 978-3-482-67231-6.
- Hallerbach, Dorothee. *§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen*. Zitiert als: K/K/B/M/H. In: *Einkommensteuergesetz Kommentar. Kommentar*. Hrsg. von Hans-Joachim Kanzler u. a. 5. Aufl. Herne: NWB Verlag, 2020. ISBN: 978-3-482-65345-2.
- Handzik, Peter. *EStG § 2 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen. Praxisorientierter Kommentar zur Ausarbeitung von Gestaltungen*. Zitiert als: L/B/P. In: *Das Einkommensteuerrecht. Praxisorientierter Kommentar zur Ausarbeitung von Gestaltungen*. Hrsg. von Eberhard Littmann u. a. 147. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2017. ISBN: 978-3-820-20453-7.
- Hanke, Thomas. *Das Vertrauen der Bürger in die Institutionen zerbricht*. In: *Handelsblatt* (13.2.2013), S. 6.
- Hanken, Jörg. *Neue Regeln für Verrechnungspreise*. In: *Controlling & Management Review* 61.6 (2017), S. 54–59. ISSN: 2195-8262.
- Heinsen, Oliver und Oliver Voß. *Ertragsteuerliche Aspekte von Cloud Computing*. In: *Der Betrieb* 65.22 (2012), S. 1231–1236. ISSN: 0005-9935.
- Hennrichs, Joachim und Johanna Hey. *§ 13. Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung. 2. Teil Besonderes Steuerschuldrecht*. Zitiert als: Tikpe/Lang. In: *Steuerrecht*. Hrsg. von Joachim Lang u. a. Begr. von Klaus Tipke. 24., neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021, S. 877–922. ISBN: 978-3-504-20152-4.
- Herdegen, Matthias. *Völkerrecht*. Zitiert als: Völkerrecht. 8., überarbeitete und erweiterte Auflage. Grundrisse des Rechts. München: Beck, 2009. XXIV, 432. ISBN: 978-3-406-58496-1.

- Herrmann, Carl u. a., Hrsg. *EStG, KStG : Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz*. Begr. von Alfons Mrozek und Albert Kennerknecht. Fortgef. von Carl Herrmann u. a. Unter Mitarb. von Heribert M. Anzinger u. a. 301. Ergänzungslieferung. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2020. ISBN: 978-3-504-23063-0.
- Herzig, Norbert. *Spannungsverhältnis zwischen Finanzierungsfreiheit und fehlender Finanzierungsneutralität der Besteuerung*. In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 76.18 (1994), S. 589–602. ISSN: 1438-3292.
- *Paradigmenwechsel in der Konzernbesteuerung*. In: *Der Betrieb* 55.46 (2002), S. I. ISSN: 0005-9935.
 - *Europäisierung und Internationalisierung der steuerlichen Gewinnermittlung*. Zitiert als: Gewinnermittlung. In: *Steuerzentrierte Rechtsberatung. Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*. Hrsg. von Wolfgang Spindler u. a. Otto Schmidt Verlag, 2009, S. 751–765. ISBN: 978-3-504-06041-1.
 - *Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns*. In: *Der Betrieb* 65.1 (2012), S. 1–9. ISSN: 0005-9935.
 - *Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB). Referat im Rahmen der Vortragsreihe „Rechtsfragen der Europäischen Integration“*. Zitiert als: GKKB. Hrsg. von Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht. Bd. 197. Vorträge und Berichte. 2012.
- Herzig, Norbert und Johannes Kuhr. *Direct Taxation in the EU: The Common Corporate Tax Base as the Next Sub-Step Towards Harmonization*. In: *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics* 1.2 (2011), S. 1–12. ISSN: 2084-1264. DOI: 10.2478/wrlae-2013-0024.
- *Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf*. In: *Der Betrieb* 62.37 (2011), S. 2053–2058. ISSN: 0005-9935.
 - *Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB*. In: *Steuer und Wirtschaft* 88.4 (2011), S. 305–322. ISSN: 0341-2954.
- Herzig, Norbert und Thomas Wagner. *EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ - Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte*. In: *Deutsches Steuerrecht* 44.1-2 (2006), S. 1–12. ISSN: 0949-7676.
- Heuermann, Bernd und Peter Brandis, Hrsg. *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. EStG, KStG, GewStG : Kommentar*. Begr. von Walter Blümich. 155. Ergänzungslieferung. 5 Bde. München: Vahlen, 2020. ISBN: 978-3-800-61935-1.
- Hey, Johanna. *Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der „Europatauglichkeit“ und „Wettbewerbsfähigkeit“ des Steuersystems*. In: *Steuer und Wirtschaft* 82.4 (2005), S. 317–326. ISSN: 0341-2954.

- Hey, Johanna. *Vom Eintreten des Bundesfinanzhofs für mehr Steuerplanungssicherheit – Zugleich zum Gedenken an Gerd Rose*. In: *Deutsches Steuerrecht* 45.1 (2007), S. 1–9. ISSN: 0949-7676.
- *Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008*. In: *Betriebs-Berater* 62.24 (2007), S. 1303–1309. ISSN: 0340-7918.
- *Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht*. In: *Steuer und Wirtschaft* 38.2 (2008), S. 167–183. ISSN: 0341-2954.
- *Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) - Rechtsmethodische, kompetenzielle und verfassungsrechtliche Fragen unter besonderer Berücksichtigung der Auswirkungen auf § 42 AO*. In: *Steuer und Wirtschaft* 98.3 (2017), S. 248–265. ISSN: 0341-2954.
- *§ 11. Körperschaftsteuer. 2. Teil Besonderes Steuerschuldrecht*. Zitiert als: Tipke/Lang. In: *Steuerrecht*. Hrsg. von Joachim Lang u. a. Begr. von Klaus Tipke. 24., neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021, S. 777–843. ISBN: 978-3-504-20152-4.
- Hey, Johanna, Gregor Kirchhof u. a. *A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen*. Zitiert als: HHR Einf. EStG, A. In: *EStG, KStG : Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz*. Hrsg. von Carl Hermann u. a. Begr. von Alfons Mrozek und Albert Kennerknecht. Fortgef. von Carl Herrmann u. a. Unter Mitarb. von Heribert M. Anzinger u. a. 297. Ergänzungslieferung. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2020. ISBN: 978-3-504-23063-0.
- *G. Internationales Steuerrecht*. Zitiert als: HHR Einf. EStG, G. In: *EStG, KStG : Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz*. Hrsg. von Carl Hermann u. a. Begr. von Alfons Mrozek und Albert Kennerknecht. Fortgef. von Carl Herrmann u. a. Unter Mitarb. von Heribert M. Anzinger u. a. 296. Ergänzungslieferung. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2020. ISBN: 978-3-504-23063-0.
- Hey, Johanna und Roman Seer. *§ 8. Einkommensteuer. 2. Teil Besonderes Steuerschuldrecht*. Zitiert als: Tipke/Lang. In: *Steuerrecht*. Hrsg. von Joachim Lang u. a. Begr. von Klaus Tipke. 24., neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021, S. 329–565. ISBN: 978-3-504-20152-4.
- Hierstetter, Felix. *Zinsvortrag und Restrukturierung*. In: *Der Betrieb* 62.3 (2009), S. 79–84. ISSN: 0005-9935.
- Höhn, Nicole und Johannes Höring. *Das Steuerrecht international agierender Unternehmen. Grenzüberschreitende Steuerplanung*. Zitiert als: Unternehmen. 1. Aufl. Wiesbaden: Gabler, 2010. 287 S. ISBN: 978-3-834-92248-9.
- Holtmann, Michael. *Der Konzern als Holding-Organisation*. In: *Deutsches Steuerrecht* 36.33 (1998), S. 1278–1280. ISSN: 0949-7676.

- Homburg, Stefan. *Allgemeine Steuerlehre*. Zitiert als: Steuerlehre. 7., überarbeitete Auflage. Vahlen Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. München: Vahlen, 2/2015.
- Hommelhoff, Peter. § 2 *Gesellschaftsrechtliche Funktionen der Verrechnungspreise: Im Vertragskonzern, im faktischen Konzern; im internationalen Konzern*. Zitiert als: Funktionen. In: *Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen. in betriebswirtschaftlicher, gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht*. Hrsg. von Arndt Raupach. Herne: NWB Verlag, 1999, S. 48–54. ISBN: 3-482-49891-1.
- Hörhammer, Evelyn und Daniel Fehling. *Der neue Standard für den weltweiten automatischen Informationsaustausch*. In: *Neue Wirtschafts-Briefe* 73.45 (2014), S. 3402–3409. ISSN: 0028-3460.
- Hruschka, Franz. *Artikel 5 (2014) Betriebsstätte. Abschnitt II. Begriffsbestimmungen*. Zitiert als: Schönfeld/Ditz. In: *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*. Hrsg. von Jens Schönfeld und Xaver Ditz. 2. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2019. ISBN: 978-3-504-23110-1.
- *Artikel 5 (2017) Betriebsstätte. Abschnitt II. Begriffsbestimmungen*. Zitiert als: Schönfeld/Ditz. In: *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*. Hrsg. von Jens Schönfeld und Xaver Ditz. 2. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2019. ISBN: 978-3-504-23110-1.
- Jachmann-Michel, Monika. *Die Freiheit vor dem Steuergesetz im Rechtsstaat – Anknüpfend an Paul Kirchhof, StuW 2017, 3 ff. –*. In: *Steuer und Wirtschaft* 94.3 (2017), S. 209–216. ISSN: 0341-2954.
- Jacobs, Otto H. u. a. *Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland, ausländische Investitionen im Inland*. Zitiert als: Unternehmensbesteuerung. Hrsg. von Dieter Endres und Christoph Spengel. 8., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. München: C. H. Beck, 2016. ISBN: 978-3-406-67941-4.
- Jarass, Lorenz. *Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in Europa : Welche Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) kann ein einzelnes EU-Land unilateral umsetzen?* In: *Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht* 23.3 (2015), S. 144–151. ISSN: 0938-3050.
- Jarass, Lorenz und Gustav M. Obermair. *Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung*. Zitiert als: Staatsfinanzierung. Münster: MV Wissenschaft, 2012. ISBN: 978-3-869-91466-4.
- Jebens, Thomas. *Planungssicherheit im Steuerrecht*. In: *Betriebs-Berater* 12.21 (1995), S. 1057–1061. ISSN: 0340-7918.
- Joachimssen, Claus u. a. *Die Lizenzschranke nach § 4j EStG – Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers*. In: *Internationales Steuerrecht* 26.15 (2017), S. 593–601. ISSN: 0942-6744.
- Kahle, Holger und Jörg Mödinger. *Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei ausländischen Betriebsstätten*. In: *Der Betrieb* 64.42 (2011), S. 2338–2343. ISSN: 0005-9935.

