

Christoph Gradl

Die Betriebsstätte in Doppelbesteuerungsabkommen

Die Definition und Funktion der Betriebsstätte im
OECD- und UN-Musterabkommen bei der Besteuerung
von Unternehmenstätigkeiten



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 72

Christoph Gradl

Die Betriebsstätte in Doppelbesteuerungsabkommen

Die Definition und Funktion der Betriebsstätte im
OECD- und UN-Musterabkommen bei der Besteuerung
von Unternehmenstätigkeiten



Nomos





Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Erlangen-Nürnberg, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-7763-1 (Print)

ISBN 978-3-7489-2171-4 (ePDF)

1. Auflage 2020

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2020. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die Arbeit hat im Wintersemester 2019/2020 der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg als Dissertationsschrift vorgelegen. Rechtsprechung und Literatur sind bis 31. Dezember 2019 berücksichtigt.

Herzlich bedanken möchte ich mich an erster Stelle bei meinem Doktorvater und Erstgutachter Herrn Prof. Dr. Roland Ismer, der das Entstehen dieser Arbeit überhaupt erst ermöglicht hat. Ihm danke ich für seine hervorragende Unterstützung und ganz besonders für sein persönliches Engagement bei der Betreuung dieser Arbeit. Durch seine wertvollen Anmerkungen und Denkanstöße hat er entscheidend zum Gelingen beigetragen. Weiterhin gilt mein Dank Herrn Prof. Dr. Wolfram Scheffler für die Zweitkorrektur sowie Frau Prof. Dr. Verena Tiefenbeck für ihr Mitwirken in der Prüfungskommission.

Die Arbeit entstand im Wesentlichen während meiner Zeit als Referent der Steuerabteilung im Bundesministerium der Finanzen sowie als externer Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht und Öffentliches Recht von Herrn Prof. Dr. Roland Ismer an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. Für die Ermöglichung dieses äußerst anregenden Arbeitsumfeldes danke ich, wiederholt Herrn Prof. Dr. Roland Ismer, besonders aber auch Frau Silke Bruns.

Den wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern am Lehrstuhl danke ich herzlich für ihre Hilfsbereitschaft und die vielen interessanten Gespräche während meiner Zeit als externer Doktorand am Lehrstuhl.

Bedanken möchte ich mich ferner bei meinen Eltern Rosemarie und Franz Gradl sowie bei meiner Schwester Veronika Popp für ihre liebevolle Unterstützung während der Zeit der Entstehung dieser Arbeit.

Schließlich danke ich vor allem meiner Frau Kathrin Gradl, die mit ihrer verständnisvollen Unterstützung maßgeblich zum Gelingen dieser Arbeit beitrug. Ihr widme ich diese Arbeit.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|----|
| Abbildungsverzeichnis | 15 |
| Tabellenverzeichnis | 17 |
| Abkürzungsverzeichnis | 19 |
| Einleitung | 23 |
| I. Die Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt zur Verteilung von Besteuerungsansprüchen im internationalen Steuerrecht | 23 |
| II. Einordnung der Arbeit | 26 |
| III. Literaturüberblick | 28 |
| IV. Fragestellung und Ziel der Arbeit | 33 |
| V. Gang der Darstellung | 34 |
| Kapitel 1 Die Entwicklung des Betriebsstättenkonzepts in Doppelbesteuerungsabkommen | 35 |
| I. Der Bericht von 1923 – Group of four economists | 38 |
| 1. Das Konzept der <i>economic allegiance</i> | 39 |
| 2. Steuerliche Anknüpfungspunkte nach dem Konzept der <i>economic allegiance</i> | 43 |
| 3. Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verteilung der Besteuerungsrechte | 47 |
| II. Der Bericht von 1925 – Group of technical experts | 48 |
| 1. Theoretische Unterscheidung zwischen Schemulen- und Personensteuern | 48 |
| 2. Erste Ansätze der Ausgestaltung des Betriebsstättenkonzepts | 50 |
| III. Der Bericht von 1927 – Extended committee of technical experts | 56 |
| 1. Zielsetzung des Völkerbundes und politische Hintergründe | 57 |

