

# Tagungsbericht: Betriebsstätten im internationalen Steuerrecht

21. Vortrags- und Diskussionsveranstaltung der Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht e.V. am 14. 7. 2014

Die Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht e.V. lud am 14. 7. 2014 zu ihrer regelmäßig stattfindenden Vortrags- und Diskussionsveranstaltung ein, die dieses Mal zum Thema „Betriebsstätten im internationalen Steuerrecht“ stattfand. Über 60 Interessierte aus der Finanzverwaltung, der Wissenschaft sowie aus der steuerrechtlichen Praxis nahmen an der Veranstaltung teil. Das Podium bestand aus Herrn Professor Dr. Klaus-Dieter Drüen, Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht, dem Vorstandsvorsitzenden der Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht e.V. sowie den beiden Referenten Herrn Professor Dr. Heinz-Klaus Kroppen, LL.M., Tax Partner bei PwC, Düsseldorf, und Herrn Dr. Felix Buchholz, ehemaliger wissenschaftlicher Mitarbeiter des Düsseldorfer Lehrstuhls und nunmehr Rechtsanwalt bei PwC in Hamburg. Herr Professor Dr. Drüen gab nach der Begrüßung des Podiums und der Teilnehmer eine kurze Einführung zu Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung und überließ sodann den Referenten das Wort.

Kurzer Abriss des AOA und der daraus erwachsenden Probleme

## 1. Allgemeiner Teil: Authorized OECD Approach bei Betriebsstätten

Zum Thema „Authorized OECD Approach bei Betriebsstätten“ referierte Herr Professor Dr. Kroppen. Er erläuterte zu Beginn seines Vortrags kurz den Sinn des Betriebsstättenprinzips sowie die Formen von Betriebsstätten i. S. des Art. 5 OECD-MA. Im Anschluss hieran stellte er das Problem der angemessenen Aufteilung des Gewinns zwischen Stammhaus und Betriebsstätte dar. Im Folgenden zeigte Herr Professor Dr. Kroppen die Rechtsentwicklung bei der OECD auf, welche in den Betriebsstätten-Bericht 2008 mit dem „Authorized OECD Approach“ (AOA) gipfelte.

Für die Umsetzung des AOA verfolgte die OECD einen Zweistufenplan. Zunächst erfolgte im Jahr 2008 eine partielle Anpassung des OECD-Musterkommentars zu Art. 7 OECD-MA. In einem zweiten Schritt wurden 2010 umfassende Änderungen des Art. 7 OECD-MA und der zugehörigen Kommentierung vorgenommen. Diese Änderungen führten naturgemäß zu Auslegungsproblemen für bereits bestehende Abkommen.

§ 1 Abs. 5 AStG in diesem Gesetz deplatziert und der Kritik ausgesetzt

Der nationale Gesetzgeber hat den AOA im Rahmen des AmtshilfeRLUmG vom 26. 6. 2013 in das deutsche Recht implementiert. Konkret wurden § 1 Abs. 4–6 AStG geändert. Herr Professor Dr. Kroppen äußerte sich kritisch zu § 1 Abs. 5 AStG. Die Vorschrift sei im AStG deplatziert, weil sie an sich eine Vorschrift zur Gewinnermittlung darstelle. Ferner wirke die Vorschrift als Korrekturvorschrift nur einseitig zugunsten des Fiskus. Auch stehe ein möglicher Verstoß der nationalen Vorschrift gegen EU-Recht aufgrund der Sofortbesteuerung ohne Wahlrecht im Raum. Im Zuge des weiteren Vortrags zeigte Herr Professor Dr. Kroppen bestehende Unterschiede zwischen der nationalen Regelung zum AOA auf und stellte hierbei fest, dass der deutsche Gesetzgeber ohne Not von der Formulierung des AOA auf Ebene der OECD abweicht, was in der Zukunft zu Anwendungsproblemen führen werde.

Bislang überwiegend noch keine Anwendung des AOA

Abschließend kam Herr Professor Dr. Kroppen in seinem Vortrag zu einem differenzierten Ergebnis. Er führte an, dass der AOA zwar mittelfristig zu einer Angleichung der Regeln in den OECD-Staaten führen werde, was positiv für die Vermeidung von Doppelbesteuerung sei. Die Situation sei aber auf kurze Sicht gesehen sehr schwierig, weil der AOA in den meisten Staaten noch nicht umgesetzt sei, aber Deutschland ihn grundsätzlich anwenden möchte.