- Kaminski, Bert. *Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis*. Zitiert als: Verrechnungspreisbestimmung. Neuwied: Luchterhand, 2001. XXXIII, 605. ISBN: 978-3-472-04683-7.
- Kaminski, Bert und Günther Strunk. *Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis. Grundlagen - Auswirkungen - Beispiele*. Zitiert als: Unternehmenspraxis. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2006. ISBN: 978-3-834-90092-0.
- *Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit. Grundlagen - Auswirkungen - Beispiele*. 2., überarbeitete Auflage. Gabler Verlag, 2007. ISBN: 978-3-834-90093-7.
- Kanzler, Hans-Joachim u. a., Hrsg. *Einkommensteuergesetz. Kommentar*. 5. Aufl. Herne: NWB Verlag, 2020. ISBN: 978-3-482-65345-2.
- Kay-Wilke, Michael und Jörg-Andreas Weber. *Lehrbuch internationales Steuerrecht*. 15., überarbeitete und erweiterte Auflage. Herne: NWB Verlag, 2020. ISBN: 978-3-482-63965-4.
- Keller, Thomas. *§4 Die Führung der Holding. Teil II: Das Rechtsleben der Holding*. Zitiert als: Führung. In: *Holding Handbuch. Recht - Management - Steuern*. Hrsg. von Marcus Lutter. 4., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2004, S. 121–174. ISBN: 3-504-48005-X.
- Kern, Willi. *Die Gewinnverlagerung als Problem unternehmerischer Entscheidungen unter Berücksichtigung der Besonderheiten im Konzern*. Zitiert als: Gewinnverlagerung. Frankfurt am Main, 1964.
- Kessler, Wolfgang. *Die Zinsschranke im Rechtsvergleich: Problemfelder und Lösungsansätze*. In: *Internationales Steuerrecht* 16.12 (2007), S. 418–422. ISSN: 0942-6744.
- Kessler, Wolfgang und Daniel Knörzer. *Steuerwettbewerb und Zinsabzug: Eine Bestandsaufnahme*. Zitiert als: Steuerwettbewerb. In: *Deutsches und internationales Steuerrecht. Gegenwart und Zukunft : Festschrift für Christiana Djanani*. Hrsg. von Gernot Brähler und Christian Lösel. Gabler Edition Wissenschaft. Wiesbaden: Gabler, 2008, S. 161–176. ISBN: 978-3-834-91322-7.
- Kiesewetter, Michael. *Seminar A: Wirksamkeit von Missbrauchsvermeidungsvorschriften*. In: *Internationales Steuerrecht* 27.16 (2018), S. 629–631. ISSN: 0942-6744.
- Kirchhof, Ferdinand. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz – Zustand und Zukunft*. In: *Betriebs-Berater* 72.12 (2017), S. 662–667. ISSN: 0340-7918.
- Kirchhof, Paul. *Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden*. In: *Steuer und Wirtschaft* 60.2 (1983), S. 173–183. ISSN: 0341-2954.
- *Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht*. In: *Steuer und Wirtschaft* 77.4 (2000), S. 316–327. ISSN: 0341-2954.
- *Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse*. In: *Steuer und Wirtschaft* 94.1 (2017), S. 3–16. ISSN: 0341-2954.
- *B. Der verfassungsrechtliche Rahmen. Einleitung*. Zitiert als: Kirchhof/Seer. In: *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Hrsg. von Paul Kirchhof und Roman Seer. 19. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2020, S. 6–22. ISBN: 978-3-504-23102-6.

- Klein, Franz. *Die nationale Besteuerung als Faktor des internationalen Wettbewerbs – Ein Plädoyer für eine Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts*. In: *Steuer und Wirtschaft* 67.4 (1990), S. 390–396. ISSN: 0341-2954.
- Kleineidam, Hans-Jochen, Hrsg. *Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung. Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag*. Bibliogr. L. Fischer S. 1021 - 1025. Berlin: Erich Schmidt, 1999. 1025 S. ISBN: 3-503-04852-9.
- Kleinert, Jens und Ulrich Göres. *Das neue Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung*. In: *Neue Juristische Wochenschrift* 62.37 (2009), S. 2713–2715. ISSN: 0341-1915.
- Koch, Eckart. *Globalisierung: Wirtschaft und Politik. Chancen - Risiken - Antworten*. Zitiert als: *Globalisierung. 2., aktualisierte und erweiterte Auflage*. Lehrbuch. Wiesbaden: Springer Gabler, 2017. xviii, 282 Seiten. ISBN: 978-3-658-08706-7.
- Koch, Manuel. *Die neue OECD-Definition immaterieller Werte für Verrechnungspreis-zwecke – hat die OECD ihre selbst gesteckten Ziele erreicht?* In: *Internationales Steuerrecht* 24.6 (2015), S. 199–204. ISSN: 0942-6744.
- *BEPS und Intangibles oder die Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes*. In: *Internationales Steuerrecht* 25.21 (2016), S. 881–889. ISSN: 0942-6744.
- Kofler, Georg u. a. *Vertreterbetriebsstätten in Deutschland, Österreich und der Schweiz im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt 7, unter besonderer Berücksichtigung von Kommissionärsstrukturen*. In: *Internationales Steuerrecht - Beihefter* 9.8 (2017), S. 2–24. ISSN: 0942-6744.
- Köhler, Stefan. *Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform*. In: *Deutsches Steuerrecht* 45.14 (2007), S. 597–604. ISSN: 0949-7676.
- *Vorbemerkungen § 7 AStG*. Zitiert als: S/K/K, AStG, Vor § 7. In: *Außensteuergesetz - Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*. Hrsg. von Günther Strunk u. a. 56., Aktualisierung. Stollfuß Kommentare. Bonn: Stotax Stollfuß Medien, 2020. ISBN: 978-3-083-50800-7.
- Kokott, Juliane. *Vorgaben des Gemeinschaftsrechts für die Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht*. In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 90.22 (2008), S. 1041–1042. ISSN: 1438-3292.
- *Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vom 1. März 2018, Rechtssache C-119/16, C Danmark I gegen Skatteministeriet*. Zitiert als: *Schlussanträge C-119/16*. Schlussantrag. Europäischer Gerichtshof, 1. 3. 2018.
- Kollruss, Thomas. *Qualifikationskonflikte innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung: Deutsche und europäische Perspektive. Notwendigkeit einer Korrespondenzregel innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung, CFC Anti hybrid mismatch rule – ATAD 3?* In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 99.19 (2017), S. 912–920. ISSN: 2567-4765.
- Kotschenreuther, Heiko. *Kapitel G: Einführung, Begriff, Ziele und Funktionen. 3. Teil: Verrechnungspreise in der betriebswirtschaftlichen Theorie*. Zitiert als: *Kapitel G*. In: *Handbuch der Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft - Steuerrecht - OECD- und*

- US-Verrechnungspreisrichtlinien*. Hrsg. von Alexander Vögele u. a. München: C. H. Beck, 1997, S. 445–454. ISBN: 3-406-41719-1.
- Kramer, Hugo. *Die Einkommen- und Vermögensbesteuerung der Ausländer und Foren- sen in Preußen-Sachsen-Oldenburg, Württemberg-Baden-Hessen*. Zitiert als: Vermö- gensbesteuerung. Berlin, Heidelberg: Springer, 1909. VIII, 120 S. ISBN: 978-3-662- 39463-2. URL: <http://dx.doi.org/10.1007/978-3-662-39463-2>.
- Krugman, Paul. *Competitiveness: A Dangerous Obsession*. In: *Foreign Affairs* 73.2 (1994), S. 28–44. ISSN: 0015-7120.
- Krumm, Marcel. *EStG § 5 Gewinn bei Kaufleuten und bestimmten anderen Gewerbe- treibenden*. Zitiert als: Blümich, EStG, § 5. In: *Einkommensteuergesetz, Körperschaft- steuergesetz, Gewerbesteuergesetz. EStG, KStG, GewStG : Kommentar*. Hrsg. von Bernd Heuermann und Peter Brandis. Begr. von Walter Blümich. 150. Ergänzung- lieferung. Bd. 1. 5 Bde. Blümich. München: Vahlen, 2019. ISBN: 978-3-800-65991-3.
- Kruse, Heinrich Wilhelm. *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*. In: *Steuer und Wirtschaft* 67.4 (1990), S. 322–330. ISSN: 0341-2954.
- Kube, Hanno. *Entwürfe für ein neues Einkommensteuergesetz*. In: *Betriebs-Berater* 22.14 (2005), S. 743–749. ISSN: 0340-7918.
- Kuhr, Johannes. *Grundsätze Europäischer Unternehmensbesteuerung*. Zitiert als: Grundsätze. Hrsg. von Norbert Herzig und Christoph Watrin. Forschungsreihe Rech- nungslegung und Steuern. Wiesbaden: Springer Fachmedien, 2013. XXXVII, 457 Sei- ten. ISBN: 978-3-658-03363-7.
- Külper, Johanna. *Gewinnabgrenzung bei internationalen Konzernen auf der Basis von Verrechnungspreisen oder durch formelhafte Gewinnaufteilung?* Zitiert als: Gewinn- abgrenzung. Hefte zur Internationalen Besteuerung 162. Hamburg, 2009.
- Kußmaul, Heinz und Bela Berens. *Doppelbesteuerung im internationalen Steuerrecht – Grundlagen des internationalen Steuerrechts. Teil 2*. In: *Der Steuerberater* 20.5 (2016), S. 136–142. ISSN: 0049-223X.
- *Doppelbesteuerung im internationalen Steuerrecht – Grundlagen des internationalen Steuerrechts. Teil 1*. In: *Der Steuerberater* 20.4 (2016), S. 111–116. ISSN: 0049-223X.
- Kußmaul, Heinz und Christoph Niehren. *Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaft- steuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union*. In: *Der Steuerberater* 62.10 (2011), S. 344–350. ISSN: 0049-223X.
- Kußmaul, Heinz, Christoph Niehren und Gregor Pfeifer. *Zur angestrebten Reform der Gruppenbesteuerung durch die CCCTB unter Berücksichtigung der deutschen Organ- schaft*. In: *Die Unternehmensbesteuerung* 3.4 (2010), S. 266–274. ISSN: 1865-7222.
- Kußmaul, Heinz und Christoph Ruiner. *Die sog. Standardmethoden zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise. Preisvergleichsmethode, Wiederver- kaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode*. In: *Internationales Steuerrecht* 19.16 (2010), S. 605–611. ISSN: 0942-6744.