| | | |
|-----------|--|-----|
| 2. | Fortführung der Ausgestaltung des Betriebsstättenkonzepts | 58 |
| a) | Erstmalige Verwendung des Begriffs der Betriebsstätte | 59 |
| b) | Weiterführende Ausgestaltung des Betriebsstättenkonzepts | 61 |
| IV. | Das Musterabkommen 1928 | 64 |
| 1. | Das MA 1928 Var. 1b als Vorläufer des OECD- und UN-Musterabkommens | 64 |
| 2. | Das Betriebsstättenkonzept im MA 1928 Var. 1b | 66 |
| a) | Übernahme der Definition der Betriebsstätte aus dem MA 1927 | 67 |
| b) | Übernahme des Betriebsstättenkonzepts aus dem MA 1927 | 68 |
| V. | Der Steuerausschuss des Völkerbundes in der Zeit zwischen 1929 und 1939 | 70 |
| 1. | Überarbeitung der Regelung zur sog. Vertreterbetriebsstätte | 71 |
| 2. | Weitere Überarbeitung des Betriebsstättenkonzepts | 75 |
| a) | Entwicklung einer eigenständigen Definition der Betriebsstätte | 77 |
| b) | Ausgestaltung des Betriebsstättenkonzepts und Einigung auf den „ <i>Separate Entity Approach</i> “ | 78 |
| VI. | Das <i>Mexico Model</i> von 1943 und das <i>London Model</i> von 1946 | 81 |
| 1. | Die Definition der Betriebsstätte im <i>Mexico Model</i> und im <i>London Model</i> | 86 |
| 2. | Die Funktion der Betriebsstätte im <i>Mexico Model</i> und im <i>London Model</i> | 91 |
| VII. | Zusammenfassung | 94 |
| Kapitel 2 | Die Definition der Betriebsstätte im OECD- und UN-Musterabkommen | 96 |
| I. | Die Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte | 99 |
| 1. | Allgemeine Definition und Beispiele (Art. 5 Abs. 1 und 2) | 102 |
| a) | Der Begriff des Unternehmens als Mindestmaß wirtschaftlicher Aktivität | 104 |
| b) | Die Geschäftseinrichtung als Ort der Tätigkeitsausübung | 107 |
| aa) | Notwendigkeit einer physischen Präsenz | 107 |

| | | |
|-----|--|-----|
| bb) | Verfüugungsmacht kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal | 109 |
| | (i) Bestandsaufnahme | 109 |
| | (ii) Beurteilung und Reformvorschlag: Aufhebung der Unterscheidung zwischen dem Ort der Tätigkeitsausübung und dem Ort der Einrichtung, durch die eine Tätigkeit ausgeübt wird | 115 |
| c) | Festigkeit als geografischer Bezugspunkt und zeitlicher Mindestumfang | 118 |
| | aa) Geografische Festigkeit als Bezugspunkt zu einem Vertragsstaat | 119 |
| | bb) Zeitliche Festigkeit als relative Bezugsgröße zur ausgeübten Geschäftstätigkeit | 120 |
| | (i) Bestandsaufnahme | 120 |
| | (ii) Beurteilung und Reformvorschlag: Beurteilung der zeitlichen Festigkeit relativ zur ausgeübten Geschäftstätigkeit | 124 |
| d) | Umfang und Qualität der erforderlichen Tätigkeiten | 126 |
| e) | Bloße Beispiele in Art. 5 Abs. 2 MA 2017 | 130 |
| | aa) Bestandsaufnahme | 130 |
| | bb) Beurteilung und Reformvorschlag: Streichung des Art. 5 Abs. 2 MA 2017 | 132 |
| 2. | Ausnahmen (Art. 5 Abs. 4) | 133 |
| | a) Bestandsaufnahme | 133 |
| | aa) Gemeinsame Struktur | 134 |
| | bb) Tatbestandsmerkmale | 139 |
| | (i) Ausschließliche Ausübung qualifizierter Tätigkeiten | 139 |
| | (ii) Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten als relative Charakterisierung | 139 |
| | (iii) Keine Tätigkeitsausübung für andere | 142 |
| | b) Beurteilung und Reformvorschlag: Konsolidierung des Art. 5 Abs. 4 MA 2017 | 142 |
| 3. | Erste Besonderheit: Bau- und Montagetätigkeiten (Art. 5 Abs. 3) | 143 |
| | a) Funktion des Art. 5 Abs. 3: Erweiterung oder Konkretisierung? | 144 |