## 2. Besonderer Teil: Bankbetriebsstätten und internationale Gewinnabgrenzung

Im Anschluss referierte Herr Dr. Buchholz über Besonderheiten zum „Grenzüberschreitenden Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten“. Herr Dr. Buchholz präsentierte im Rahmen seines Vortrags die wesentlichen Thesen seiner im Sommersemester 2013 vollendeten Dissertation „Grenzüberschreitendes Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten – Risikoorientierte Gewinnabgrenzung nach Art. 7 OECD-MA 2010“ (erschieden in der neuen Reihe PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht, 2014).

Zu Beginn seines Vortrags warf er die Frage auf, ob der AOA – angewandt auf Bankbetriebsstätten – die gebotene Fiktionsfolgerichtigkeit gewährleistet, was er zum Ende seines Vortrags verneinte. Sodann machte Herr Dr. Buchholz deutlich, dass die Finanzdienstleister und Banken der eigentliche Auslöser und auch Triebfeder für die Überarbeitung des Gewinnabgrenzungskonzepts und somit insgesamt für den AOA waren.

Im weiteren Verlauf stellte er die Gewinnabgrenzung im Kreditgeschäft durch Bankbetriebsstätten dar. Hierbei zeigte er das zweistufige AOA-Konzept auf, welches zunächst versucht, die Betriebsstätte durch eine Funktions- und Sachverhaltsanalyse aus der Unternehmenseinheit herauszulösen („Fiktion der Betriebsstätte als selbständiges und unabhängiges Unternehmen“) und in einem zweiten Schritt die eigentliche Gewinnabgrenzung vornimmt. Herr Dr. Buchholz erläuterte das im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 entworfene Konzept der „key entrepreneurial risk-taking functions“ (KERT-Funktionen) und zeigte im Folgenden die Schwächen dieses Konzepts auf. Insbesondere kritisierte er den unbestimmten Begriff der KERT-Funktion. Zudem beinhaltet das KERT-Konzept die Gefahr einer einseitigen Begünstigung des Ansässigkeitsstaates, weil die wesentlichen Risikoaufgaben in der Praxis typischerweise dem Stammhaus zugewiesen werden.

Im Rahmen seiner Arbeit kam Herr Dr. Buchholz zu dem Gesamtergebnis, dass der „Authorised OECD Approach“ nicht nur in Widerspruch zu den ökonomischen Integrationsbestrebungen multinationaler Kreditinstitute trete, sondern darüber hinaus das abkommensrechtliche Primärziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung gefährde. Dies zeige insbesondere der Ansatz, Bankbetriebsstätten mit einem nach aufsichtsrechtlichen Grundsätzen zu bemessenden Dotationskapital auszustatten.

## 3. Diskussion und Ausklang

In der nachfolgenden, von Herrn Professor Dr. Drüen geleiteten, Diskussion wurden verschiedene Aspekte rund um den Problembereich der Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht erörtert. So wurde z. B. die mögliche Europarechtswidrigkeit des § 1 Abs. 5 AStG diskutiert. Nach der persönlichen Einschätzung der Referenten werde diese Vorschrift wohl nicht durch den EuGH europarechtlich beanstandet werden.

Ferner wurde durch das Publikum die Frage aufgeworfen, wie der AOA, der für die Bankenwelt geschaffen wurde, auf die Realwirtschaft übertragen werden könne. Hierbei waren sich die Teilnehmer der Veranstaltung schließlich einig, dass die neuen Entwicklungen einen erheblichen Beratungsaufwand zur Folge haben werden.

Im Anschluss an die Vortrags- und Diskussionsveranstaltung fand die Verleihung des Preises „PwC Tax Abroad“ an Herrn Thorsten Koschek durch Herrn Dr. Lars Rehfeld statt. Der von PwC gestiftete Preis wurde an den besten Absolventen des Schwerpunktes Steuerrecht für den Prüfungsjahrgang 2012/2013 an der Heinrich-Heine Universität Düsseldorf vergeben.

*(Diplom-Finanzwirtin (FH) und Magistra iuris Nina Krähmer, Düsseldorf) ■*

Fiktion des AOA – angewandt auf Bankbetriebsstätten – ist nicht folgerichtig

AOA ist dem Ziel einer Vermeidung der Doppelbesteuerung sogar abträglich

Wohl keine Verwerfung wegen Verstoßes gegen Europarecht

Zusätzlicher Beratungsbedarf

Preis „PwC Tax Abroad“ an Herrn Thorsten Koschek