- Lamb, Carl S. u. a. *Report of Committee on the Apportionment Between States of Taxes on Mercantile and Manufacturing Business*. Zitiert als: Report. In: *Proceedings of the Fifteenth Annual Conference on Taxation. Under the Auspices of the National Tax Association. 18-22 September 1922*. (Minneapolis, Minnesota). Hrsg. von Alfred E. Holcomb. Bd. 15. New York: National Tax Association, 1923, S. 198–212. URL: <https://archive.org/details/proceedingsofann1922natiuoft/page/202/mode/2up>.
- Lang, Joachim. *Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur Deutschen Einheit*. In: *Steuer und Wirtschaft* 67.2 (1990), S. 107–129. ISSN: 0341-2954.
- Lang, Joachim u. a., Hrsg. *Steuerrecht*. Begr. von Klaus Tipke. 24., neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021. ISBN: 978-3-504-20152-4.
- Lang, Michael. *Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime?* In: *Internationales Steuerrecht* 11.18 (2002), S. 609–613. ISSN: 0942-6744.
- Lang, Michael u. a., Hrsg. *Common Consolidated Corporate Tax Base. Explicit Information on Common Tax Base*. Series on International Tax Law 53. Wien: Linde, 2008. ISBN: 978-3-707-31306-2.
- Lehner, Moris. *Grundlagen des Abkommensrechts*. Zitiert als: Vogel/Lehner. In: *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. Hrsg. von Moris Lehner und Axel Eigelshoven. Begr. von Klaus Vogel. 6., völlig neu bearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2015. ISBN: 978-3-406-64929-5.
- *Neue Regelungsebenen und Kompetenzen im Internationalen Steuerrecht*. In: *Internationales Steuerrecht* 28.8 (2019), S. 277–286. ISSN: 0942-6744.
- Lehner, Moris und Axel Eigelshoven, Hrsg. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Begr. von Klaus Vogel. 6., völlig neu bearb. Aufl. München: C. H. Beck, 2015. ISBN: 978-3-406-64929-5.
- Lenz, Martin und Gabriele Rautenstrauch. *Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB)*. In: *Der Betrieb* 64.13 (2011), S. 726–731. ISSN: 0005-9935.
- Linn, Alexander. *Die US-Steuerreform und ihre Auswirkungen auf das deutsche Unternehmensteuerrecht*. In: *Deutsches Steuerrecht* 56.7 (2018), S. 321–328. ISSN: 0949-7676.
- Linnemann, Nils und Falko Weiß. *Braucht Deutschland doch (k)eine akute Unternehmensteuerreform?* In: *Internationales Steuerrecht* 28.17 (2019), S. 692–697. ISSN: 0942-6744.

- Lippert, Gustav. *Das Internationale Finanzrecht. Eine systematische Darstellung der internationalen Finanzrechtsnormen*. Zitiert als: Finanzrecht. Triest: M. Quidde, 1912.
- Löbe, Kerstin. *§ 12 Nichtabzugsfähige Ausgaben*. Zitiert als: K/K/B/M/H. In: *Einkommensteuergesetz. Kommentar*. Hrsg. von Hans-Joachim Kanzler u. a. 5. Aufl. Herne: NWB Verlag, 2020. ISBN: 978-3-482-65345-2.
- Lohbeck, Allit u. a. *Vor Artikel 10 bis 12. Abschnitt III. Besteuerung des Einkommens und des Vermögens*. Zitiert als: Vogel/Lehner. In: *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Hrsg. von Moris Lehner und Axel Eigelshoven. Begr. von Klaus Vogel. 6., völlig neu bearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2015. ISBN: 978-3-406-64929-5.
- Lüdicke, Jürgen. *Base Erosion and Profit Shifting – Wie geht es weiter?/Die Sicht der Wirtschaft*. Zitiert als: Wirtschaft. In: *Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung*. Hrsg. von Jürgen Lüdicke. Bd. 43. Forum der internationalen Besteuerung. Köln, 2014, S. 33–49.
- Lühn, Andreas. *Quantitative internationale Konzernsteuerplanung. Gestaltungsinstrumente, steuerrechtliche Grundlagen und Entwicklung eines Simulationsmodells*. Zitiert als: Konzernsteuerplanung. neue betriebswirtschaftliche forschung 367. Wiesbaden: Gabler, 2009. ISBN: 978-3-834-91573-3.
- Lutter, Marcus. *§ 1 Begriff und Erscheinungsformen der Holding*. Zitiert als: Begriff. In: *Holding Handbuch. Recht - Management - Steuern*. Hrsg. von Marcus Lutter. 4., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2004, S. 1–29. ISBN: 3-504-48005-X.
- Hrsg. *Holding-Handbuch. Recht - Management - Steuern*. 4., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2004. XLI, 1119. ISBN: 3-504-48005-X.
- Maciejewski, Tim. *Zielgenaue Missbrauchsabwehr: Verfassungskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7-14 AStG*. In: *Internationales Steuerrecht* 22.12 (2013), S. 449–453. ISSN: 0942-6744.
- Mammen, Andreas und Lars F. Nielsen. *Steuerrechtliche Gestaltungsfreiheit „im Würgegriff“ der Missbrauchsvermeidungsnormen*. In: *Wirtschaftsprüfung* 71.23 (2018), S. 1533–1540. ISSN: 0340-9031.
- Martens-Weiner, Joann. *Company Tax Reform in the European Union. Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU*. Zitiert als: Reform. New York: Springer, 2006. ISBN: 978-0-387-29424-7.
- Märtens, Markus. *§ 5 Befreiungen*. Zitiert als: Gosch. In: *Körperschaftsteuergesetz. Kommentar*. Hrsg. von Dietmar Gosch. 3., völlig neubearbeitete. München: C. H. Beck, 2015. ISBN: 978-3-406-63135-1.
- Matthäus-Maier, Ingrid. *Zwischen Schuldenberg und Globalisierung – Was kann die Steuerpolitik beitragen zu Freiheit, Gerechtigkeit und Solidarität der Menschen? – Steuerpolitik*. In: *Unternehmensteuern. Festschrift für Hans Flick zum 70. Ge-*

- burtstag*. Hrsg. von Franz Klein u. a. Köln: Otto Schmidt, 1997, S. 41–55. ISBN: 3-504-06021-2.
- Mayer, Stefan. *Formulary Apportionment for the Internal Market*. Zitiert als: Market. Bd. 17. Doctoral Series IBFD – Academic Council. Amsterdam, 2009. ISBN: 978-9-087-22048-8.
- Meickmann, Till. *Verfahrensrechtliche Probleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte – Gemeinsame Betriebsprüfungen als Lösungsmodell*. In: *Internationales Steuerrecht* 23.16 (2014), S. 591–596. ISSN: 0942-6744.
- Menck, Thomas. *Neuere Grundmodelle Grenzüberschreitender Steuerplanung im Blickfeld der Außenprüfung. Teil 1*. In: *Die steuerliche Betriebsprüfung* 37.7 (1997), S. 173–178. ISSN: 0340-9503.
- *Neuere Grundmodelle Grenzüberschreitender Steuerplanung im Blickfeld der Außenprüfung. Teil 2*. In: *Die steuerliche Betriebsprüfung* 37.8 (1997), S. 197–201. ISSN: 0340-9503.
- Mnuchin, Steven T. *Schreiben an José Ángel Gurría Secretary General*. Zitiert als: Schreiben v. 3.12.2019. 3.12.2019. URL: <https://drive.google.com/file/d/11WX-K4M5qqEmeiDLiTrbBsisErPwdcCM/view> (besucht am 18.6.2020).
- Mössner, Jörg Manfred. *B. Steuerhoheit und deren Anknüpfungskriterien*. Zitiert als: Steuerhoheit. In: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen. Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen*. Hrsg. von Jörg Manfred Mössner u. a. 3., völlig überarbeitete und erweiterte. Köln: Otto Schmidt, 2005, S. 65–281. ISBN: 3-504-26038-6.
- *Anforderungen an ein modernes – internationales – Steuerrecht angesichts der Globalisierung aus Sicht der Rechtswissenschaft*. In: *Anforderungen an ein modernes Steuersystem angesichts der Globalisierung. Wissenschaftliches Symposium anlässlich des 25-jährigen Bestehens des International Tax Institute Hamburg 1. Juli 2005*. Hrsg. von Gerrit Frotscher. Veröffentlichungen des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen (IIFS) der Universität Hamburg. Freiburg im Breisgau: Haufe, 2006, S. 47–66.
- *I. Begriff und Ursachen der Doppelbesteuerung*. Zitiert als: Ursachen. In: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen. Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen*. Hrsg. von Hubertus Baumhoff u. a. 5., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2018, S. 239–242. ISBN: 978-3-504-26040-8.
- Müller, Rolf. *Die Konzernsteuerquote - Modephänomen oder ernst zu nehmende neue Kennziffer*. In: *Deutsches Steuerrecht* 40.39 (2002), S. 1684–1688. ISSN: 0949-7676.
- Müller, Walter. *Funktionsfähiger Steuerwettbewerb. Zur Notwendigkeit, Ausgestaltung und Durchsetzung einer internationalen Steuerwettbewerbsordnung*. Zitiert als: Steuerwettbewerb. Marburg: Metropolis-Verlag, 2004. 301 S. ISBN: 3-895-18485-3.

- Musil, Andreas. *E. Zinsen-Lizenzgebühren-RL (Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten). Sekundärrecht. 1. Teil: Grundlagen des Europäischen Steuerrechts.* Zitiert als: Musil/Weber-Grellet. In: *Europäisches Steuerrecht. Kommentar.* Hrsg. von Andreas Musil und Heinrich Weber-Grellet. München: C. H. Beck, 2019. ISBN: 978-3-406-70935-7.
- Musil, Andreas und Thomas Leibohm. *Die Forderung nach Entscheidungsneutralität als Rechtsproblem.* In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 90.17 (2008), S. 807–814. ISSN: 1438-3292.
- Musil, Andreas und Björn Volmering. *Systematische, verfassungsrechtliche und europarechtliche Probleme der Zinsschranke.* In: *Der Betrieb* 61.1-2 (2008), S. 12–16. ISSN: 0005-9935.
- Naumann, Manfred und Bernhard Groß. *Verrechnungspreisaspekte immaterieller Werte – der OECD-Bericht zu Maßnahme 8 des BEPS Action Plan.* In: *Internationales Steuerrecht* 23.24 (2014), S. 906–914. ISSN: 0942-6744.
- Nawrath, Axel. *Entscheidungskompetenz des Gesetzgebers und gleichheitsgerechte Sicherung des Steueraufkommens.* In: *Deutsches Steuerrecht* 47.1 (2009), S. 2–4. ISSN: 0949-7676.
- Neu, Norbert und Andreas Lühn. *Rechtsformwahl in kleineren Unternehmensgruppen.* In: *GmbH-Steuerberater* 7.2 (2003), S. 46–51. ISSN: 1432-6973.
- Neumark, Fritz u. a. *Bericht des Steuer- und Finanzausschusses.* Zitiert als: Bericht. Hrsg. von Europäische Wirtschaftsgemeinschaft Kommission. 8070/2/XII/1962/5. Paris: Veröffentlichungsstellen der Europäischen Gemeinschaften, 1962.
- Niedling, Dirk und Gabriele Rautenstrauch. *Auswirkungen des „Anti-BEPS“- Richtlinienvorschlags auf Finanzierungsstrukturen.* In: *Betriebs-Berater* 69.22 (2016), S. 1303–1310. ISSN: 0340-7918.
- Nientimp, Axel. *Steuerliche Gewinnabgrenzung in internationalen Konzernen.* Zitiert als: Gewinnabgrenzung. Hrsg. von Dieter Schneider. 1. Auflage. Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht 219. Lohmar: Josef Eul Verlag, 2003. XVI, 233. ISBN: 3-899-36042-7.
- Nientimp, Axel u. a. *Immaterielle Werte in der Post-BEPS-Welt: Eine ertragsteuerliche und zollrechtliche Standortanalyse.* In: *Deutsches Steuerrecht* 54.49 (2016), S. 2871–2878. ISSN: 0949-7676.
- Niess, Bernd und Carolin Karthaus. *Gewinnabgrenzung im internationalen Konzern – Was ist der richtige Maßstab? Zitiert als: Maßstab.* In: *Kernfragen der Unternehmensbesteuerung. Symposium für Ulrich Schreiber zum 65. Geburtstag.* Hrsg. von Holger Kahle u. a. Wiesbaden: SpringerGabler, 2017, S. 87–102. ISBN: 978-3-658-16478-2. DOI: 10.1007/978-3-658-16478-2.
- Nürnberg, Philip. *Motivtest.* Zitiert als: Motivtest. In: *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon.* Hrsg. von Matthias Alber u. a. 52. München: C. H. Beck, 2020.

- OECD. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*. Zitiert als: Guidelines 1979. Paris, 1979. ISBN: 9-264-11947-7.
- *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Zitiert als: Guidelines 2010. Paris, 2010. ISBN: 978-9-264-09018-7.
 - *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Zitiert als: Action Plan. Paris: OECD Publishing, 7/2013. ISBN: 978-9-264-20271-9.
 - *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Zitiert als: Addressing. Paris: OECD Publishing, 12. 2. 2013. ISBN: 978-9-264-19274-4.
 - *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2014*. Zitiert als: Convention 2014. Paris: OECD Publishing, 15. 7. 2014. ISBN: 978-9-264-21937-3.
 - *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. Zitiert als: Action 1. Paris, 2015. ISBN: 978-9-264-24104-6.
 - *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. Actions 8-10: 2015 Final Reports*. Zitiert als: Actions 8-10. Paris, 2015. ISBN: 978-9-264-24124-4.
 - *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action 5: 2015 Final Report*. Zitiert als: Action 5. Paris, 2015. ISBN: 978-9-264-24119-0.
 - *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3: 2015 Final Report*. Zitiert als: Action 3. 2015. ISBN: 978-9-264-24115-2.
 - *Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung. Aktionspunkte 8-10: 2015 Abschlussbericht*. Zitiert als: Aktionspunkte 8-10. Paris, 2015. ISBN: 978-9-264-27429-7.
 - *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments. Action 4: 2015 Final Report*. Zitiert als: Action 4. 2015. ISBN: 978-9-264-24117-6.
 - *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 7: Final Report*. Zitiert als: Action 7. 2015. ISBN: 978-9-264-24122-0.
 - *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments. Action 4: 2016 Update*. Zitiert als: Action 4: 2016 Update. Inclusive Framework on BEPS. Paris, 2016. ISBN: 978-9-264-26833-3.
 - *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017*. Zitiert als: Convention 2017. Paris: OECD Publishing, 21. 11. 2017. ISBN: 978-9-264-28794-5.
 - *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Zitiert als: Guidelines 2017. Paris, 2017. ISBN: 978-9-264-26512-7.
 - *Global Anti-Base Erosion Proposal („GloBE“) - Pillar Two. Public consultation document. 8 November 2019 - 2 December 2019*. Zitiert als: GloBE. Paris, 2019.
 - *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020*. Zitiert als: Inclusive Framework. Hrsg. von OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, 29. 1. 2020.

- Oestreicher, Andreas. *Maßstäbe für eine Vereinheitlichung der Gewinnermittlung in Europa*. Zitiert als: Maßstäbe. In: *Reformen der Unternehmensbesteuerung. Verschiedene Wege diskutieren*. Hrsg. von Andreas Oestreicher. Herne: NWB Verlag, 2007, S. 227–254. ISBN: 978-3-482-58441-1.
- Oestreicher, Andreas und Christian Dorenkamp, Hrsg. *BEPS - Base Erosion and Profit Shifting*. Herne: NWB Verlag, 2015. XXVII, 213. ISBN: 978-3-482-65611-8.
- Oestreicher, Andreas und Lisa Hillmann. *Zum Generalthema II: Bedeutung der OECD/G20 Empfehlungen für die Entwicklung der Vorschriften zu steuerlichen Verrechnungspreisen in Deutschland*. In: *Internationales Steuerrecht* 26.16 (2017), S. 645–658. ISSN: 0942-6744.
- Oestreicher, Andreas und Christoph Spengel. *Zur Reform der steuerlichen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter vor dem Hintergrund des Standortwettbewerbs. Wirtschaftliche Nutzungsdauer, technische Nutzungsdauer oder gesetzliche Fixierung des Abschreibungszeitraums*. In: *Betriebs-Berater* 58.18 (2003), S. 926–936. ISSN: 0340-7918.
- Ogazón Juárez, Lydia G. und Ridha Hamzaoui. *Chapter 1: Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview. Part One Recent Developments in International Tax Structuring*. Zitiert als: Overview. In: *International Tax Structures in the BEPS Era. An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Hrsg. von Madalina Cotrut u. a. Bd. 2. IBFD Tax Research Series. Amsterdam: IBFD, 2015, S. 3–40. ISBN: 978-9-087-22333-5.
- Oppel, Florian. *Das BEPS-Projekt der OECD/G20 – Kerninhalte der Abschlussberichte und Auswirkungen auf das deutsche (internationale) Steuerrecht*. In: *Steuerrecht kurzgefaßt* 8.3 (2016), S. 53–59. ISSN: 1869-2435.
- Overesch, Michael. *IV. Ausmaß der internationalen Gewinnverlagerung und Auswirkungen von Abwehrmaßnahmen. 1. Teil: BEPS – Base Erosion and Profit Shifting – Druckpunkte der internationalen Besteuerung*. Zitiert als: Abwehrmaßnahmen. In: *BEPS - Base Erosion and Profit Shifting*. Hrsg. von Andreas Oestreicher und Christian Dorenkamp. Herne: NWB Verlag, 2015, S. 67–79. ISBN: 978-3-482-65611-8.
- Overesch, Michael und Georg Wamser. *Bilateral Internal Debt Financing, Tax Planning, and the Effectiveness of Anti-Avoidance Rules*. Zitiert als: Tax Planning. Working Paper. Unpublished. 2010. URL: https://www.researchgate.net/publication/228814423_Bilateral_Internal_Debt_Financing_Tax_Planning_and_the_Effectiveness_of_Anti-Avoidance_Rules (besucht am 6. 7. 2020).
- Peters, Holger u. a. *Grenzüberschreitende gemeinsame Betriebsprüfung – ein effizienter Weg zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zu mehr Rechts- und Planungssicherheit?* In: *Internationales Steuerrecht* 25.1 (2016), S. 2–9. ISSN: 0942-6744.
- Petruzzi, Raffaele. *Transfer Pricing in a Post-BEPS World. Chapter 1 : The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality*. Zitiert als: Pricing. In: *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. Hrsg. von Michael Lang u. a. Bd. 50.

- EUCOTAX Series on European Taxation. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V., 2016, S. 1–32.
- Piltz, Detlev Jürgen. *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit?* In: *Internationales Steuerrecht* 22.18 (2013), S. 681–682. ISSN: 0942-6744.
- *BEPS und das staatliche Interesse.* In: *Internationales Steuerrecht* 24.15 (2015), S. 529–533. ISSN: 0942-6744.
- Pinkernell, Reimar. *Cloud Computing – Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts.* In: *Unternehmensbesteuerung* 5.5 (2012), S. 332–344. ISSN: 1865-7222.
- *Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne.* In: *Steuer und Wirtschaft* 89.4 (2012), S. 369–374. ISSN: 0341-2954.
- *OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen (BEPS-Projekt).* In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 95.16 (2013), S. 737–746. ISSN: 1438-3292.
- *Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der „Digital Economy“ vom 24.03.2014.* In: *Internationales Steuerrecht* 23.8 (2014), S. 273–279. ISSN: 0942-6744.
- *OECD/G20: Diskussionsentwurf zu Maßnahme Nr. 3 des BEPS-Aktionsplans (Hinzurechnungsbesteuerung).* In: *Internationales Steuerrecht Länderbericht* 24 (2015), S. 45–48.
- Pohl, Carsten. *Vorbemerkungen zu §§ 7-14.* Zitiert als: Fuhrmann, AStG, Vor. §§ 7-14. In: *Außensteuergesetz. Kommentar.* Hrsg. von Sven Fuhrmann. 3. Auflage. Wiesbaden: NWB Verlag, 2017. ISBN: 978-3-482-62583-1.
- Pöllath, Reinhard. *Sicherung des Steueraufkommens ist einfach, wenn man will.* In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 90.22 (2008), S. 1042–1044. ISSN: 1438-3292.
- Portner, Rosemarie. *Verrechnungspreisbestimmung bei Internet-Transaktionen.* In: *Internationales Steuerrecht* 7.17 (1998), S. 549–551. ISSN: 0942-6744.
- Prebble, John. *Fictions on Income Tax.* Zitiert als: VUW WP 7. Working Paper 7. Victoria University of Wellington New Zealand, 2011. URL: <http://papers.ssrn.com/abstract=1604978>.
- Pross, Achim. *Base erosion and profit shifting (BEPS) - Steuerplanung multinationaler Unternehmen vor dem Hintergrund eines sich wandelnden wirtschaftlichen Umfelds.* In: *Der Betrieb* 66.13 (2013), S. 19–20. ISSN: 0005-9935.
- Pross, Achim und Sandy Radmanesh. *Seminar A: „Patentboxen“.* In: *Internationales Steuerrecht* 24.16 (2015), S. 579–584. ISSN: 0942-6744.
- Pummerer, Erich. *Wirkungen der Zinsschranke auf österreichisch-deutsche Konzernstrukturen.* Zitiert als: Zinsschranke. In: *Deutsches und internationales Steuerrecht. Gegenwart und Zukunft : Festschrift für Christiana Djanani.* Hrsg. von Gernot Brähler und Christian Lösel. Gabler Edition Wissenschaft. Wiesbaden: Gabler, 2008, S. 505–532. ISBN: 978-3-834-91322-7.

- Pyszka, Tillmann. *Einkünfteberichtigung bei einer Zuwendung nicht einlagefähiger Vor- teile an eine ausländische Schwestergesellschaft*. In: *Deutsches Steuerrecht* 55.10 (2017), S. 533–537. ISSN: 0949-7676.
- Radmanesh, Sandy. *Empfehlungen für eine effektive Hinzurechnungsbesteuerung (sog CFC- Regelungen) – Aktionspunkt 3 des OECD/G20 Base Erosion and Profit Shif- ting (BEPS)-Aktionsplans*. In: *Internationales Steuerrecht* 24.23 (2015), S. 895–900. ISSN: 0942-6744.
- Rat der Europäischen Union. *Proposal for a Council Directive on a Common Consoli- dated Corporate Tax Base (CCCTB) - Explanatory notes (CNS 2011/0058)*. Zitiert als: CCCTB. 2015. URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14544-2015-ADD-1/en/pdf>.
- Raupach, Arndt. „*Gemeinschaftweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderung- en des Binnenmarktes gerecht wird*“ – *Flucht aus dem Chaos in eine Utopie*. Zitiert als: Utopie. In: *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*. Hrsg. von Wolfgang Schön. Köln: Otto Schmidt, 1997, S. 675–728. ISBN: 3504060204.
- Rautenstrauch, Gabriele und Johannes Suttner. *Die EU Anti-BEPS-Richtlinie: Über- blick und künftige Anpassungsnotwendigkeiten im deutschen Recht*. In: *Betriebs-Be- rater* 71.40 (2016), S. 2391–2396. ISSN: 0340-7918.
- Reinhold, Martin. *B. Investitionen in ausländische Betriebsstätten. §7 Besteuerung der ausländischen Aktivität*. Zitiert als: K/K/K. In: *Konzernsteuerrecht. National – International*. Hrsg. von Wolfgang Kessler u. a. 3., vollständig überarbeitete Auflage. Köln: C. H. Beck, 2018. ISBN: 978-3-406-66943-9.
- Richter, Horst. *Die Besteuerung internationaler Geschäftstätigkeit*. Zitiert als: Besteue- rung. München: C. H. Beck, 1993. ISBN: 3-406-36932-4.
- Ries, Christoph. *Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU. Un- ter Berücksichtigung von Drittstaateinkünften; eine technische Analyse möglicher Folgen der Aufteilung oder des direkten Zurechnens von Einkünften mit Quelle im Drittstaat*. Zitiert als: Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. Betriebswirtschaftli- che Steuerlehre in Forschung und Praxis 51. Hamburg: Verlag Dr. Kovač, 2009. ISBN: 978-3-830-04264-8.
- Robles, María Guadalupe. *Tax planning in multinational corporations after the discus- sions referred to immorality of base erosion and profit shifting (BEPS): With focus on Starbucks Corporation*. Zitiert als: UASM DP 7. Working Paper 7. Mainz: University of Applied Sciences Mainz, 2018. ISRN: 2366-9578.
- Rödder, Thomas. *Deutsche Unternehmensbesteuerung im Visier des EuGH*. In: *Deut- sches Steuerrecht* 42.39 (2004), S. 1629–1634. ISSN: 0949-7676.
- Rödder, Thomas und Reimar Pinkernell. *Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS- Diskussion*. In: *Internationales Steuerrecht* 22.16 (2013), S. 619–623. ISSN: 0942-6744.
- Rodi, Michael. *Internationaler Steuerwettbewerb*. In: *Steuer und Wirtschaft* 85.4 (2008), S. 327–336. ISSN: 0341-2954.

- Rose, Gerd. *Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit*. In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 85.12 (2003), S. 1274–1277. ISSN: 1438-3292.
- *Internationales Steuerrecht. Doppelbesteuerung, internationale Minderbesteuerung, Unternehmensaktivitäten im Ausland*. Zitiert als: Steuerrecht. 6., vollständig überarbeitete Auflage. Betrieb und Steuer : Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 5. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2004. ISBN: 3-503-07891-6.
- Rouenhoff, Andre. *Zurechnung der durch immaterielle Wirtschaftsgüter erzielten Wertschöpfungsbeiträge unter rechtlichen, wirtschaftlichen und funktionalen Gesichtspunkten*. In: *Internationales Steuerrecht* 21.1 (2012), S. 22–26. ISSN: 0942-6744.
- Rupp, Thomas. *Teil B Einkunftsabgrenzungen über die Grenze zwischen verbundenen Unternehmen (Verrechnungspreiskorrekturen). III Die Verlagerung von Einkunftsquellen und Vermögen ins Ausland*. Zitiert als: Grenze. In: Rupp, Thomas u. a. *Internationales Steuerrecht*. 4., aktualisierte Auflage. Bd. 14. Finanz und Steuern. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2018, S. 585–703. ISBN: 978-3-791-03901-5.
- Ruppe, Hans Georg. *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung*. Zitiert als: DStJG 1. In: *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht. Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch und Beteiligung mit einem rechtsvergleichenden Teil*. Hrsg. von Klaus Tipke und Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft. 2. Aufl. Bd. 1. Köln: Otto Schmidt, 1979, S. 7–40. ISBN: 978-3-504-62001-1.
- Sarrazin, Viktor. *§ 3 Allgemeine Erläuterungen Befreiungen. Abschnitt I Allgemeines §§ 1-6*. Zitiert als: Lenski/Steinberg. In: *Gewerbsteuergesetz. Kommentar*. Hrsg. von Edgar Lenski und Wilhelm Steinberg. 129. Lieferung. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2019. ISBN: 978-3-504-25113-0.
- Schäfers, Manfred. *Wir sind uns zu 95 Prozent über die Unternehmenssteuer einig*. In: *Frankfurter allgemeine Zeitung* 57.249 (26.10.2006), S. 14. ISSN: 0174-4909. URL: <https://www.faz.net/-gqg-tmrr>.
- Schanz, Deborah und Christoph Maier. *Hybride Finanzierung - Status quo und Ausblick (Teil I)*. In: *Die Unternehmensbesteuerung* 8.4 (2015), S. 189–196. ISSN: 1865-7222.
- *Hybride Finanzierungen - Status quo und Ausblick (Teil II)*. In: *Die Unternehmensbesteuerung* 8.5 (2015), S. 282–287. ISSN: 1865-7222.
- Schanz, Georg. *Zur Frage der Steuerpflicht*. In: *Finanzarchiv* 9.2 (1892), S. 1–74. ISSN: 0015-2218.
- *Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund*. In: *Finanzarchiv* 40.2 (1923), S. 1–18. ISSN: 0015-2218.
- Schaumburg, Harald. *Internationales Steuerrecht. Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*. Zitiert als: Steuerrecht. 3., völlig überarbeitete Aufl. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2011. LI, 1211. ISBN: 978-3-504-26022-4.
- *Kapitel 17 Vermeidung der Doppelbesteuerung*. Zitiert als: Vermeidung. In: *Internationales Steuerrecht. Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*. Hrsg. von Harald

- Schaumburg u. a. 4., völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2017, S. 1103–1230. ISBN: 978-3-504-38486-9.
- Schaumburg, Harald. *Kapitel 2 Normengruppen im System des Internationalen Steuerrechts*. Zitiert als: Normengruppen. In: *Internationales Steuerrecht. Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*. Hrsg. von Harald Schaumburg u. a. 4., völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2017, S. 22–34. ISBN: 978-3-504-38486-9.
- *Kapitel 6 Einkommensteuer*. Zitiert als: Einkommensteuer. In: *Internationales Steuerrecht. Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*. Hrsg. von Harald Schaumburg u. a. 4., völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2017, S. 1103–1230. ISBN: 978-3-504-38486-9.
- Schaumburg, Harald und Lenhard Jesse. *§ 14 Die Internationale Holding aus steuerrechtlicher Sicht. Teil IV: Steuerrecht*. Zitiert als: Holding. In: *Holding Handbuch. Recht - Management - Steuern*. Hrsg. von Marcus Lutter. 4., neubearbeitete und erweiterte Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2004, S. 847–931. ISBN: 3-504-48005-X.
- Schaumburg, Harald, Arne von Freeden u. a., Hrsg. *Internationales Steuerrecht. Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*. 4., völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2017. ISBN: 978-3-504-38486-9.
- Schaumburg, Heide und Harald Schaumburg. *Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht*. In: *Steuer und Wirtschaft* 82.4 (2005), S. 306–316. ISSN: 0341-2954.
- Scheffler, Eberhard. *§ 2 Vor- und Nachteile der Holding. Teil I: Die Entscheidung für die Holding und deren Entstehung*. Zitiert als: Holding. In: *Holding Handbuch. Recht - Management - Steuern*. Hrsg. von Marcus Lutter. 4., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2004, S. 30–42. ISBN: 3-504-48005-X.
- Scheffler, Wolfram. *Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit*. Zitiert als: Besteuerung. 2., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage. Vahlens Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. München: Vahlen, 2002. XIX, 531. ISBN: 3-800-62841-4.
- Scheffler, Wolfram und Claudia Krebs. *Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG*. In: *Der Betrieb* 62.22 Beihefter (2011), S. 13–28. ISSN: 0005-9935.
- Schiefer, Florian. *Artikel 4 Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen*. Zitiert als: Hagemann/Kahlenberg. In: *Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). Kommentar*. Hrsg. von Tobias Hagemann und Christian Kahlenberg. Herne: NWB, 2019. ISBN: 978-3-482-67231-6.
- Schmidt-Heß, Ole. *Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte. Der OECD-Bericht zu Maßnahme 7 des BEPS-Aktionsplans*. In: *Internationales Steuerrecht* 16.5 (2016), S. 165–170. ISSN: 0942-6744.

- Schmidtke, Richard. *Maßnahme 8 des BEPS-Aktionsplans – Der Fremdvergleichsgrundsatz und BEPS*. In: *Internationales Steuerrecht* 24.4 (2015), S. 120–126. ISSN: 0942-6744.
- Schmitz, Stephan. *Elektronischer Geschäftsverkehr und seine steuerliche Kontrolle*. In: *Die steuerliche Betriebsprüfung* 38.8 (1998), S. 197–206. ISSN: 0340-9503.
- Schneider, Dieter. *Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung*. In: *Steuer und Wirtschaft* 52.2 (1975), S. 97–112. ISSN: 0341-2954.
- *Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht*. In: *Steuer und Wirtschaft* 66.4 (1989), S. 328–339. ISSN: 0341-2954.
- *Investition, Finanzierung und Besteuerung*. Zitiert als: *Investition*. 7., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. Wiesbaden: Gabler Verlag, 1992. ISBN: 3-409-23750-X.
- Schnitger, Arne. *I. Hybrid Mismatches. 1. Teil: BEPS – Base Erosion and Profit Shifting – Druckpunkte der internationalen Besteuerung*. Zitiert als: *Hybrid Mismatches*. In: *BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*. Hrsg. von Andreas Oestreicher und Christian Dorenkamp. Herne: NWB Verlag, 2015, S.1–24. ISBN: 978-3-482-65611-8.
- Schnitger, Arne und Ronald Gebhardt. „*Ausschüttungsabhängigkeit“ und Dividenden in der Hinzurechnungsbesteuerung – AStG vs. ATAD*. In: *Internationales Steuerrecht* 27.6 (2018), S. 213–218. ISSN: 0942-6744.
- Scholz, Christian M. *Die Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Abs. 3 AStG*. In: *Internationales Steuerrecht* 16.15 (2007), S. 521–526. ISSN: 0942-6744.
- Schön, Wolfgang. *Tax competition in Europe – the legal perspective*. In: *EC Tax Review* 9.2 (2000), S. 90–105. ISSN: 0928-2750.
- *Die Abzugsschranken des § 3c EStG zwischen Verfassungs- und Europarecht*. In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 83.8 (2001), S. 381–392. ISSN: 1438-3292.
- *Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts*. In: *Steuer und Wirtschaft* 89.3 (2012), S. 213–224. ISSN: 0341-2954.
- Schönfeld, Jens. *Missbrauchsvermeidung und Steuervergünstigungen im Licht des Europarechts – dargestellt anhand von Fallbeispielen –*. In: *Internationales Steuerrecht* 13.6 (2012), S. 215–222. ISSN: 0942-6744.
- Schönfeld, Jens und Xaver Ditz, Hrsg. *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*. 2. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2019. ISBN: 978-3-504-23110-1.
- Schönfeld, Jens, Nils Häck u. a. *A. Ziele von DBA. Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen*. Zitiert als: Schönfeld/Ditz. In: *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*. Hrsg. von Jens Schönfeld und Xaver Ditz. 2. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2019. ISBN: 978-3-504-23110-1.
- Schreiber, Rolf. *Deutsche Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen bzw. Gewinnkürzungen. – Informationsaustausch und Verschärfung der Dokumentationspflichten als*

- Mittelpunkt des sog. „Anti BEPS-Umsetzungsgesetzes“* –. In: *Der Betrieb* 67.25 (2016), S. 1456–1462. ISSN: 0005-9935.
- Schreiber, Rolf. X. *Zu § 9 FVerlV (Anpassungsregelung des Steuerpflichtigen). FVerlV - Erläuterungen*. Zitiert als: Kroppen/Rasch. In: *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*. Hrsg. von Heinz-Klaus Kroppen und Stephan Rasch. 31. Aufl. 3. Köln: Otto Schmidt, 2020. ISBN: 978-3-504-26042-2.
- Schreiber, Ulrich und Lisa Maria Fell. *Fremdvergleichsgrundsatz und internationale Gewinnverlagerung*. Zitiert als: Fremdvergleichsgrundsatz. In: *Besteuerung internationaler Unternehmen. Festschrift für Dieter Endres zum 60. Geburtstag*. Hrsg. von Jürgen Lüdicke u. a. München: C. H. Beck, 2016, S. 387–399. ISBN: 978-3-406-69707-4.
- Schwenke, Michael. *Möglichkeiten der Gewinnverlagerung ins Ausland*. In: *Betriebs-Berater* 53.51-52 (1998), S. 2604–2617. ISSN: 0340-7918.
- Schwenke, Michael und Stefan Greil. *Artikel 9 MA Verbundene Unternehmen*. Zitiert als: Wassermeyer, Art. 9 MA. In: *Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen Deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*. Hrsg. von Franz Wassermeyer u. a. 149. Ergänzungslieferung. München: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-3-406-73984-2.
- Schwerdt, Daniel. *Verrechnungsmethoden und Ökonomische Analyse*. Zitiert als: Analyse. In: *Verrechnungspreise. Grundlagen und Praxis*. Hrsg. von Roman Dawid. 2. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler, 2016, S. 163–241. ISBN: 978-3-658-09377-8.
- Seer, Roman. *§ 1. Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung. 1. Teil Grundlagen der Steuerrechtsordnung*. Zitiert als: Tipke/Lang. In: *Steuerrecht*. Hrsg. von Joachim Lang u. a. Begr. von Klaus Tipke. 24., neu bearbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2021, S. 1–38. ISBN: 978-3-504-20152-4.
- Seiler, Christian. *Das Steuerrecht unter dem Einfluss der Marktfreiheiten*. In: *Steuer und Wirtschaft* 82.1 (2005), S. 25–36. ISSN: 0341-2954.
- Shaxson, Nicholas und John Christensen. *Tax Competitiveness – a Dangerous Obsession*. Zitiert als: Competitiveness. In: *Global Tax Fairness*. Hrsg. von Thomas Pogge und Krishen Mehta. Oxford: Oxford University Press, 2016, S. 265–291. ISBN: 978-0-198-72535-0.
- Sieker, Klaus u. a. *Artikel 9 MA Verbundene Unternehmen*. Zitiert als: Wassermeyer, Art. 9 MA. In: *Doppelbesteuerung*. Hrsg. von Franz Wassermeyer u. a. 142. Ergänzungslieferung. Bd. I : Kommentierung OECD-MA. Kommentar OECD-Musterabkommen 2014. München: C. H. Beck, 2018. ISBN: 978-3-406-72313-1.
- Söffing, Günter. *Einschränkung der Abziehbarkeit betrieblich veranlasseter Schuldzinsen - zur Verfassungsmässigkeit des § 4 Abs. 4a EStG*. In: *Betriebs-Berater* 62.9 (2008), S. 417–425. ISSN: 0340-7918.
- Sommer, Christoph. *Separate Accounting or Unitary Apportionment? The Fairy Tale of Arm's Length Pricing and General Equilibrium Analysis of Multinational Enterprise Behavior under the Formulary Taxation Alternative*. Zitiert als: Fairy Tale. Hrsg. von

- Johannes Georg Bischoff u. a. Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht 307. Lohmar: Eul Verlag, 2011. ISBN: 978-3-844-10014-3.
- Spengel, Christoph und Andrea Kamp. *Steuerkonsolidierung - Konzernsteuerquote*. In: *Corporate Governance und Interne Revision. Handbuch für die Neuausrichtung des Internal Auditings*. Hrsg. von Carl-Christian Freidank und Volker Heinrich Peemöller. Berlin: Erich Schmidt, 2008, S. 513–528. ISBN: 978-3-503-10345-4.
- Spengel, Christoph und Christiane Malke. *Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law? II. Basic Issues*. Zitiert als: Reference. In: *Common Consolidated Corporate Tax Base. Explicit Information on Common Tax Base*. Hrsg. von Michael Lang u. a. Series on International Tax Law 53. Wien: Linde, 2008, S. 13–35. ISBN: 978-3-707-31306-2.
- Spilker, Bettina. *Gleichmäßige Besteuerung im Spannungsverhältnis mit dem völkerrechtlichen Territorialitätsprinzip. Zur Unzulässigkeit des Einkaufs von Steuerdaten-CDs*. In: *Deutsches Steuerrecht* 52.50 (2014), S. 2490–2494. ISSN: 0949-7676.
- Staats, Wendelin. *Zur „Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen“ – Der OECD-Bericht zu Maßnahme 4 des BEPS-Aktionsplans*. In: *Internationales Steuerrecht* 25.4 (2016), S. 135–140. ISSN: 0942-6744.
- Staringer, Claus. *Requirements for Forming a Group. III. Forming a Group*. Zitiert als: Group. In: *Common Consolidated Corporate Tax Base. Explicit Information on Common Tax Base*. Hrsg. von Michael Lang u. a. Series on International Tax Law 53. Wien: Linde, 2008, S. 117–136. ISBN: 978-3-707-31306-2.
- Statista. *Anzahl der Unternehmen in Deutschland bis 2018*. Zitiert als: Unternehmen. In: (26. 3. 2020). URL: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/246358/umfrage/anzahl-der-unternehmen-in-deutschland/>.
- Stein, Stefan u. a. *Die Besteuerung immaterieller Werte in multinationalen Unternehmensgruppen. Eine Analyse des Referentenentwurfs für ein ATADUmG*. In: *Internationales Steuerrecht* 29.3 (2020), S. 83–90. ISSN: 0942-6744.
- Stockmann, Frank. *Möglichkeiten und Grenzen der Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*. In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 78.20 (1996), S. 693–698. ISSN: 1438-3292.
- Strunk, Günther. *Die Fortentwicklung des Internationalen Steuerrechts am Beispiel notwendiger Änderungen zu Besteuerung von Geschäften im Internet*. Zitiert als: Fortentwicklung. In: *Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung. Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag*. Hrsg. von Hans-Jochen Kleineidam. Bibliogr. L. Fischer S. 1021 - 1025. Berlin: Erich Schmidt, 1999, S. 259–284. ISBN: 3-503-04852-9.
- Sutschet, Holger. *§ 241 Pflichten aus dem Schuldverhältnis*. Zitiert als: BeckOK BGB § 241. In: *BeckOK BGB*. Hrsg. von Wolfgang Hau und Roman Poseck. 55. Aufl. München: C. H. Beck, 2020.

- Tappe, Henning. *Steuerliche Betriebsstätten in der „Cloud“. Neuere technische Entwicklungen im Bereich des E-Commerce als Herausforderung für den ertragsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriff.* In: *Internationales Steuerrecht* 20.22 (2011), S. 870–874. ISSN: 0942-6744.
- Teschke, Manuel. *Konzeption einer Besteuerung des laufenden Ertrags von Netzwerken Nahestehender.* Zitiert als: Konzeption. Forschungsreihe Rechnungslegung und Steuern. Wiesbaden: Springer Gabler, 2009. ISBN: 978-3-834-91671-6.
- Thiel, Jochen. *Die steuerliche Behandlung von Fremdfinanzierungen im Unternehmen.* In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 89.15 (2007), S. 729–733. ISSN: 1438-3292.
- Thörmer, Falk. *Ein Plädoyer für die weitere Harmonisierung der direkten Steuern in der EU und entsprechende Vorschläge.* In: *Deutsches Steuerrecht* 58.11 (2020), S. 527–534. ISSN: 0949-7676.
- Tipke, Klaus. *Zur Einkommensteuer.* In: *Steuer und Wirtschaft* 52.2 (1975), S. 152–158. ISSN: 0341-2954.
- *Die Steuerrechtsordnung. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtstaatliche Grundlagen.* Zitiert als: StRO 1. 2., völlig überarbeitete Auflage. Bd. 1. 3 Bde. Köln: Otto Schmidt, 2000. ISBN: 978-3-504-20102-9.
 - *Die Steuerrechtsordnung. Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem.* Zitiert als: StRO 2. 2., völlig überarbeitete Auflage. Bd. 2. 3 Bde. Köln: Otto Schmidt, 2003.
 - *Das Nettoprinzip - Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips.* In: *Betriebs-Berater* 62.28-29 (2007), S. 1525–1533. ISSN: 0340-7918.
 - *Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?* In: *Juristen-Zeitung* 64.11 (2009), S. 533–540. ISSN: 0022-6882.
- Tippelhofer, Martina und Adrian Lohmann. *Niederlassungsfreiheit vs. Kapitalverkehrsfreiheit: Analyse der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern.* In: *Internationales Steuerrecht* 17.24 (2008), S. 857–864. ISSN: 0942-6744.
- Töben, Thomas. *Seminar B: Grenzüberschreitende Steuerarbitrage.* In: *Internationales Steuerrecht* 21.18 (2012), S. 685–693. ISSN: 0942-6744.
- *26. Geschäftsleitung.* Zitiert als: Geschäftsleitung. In: *Doppelbesteuerung. Zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer : 75 Beiträge zum Recht der DBA : Eine Festgabe.* München: C. H. Beck, 2015, S. 179–185. ISBN: 978-3-406-68400-5.
- United Nations, Hrsg. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries.* Zitiert als: Manual. Department of Economic and Social Affairs, Division for Public Administration and Development Management. ST/ESA/PAD/SER.E/37. New York, 2003.
- Hrsg. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update.* Zitiert als: Commentary. Department of Economic and Social Affairs, Division for Public Administration and Development Management. ST/ESA/PAD/SER.E/213. New York, 18. 5. 2018.

- Valta, Matthias. *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*. Zitiert als: Steuerrecht. Heidelberger rechtswissenschaftliche Abhandlungen 12. Tübingen: Mohr Siebeck, 2014. XXVI, 652. ISBN: 978-3-161-52685-5.
- Van der Ham, Susann und Daniel Retzer. *BEPS Aktion Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung : Entsprechende Kommentierung der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung v. 13.10.2014 und des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung v. 18.3.2016*. In: *Internationales Steuerrecht* 25.18 (2016), S. 749–758. ISSN: 0942-6744.
- Van Hoorn Jr., Jacobus. *Einige Gedanken über die Entwicklung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts*. In: *Steuer und Wirtschaft* 37.8 (1960), S. 201–214. ISSN: 0341-2954.
- Van Raad, Kees. *Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals - A Proposal*. Zitiert als: Proposal. In: *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*. Hrsg. von Krister Andersson u. a. Bd. 27. Series on International Taxation. Dordrecht: Kluwer Law International, 2001, S. 211–221. ISBN: 9-041-19850-4.
- *Non-Residents - Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates*. In: *World Tax Journal* 2.6 (2010), S. 154–161. ISSN: 1878-4917.
- Vanistendael, Frans. *Quo Vadis European Taxation?* In: *EC Tax Review* 4.4 (1994), S. 144–145. ISSN: 0928-2750.
- Vlasceanu, Ruxandra. *Chapter 8: Intellectual Property Structuring in the Context of the OECD BEPS Action Plan. Part Four Selected Business Modells*. Zitiert als: Structuring. In: *International Tax Structures in the BEPS Era. An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Hrsg. von Madalina Cotrut u. a. Bd. 2. IBFD Tax Research Series. Amsterdam: IBFD, 2015, S. 219–248. ISBN: 978-9-087-22333-5.
- Vogel, Klaus. *Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part I)*. In: *Intertax* 16.8-9 (1988), S. 216–229. ISSN: 0165-2826.
- *Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part II)*. In: *Intertax* 16.10 (1988), S. 310–320. ISSN: 0165-2826.
- *Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part III)*. In: *Intertax* 16.11 (1988), S. 393–402. ISSN: 0165-2826.
- *Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht*. Zitiert als: Leistungsfähigkeitsprinzip. In: *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik. Festschrift für Franz Klein*. Hrsg. von Paul Kirchhof. Köln: Otto Schmidt, 1994, S. 361–376. ISBN: 978-3-504-06014-5.
- Vögele, Alexander, Thomas Borstell u. a., Hrsg. *Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft * Steuerrecht*. 5., vollständig neubearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-3-406-71598-3.
- Vögele, Alexander, Georg Dettmann u. a. *Kapitel A: Nationales Recht*. Zitiert als: Kapitel A. In: *Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft * Steuerrecht*. Hrsg. von Alexander

- Vögele u. a. 5., vollständig neubearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-3-406-71598-3.
- Vogt, Gabriele. *Vorbemerkungen zu den §§ 7-14 AStG*. Zitiert als: Blümich, AStG, Vor §§ 7-14. In: *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Nebengesetze*. Hrsg. von Bernd Heuermann und Peter Brandis. Begr. von Walter Blümich. 152. Ergänzungslieferung. Bd. 5. 5 Bde. Blümich. München: Vahlen, 2020. ISBN: 978-3-800-62313-6.
- Völkerbund. *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*. Zitiert als: Mexico Model. C.88.M.88.1946.II.A. Genf: Völkerbund Fiscal Committee, 1946.
- Wacker, Wilhelm H. *Steuerplanung im nationalen und transnationalen Unternehmen*. Zitiert als: Steuerplanung. Bd. 1. Steuerberatung, Betriebsprüfung, Unternehmensbesteuerung. Berlin: Erich Schmidt, 1979. ISBN: 3-503-01818-2.
- Wagner, Franz W. *Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?* In: *Steuer und Wirtschaft* 82.2 (2005), S. 93–108. ISSN: 0341-2954.
- Waldhoff, Christian. *Georg von Schanz. Rohmer - Schinkel*. Zitiert als: Schanz. In: *Neue Deutsche Biographie*. Hrsg. von Historischen Kommission bei der Bayerischen Akademie der Wissenschaften. 2. Bd. 22. 28 Bde. Berlin: Duncker & Humblot, 2005, S. 559–560. ISBN: 978-3-428-11203-6.
- Wassermeyer, Franz. *Verrechnungspreise. Zweiter Teil Gewinnabgrenzung bei EU-Konzernen auf der Basis von Verrechnungspreisen oder durch formelhafte Gewinnaufteilung*. Zitiert als: Verrechnungspreise. In: *Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel. Symposium für Otto H. Jacobs zum 65. Geburtstag*. Hrsg. von Dieter Endres u. a. München: C. H. Beck, 2005, S. 63–72. ISBN: 978-3-406-53339-6.
- *Artikel 5 MA Betriebsstätte*. Zitiert als: Wassermeyer, Art. 5 MA. In: *Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen Deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*. Hrsg. von Franz Wassermeyer u. a. 149. Ergänzungslieferung. München: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-3-406-73984-2.
- *Artikel 7 MA (2000) Unternehmensgewinne*. Zitiert als: Wassermeyer, Art. 7 MA. In: *Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen Deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*. Hrsg. von Franz Wassermeyer u. a. 149. Ergänzungslieferung. München: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-3-406-73984-2.
- Wassermeyer, Franz und Hubertus Baumhoff, Hrsg. *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*. Köln: Otto Schmidt, 2014. ISBN: 978-3-504-26046-0.
- Wassermeyer, Franz, Christian Kaeser u. a., Hrsg. *Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen Deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*. 149. Ergänzungslieferung. München: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-3-406-73984-2.
- Watrin, Christoph u. a. *Zur Notwendigkeit von Maßnahmen gegen die internationale Gewinnverlagerung in Deutschland*. In: *Internationales Steuerrecht* 25.10 (2016), S. 397–401. ISSN: 0942-6744.

- Watrin, Christoph u. a. *Die BEPS-Maßnahmenberichte und ihre aktuelle Umsetzung*. In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 104.11 (2016), S. 400–410. ISSN: 0724-5637.
- Weber-Grellet, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Verfassungsstaat. Köln: Otto Schmidt, 2001. ISBN: 3-504-20075-8.
- Wehnert, Oliver. *Generalthema I: Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter*. In: *Internationales Steuerrecht* 16.16 (2007), S. 558–561. ISSN: 0942-6744.
- Wellisch, Dietmar und Elke Baumann. *Finanzwissenschaft II: Theorie der Besteuerung*. Zitiert als: Theorie. Vahlers Handbücher. München: Franz Vahlen Verlag, 2014. ISBN: 978-3-800-64876-4.
- Werra, Matthias. *Verrechnungspreise bei der Restrukturierung internationaler Unternehmensgruppen — Zum Stand der Diskussion in der OECD —*. In: *Internationales Steuerrecht* 18.3 (2009), S. 81–87. ISSN: 0942-6744.
- Wied, Edgar und Ekkehart Reimer. *EStG § 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte*. Zitiert als: Blümich EStG. In: *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. EStG, KStG, GewStG : Kommentar*. Hrsg. von Bernd Heuermann und Peter Brandis. 135. Ergänzungslieferung. Bd. 3. München: Vahlen, 2017. ISBN: 978-3-800-62313-6.
- Wiegard, Wolfgang. *Internationaler Steuerwettbewerb und Reform der Unternehmensbesteuerung: 7 Fakten – 7 Thesen*. In: *Anforderungen an ein modernes Steuersystem angesichts der Globalisierung. Wissenschaftliches Symposium anlässlich des 25-jährigen Bestehens des International Tax Institute Hamburg 1. Juli 2005*. Hrsg. von Gerrit Frotscher. Veröffentlichungen des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen (IIFS) der Universität Hamburg. Freiburg im Breisgau: Haufe, 2006, S. 97–128.
- Wright, Deloris R. u. a. *The BEPS Action 8 Final Report: Comments from Economists*. In: *International Transfer Pricing Journal* 26.2 (2016), S. 99–108. ISSN: 1385-3074.
- Zelewski, Stephan. *A Grundlagen*. In: *Betriebswirtschaftslehre*. Hrsg. von Hans Corsten und Michael Reiß. 4., vollständig überarbeitete und wesentlich erweiterte Auflage. Bd. 1. München: Oldenbourg Verlag, 2008, S. 1–97. ISBN: 978-3-486-58652-7.
- Zenthöfer, Wolfgang. *Einkommensteuer*. Zitiert als: Einkommensteuer. 11., völlig neu bearb. Aufl. Finanz und Steuern 3. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2013. LII, 1112. ISBN: 978-3-791-03149-1.
- Zielke, Rainer. *Internationale Steuerplanung zur Optimierung der Konzernsteuerquote*. In: *Der Betrieb* 59.48 (2006), S. 2585–2594. ISSN: 0005-9935.
- Zipfel, Frank. *Harmonisierung der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union. Zu einem Bericht der Europäischen Kommission*. Zitiert als: Harmonisierung. Schriftenreihe Euro-Wirtschaft : Studien zur ökonomischen Entwicklung Europas 32. Hamburg: Kovač, 2008. XXII, 383. ISBN: 978-3-830-03901-3.

Literatur

- Zoll, Stephan. *Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften. Nationale und internationale Besteuerungsprinzipien*. Zitiert als: Verlustberücksichtigung. Steuerfragen der Wirtschaft 15. Köln: Otto Schmidt, 2001. XXV, 351. ISBN: 3-504-64116-9.
- Zourek, Heinz. *Die Initiative der EU-Kommission im Kampf gegen aggressive Steuerplanung und Steuerhinterziehung*. In: *Der Betrieb* 66.13 (2013), S. 17–19. ISSN: 0005-9935.

Rechtsprechungsverzeichnis

Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes

- Europäischer Gerichtshof. *C-204/90, Hans-Martin Bachmann. Urteil v. 28.1.1992.* Sammlung der Rechtsprechung (Slg.) 1992 I-249–I-286. Urteil. ECLI:EU:C:1992:35. 1992.
- *C-80/94, Wielockx. Urteil v. 11.8.1995.* Slg. 1995 I-2508–I-2519. Urteil. ECLI:EU:C:1995:271. 1995.
 - *C-336/96, Eheleute Robert Gilly. Urteil v. 12.5.1998.* Slg. 1998 I-2823–I-2842. Urteil. ECLI:EU:C:1998:221. 1998.
 - *C-212/97, Centros Ltd. Urteil v. 9.3.1999.* Slg. 1999 I-1484–I-1498. Urteil. ECLI:EU:C:1999:126. 1999.
 - *C-17/00, François De Coster. Urteil v. 29.11.2001.* Slg. I-9490–I-9503. Urteil. ECLI:EU:C:2001:651. 2001.
 - *C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH. Urteil v. 12.12.2002.* Slg. 2002 I-11802–I-11817. Urteil. ECLI:EU:C:2002:749. 2002.
 - *C-39/04, Laboratoires Fournier SA. Urteil v. 10.3.2005.* Slg. 2005 I-2068–I-2076. Urteil. ECLI:EU:C:2005:161. 2005.
 - *C-446/03, Marks & Spencer plc. Urteil v. 13.12.2005.* Slg. 2005 I-10866–I-10886. Urteil. ECLI:EU:C:2005:763. 2005.
 - *C-196/04, Caddbury Schweppes. Urteil v. 12.9.2006.* Slg. 2006 I-8031–I-8054. Urteil. ECLI:EU:C:2006:544. 2006.
 - *C-255/02, Halifax. Urteil v. 21.2.2006.* Slg. 2006 I-1655–I-1684. Urteil. ECLI:EU:C:2006:121. 2006.
 - *C-298/05, Columbus Container Services BVBA & Co, Urteil v. 6.12.2007.* Slg. I-10497–I-10516. Urteil. ECLI:EU:C:2007:134. 2007.
 - *C-347/04, Rewe Zentralfinanz. Urteil v. 29.3.2007.* Slg. 2007 I-2668–I-2695. Urteil. ECLI:EU:C:2007:194. 2007.
 - *C-330/07, Jobra Vermögensverwaltungs-GmbH. Urteil v. 4.12.2008.* Slg. 2008 I-9099. Urteil. ECLI:EU:C:2008:685. 2008.
 - *C-414/06, Lidl Belgium GmbH & Co. KG. Urteil v. 15.5.2008.* Slg. 2008 I-3617–I-3634. Urteil. ECLI:EU:C:2008:278. 2008.
 - *C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA. Urteil v. 8.12.2011.* Slg. 2011 I-13026–I-13042. Urteil. ECLI:EU:C:2011:813. 2011.

- Europäischer Gerichtshof. *C-397/09, Scheuten Solar Technology GmbH. Urteil v. 21.7.2011.* Slg. I-6480–I-6496. Urteil. ECLI:EU:C:2011:499. 2011.
- *C-115/16, N Luxembourg 1, C-118/16, X Denmark A/S, C-119/16, C Danmark I, C-299/16, Z Denmark ApS. Urteil v. 26.2.2019.* Elektronische Slg. 62016CJ0115. Urteil. ECLI:EU:C:2019:134. 2019.

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes

- Bundesverfassungsgericht. *2 BvR 475/78. Beschluss v. 22.3.1983.* Beschluss. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE) 63, 343, 22. 3. 1983.
- *1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82. Urteil v. 10.2.1987.* Urteil. Bundessteuerblatt (BStBl.) II 1987, 240, 10. 2. 1987.
 - *2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87. Beschluss v. 31.5.1990.* Beschluss. NVwZ 1991, 53, 31. 5. 1990.
 - *2 BvR 1818/91. Beschluss v. 30.9.1998.* Beschluss. BVerfGE 99, 88, 30. 9. 1998.
 - *2 BvR 400/98 u. 1735/00. Beschluss v. 4.12.2002.* Beschluss. BVerfGE 107, 27, 4. 12. 2002.
 - *2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, u. 2 BvL 2/08. Urteil v. 9.12.2008.* Urteil. BVerfGE 122, 210, 9. 12. 2008.

Entscheidungen des Bundesfinanzhofes

- Bundesfinanzhof. *GrS 1/81. Urteil v. 29.11.1982.* Urteil. BStBl. II 1983, 272, 29. 11. 1982.
- *I R 101/81. Urteil v. 17.4.1985.* Urteil. BStBl. II 1985, 510, 17. 4. 1985.
 - *I R 289/81. Urteil v. 5.6.1985.* Urteil. BStBl. II 1985, 619, 5. 6. 1985.
 - *GrS 1/88. Urteil v. 27.11.1989.* Urteil. BStBl. II 1990, 160, 27. 11. 1989.
 - *V R 32/88. Urteil v. 21.9.1989.* Urteil. BFH/NV 1990, S. 688 Nr. 11, 21. 9. 1989.
 - *GrS 2-3/88. Beschluss v. 4.7.1990.* Urteil. BStBl. II 1990, 817, 4. 7. 1990.
 - *I R 22/90. Urteil v. 23.1.1991.* Urteil. BStBl. II 1990, S. 554, 23. 1. 1991.
 - *V R 1/91. Urteil v. 16.1.1992.* Urteil. BFH/NV 1992, 42, 16. 1. 1992.
 - *I K 1/93. Urteil v. 7.12.1994.* Urteil. BStBl. II 1995, S. 175, 7. 12. 1994.
 - *I R 60/95. Urteil v. 27.3.1996.* Urteil. BStBl. II 1996, 576-578, 27. 3. 1996.
 - *IX R 13/92. Urteil v. 16.1.1996.* Urteil. NJW 1996, 2327-2328, 16. 1. 1996.
 - *GrS 1-2/95. Urteil v. 8.12.1997.* Urteil. BStBl. II 1998, 193, 8. 12. 1997.
 - *I R 76/95. Urteil v. 15.10.1997 (NV).* Urteil. Deutsches Steuerrecht Entscheidungen (DStRE) 1998, S. 233, 15. 10. 1997.
 - *I R 3/96. Urteil v. 21.1.1998.* Urteil. BStBl. II 1998, 468, 21. 1. 1998.
 - *III R 75/97. Urteil v. 15.10.1998.* Urteil. DStR 1999, H. 1, 64-66, 15. 10. 1998.
 - *X R 139/95. Urteil v. 16.12.1998.* Urteil. BFH NV 1999, 780, 16. 12. 1998.

- Bundesfinanzhof. *VI R 173/00. Urteil v. 4.4.2001.* Urteil. DStR 2004, 1522-1525, 4. 4. 2001.
- *I R 22/04. Urteil v. 6.4.2005.* Urteil. BStBl. II 2007, 658, 6. 4. 2005.
 - *IX R 77/06. Urteil v. 29.5.2008.* Urteil. DStR 2008, 1586-1587, 29. 5. 2008.
 - *I R 23/13. Urteil v. 17.12.2014.* Urteil. BStBl. II 2016, 261, 17. 12. 2014.
 - *IV R 30/11. Urteil v. 5.11.2014.* Beschluss. BStBl. II 2015, S. 601, 5. 11. 2014.
 - *I B 103/13. Beschluss v. 24.3.2015.* Urteil. BFH/NV 2015, S. 1009, Nr. 7, 24. 3. 2015.
 - *I R 29/14. Urteil v. 24.6.2015.* Urteil. BFH/NV 2015, S. 1506, Nr. 10, 24. 6. 2015.

Entscheidungen anderer Gerichte

- Österreichischer Verwaltungsgerichtshof. *Erkenntnis v. 5.7.1904 – Z 7411 2856 (F.)*
Urteil. Budwińskis Sammlung der Erkenntnisse des k.k. Verwaltungsgerichtshofs,
Finanzrechtlicher Teil, 28. Jahrgang (Jg.), S. 1098-1101, 5. 7. 1904.

Rechtsquellen

- Abgabenordnung, i. d. F. der Bekanntmachung vom 1.10.2002 (Bundesgesetzblatt (BGBl.) I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 12. August 2020 (BGBl. I S. 1879) geändert worden ist. Stand: August 2020. Zitiert als: Abgabenordnung (AO). 16. 3. 1976.*
- Anwendungserlass zur Abgabenordnung 2014 (AEAO) v. 31.1.2014 (BStBl. I S. 290), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 28.5.2020 - IV A 4 -S 0316-a/20/10003 :002 (2020/0451857). Stand: Januar 2014. Zitiert als: Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO). 31. 1. 2014.*
- Außensteuergesetz, i. d. F. der Bekanntmachung vom 8.9.1972 (BGBl. I S. 1713), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 25.3.2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist. Stand: 2019. Zitiert als: Außensteuergesetz (AStG). 8. 9. 1972.*
- COM(75)392 final. Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer und der Regelung der Quellensteuer auf Dividenden, Abl. C 253, v. 5.11.1975, S. 2-8. Zitiert als: COM(75)392 final. Richtlinie. Außer Kraft seit 23.4.1990. Brüssel: Europäische Kommission, 1. 8. 1975.*
- COM(79)737 final. Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft. Zitiert als: COM(79)737 final. Brüssel: Europäische Kommission, 13. 12. 1980.*
- Einkommensteuergesetz, i. d. F. der Bekanntmachung vom 8.10.2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), die zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 12.8.2020 (BGBl. I S. 1879) geändert worden ist. Stand: 2020. Zitiert als: Einkommensteuergesetz (EStG). 16. 10. 1934.*
- Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz) i. d. F. der Bekanntmachung vom 19.8.1969 (BGBl. I S. 1273), die zuletzt durch das Gesetz vom 14.8.2017 (BGBl. I S. 3122) geändert worden ist. Stand: 2017. Zitiert als: Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG). 19. 8. 1969.*
- Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD : Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008. Drs. 16/4841. Gesetzentwurf. Berlin, 2007.*
- Gewerbsteuergesetz, i. d. F. der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I S. 4167) zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.6.2017 (BGBl. I S. 2074) mit Wirkung vom (m. W. v.) 05.7.2017. Stand: Juni 2017. Zitiert als: Gewerbsteuergesetz (GewStG). 27. 6. 2017.*
- Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im BGBl. Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1*

u. 2 Satz 2 des Gesetzes vom 29.9.2020 (BGBl. I S. 2048). Stand: 2020. Zitiert als: Grundgesetz (GG). 23. 5. 1949.

Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten-gewinnaufteilung – VWG BsGa), i. d. F. der Bekanntmachung vom 22.12.2016 (BStBl. 2017 I S. 182), die zuletzt durch BMF vom 17.12.2019 (BStBl. 2020 I S. 84) geändert worden ist. Stand: 2019. Zitiert als: Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten-gewinnaufteilung – (VWG-BsGa). 22. 12. 2016.

Körperschaftsteuergesetz i. d. F. der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I S. 4144), die zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 21.12.2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist. Stand: 2019. Zitiert als: Körperschaftsteuergesetz KStG). 31. 8. 1976.

OECD Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Stand: November 2017. Musterabkommen Abkommen zwischen (Staat A) und (Staat B) auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Paris, 21. 11. 2017.

OECD Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Stand: Juli 2014. Musterabkommen Abkommen zwischen (Staat A) und (Staat B) auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Paris, 2014.

Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. 2011, L 64/1-64/12 v. 11.3.2011 zuletzt geändert durch: Richtlinie 2020/876/EU v. 24.6.2020, ABl. 2020, L 204/46-48. Zitiert als: AmtshilfeRL 2020. Brüssel: Rat der Europäischen Union, 24. 6. 2020.

Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. 2020, L 64/1-12. Zitiert als: AmtshilfeRL 2011. Brüssel: Rat der Europäischen Union, 2011.

Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, 2016/1164/Europäische Union (EU), ABl. 2016, L 193/1-14 v. 19.7.2016 zuletzt geändert durch: Richtlinie 2017/952/EU v. 29.5.2017, ABl. 2017, L 144-1-11. Zitiert als: Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). Rat der Europäischen Union, 19. 7. 2016.

Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, 2011/96/EU, ABl. 2011, L 345/8-16 v.

Rechtsquellen

29.12.2011 zuletzt geändert durch: Richtlinie (EU) 2015/121 v. 27.01.2015, ABl. 2015, L 21/1-13. Zitiert als: Mutter-Tochter-Richtlinie (MT-RL 2015). Rat der Europäischen Union, 27. 1. 2015.

Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, 90/435/Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (EWG), ABl. 1990, L 225/6-9 v. 23.7.1990 zuletzt geändert durch: Richtlinie 2006/98/EG v. 20.12.2006, ABl. 2006, L 363/129-136. Zitiert als: Mutter-Tochter-Richtlinie (MT-RL). Rat der Europäischen Union, 23. 7. 1990.

Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, 2003/49/Europäische Gemeinschaft (EG), ABl. 2003, L 157/49-54 v. 3.6.2003 zuletzt geändert durch 2013/13/EU vom 13.5.2013 (Abl. 2013, L 141/30). Zitiert als: Zins- und Lizenzrichtlinie (ZL-RL). Rat der Europäischen Union, 26. 6. 2003.

Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, i. d. F. der Bekanntmachung vom 31.7.2009 (BGBl. I S. 2302). Stand: 2009. Zitiert als: Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (StHBG). 29. 7. 2009.

United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update. Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and capital and the prevention of tax avoidance and evasion. New York: United Nations, 18. 5. 2018.

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, i. d. F. der Bekanntmachung vom 9.5.2008 (Abl. EG Nr. C 115, S. 47), die zuletzt durch Beschluss (EU) 2019/1255 Des Rates vom 18. Juli 2019. Stand: 2020. Zitiert als: Vertrag über die Arbeitsweise der Union (AEUV). 1. 3. 2020.