| | |
|--|-----|
| b) Bauausführungen, Montagen und diesen gleichgestellte Tätigkeiten | 147 |
| c) Die Zwölfmonatsfrist und damit zusammenhängende Zurechnungsproblematiken | 151 |
| aa) Bestandsaufnahme | 151 |
| bb) Beurteilung und Reformvorschlag: Abschaffung der Zurechnung sog. Subunternehmerzeiten und -tätigkeiten | 153 |
| d) Abweichungen des UN-MA 2017 gegenüber dem OECD-MA 2017 in Art. 5 Abs. 3 | 156 |
| 4. Zweite Besonderheit: Dienstleistungsbetriebsstätte | 157 |
| a) Bestandsaufnahme | 157 |
| aa) Die Regelung in Art. 5 Abs. 3 Bst. b) UN-MA 2017 | 158 |
| bb) Der Formulierungsvorschlag im OECD-Musterabkommen | 160 |
| b) Beurteilung und Reformvorschlag: Einführung einer Dienstleistungsbetriebsstätte | 162 |
| II. Die Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 und 6 bzw. 7) | 166 |
| 1. Bestandsaufnahme | 166 |
| a) Überarbeitung durch das Update 2017 | 167 |
| b) Verhandlung oder Abschluss von Verträgen als Verbindungselement | 169 |
| aa) Konkreter Abschluss oder zumindest Übernahme der führenden Rolle | 170 |
| bb) Gewöhnliche Ausübung als zeitlicher Mindestumfang | 172 |
| cc) Inhalt und Qualität der Verträge | 173 |
| (i) Alternative Bst. a) | 174 |
| (ii) Alternative Bst. b) und c) | 176 |
| c) Ausnahme: Tätigkeiten der (Vertreter-)Person in eigener Sache | 177 |
| d) Konkurrenzen | 180 |
| 2. Beurteilung | 182 |
| a) Vorerst keine erneute Überarbeitung des Wortlauts nach dem Update 2017 erforderlich | 182 |
| b) Kein Verzicht auf die Vertreterbetriebsstätte und Ablehnung der sog. Nullsummentheorie | 182 |

| | |
|---|---------|
| III. Berücksichtigung von Konzernaspekten | 184 |
| 1. Bestandsaufnahme | 184 |
| a) Gemeinsame Voraussetzung: eng verbundene Person bzw. Unternehmen | 185 |
| b) Versuch einer Regelung gegen die Aufteilung von Verträgen i. R. des Art. 5 Abs. 3 MA 2017 | 188 |
| c) Versuch einer Regelung gegen die Fragmentierung von Ausnahmetätigkeiten i. S. des Art. 5 Abs. 4.1 MA 2017 | 191 |
| d) Versuch einer Regelung zum Ausschluss der Unabhängigkeit i. S. des Art. 5 Abs. 6 bzw. 7 S. 2 MA 2017 | 197 |
| 2. Beurteilung und Reformvorschlag | 198 |
| IV. Zusammenfassung | 199 |
| 1. Bestandsaufnahme | 199 |
| 2. Beurteilung und Reformvorschläge | 201 |
| Kapitel 3 Die Funktion der Betriebsstätte im OECD- und UN-Musterabkommen für die Besteuerung von Einkünften aus Unternehmenstätigkeiten | 209 |
| I. Konzeptionelle Grundlagen: Die Betriebsstätte im Kontext des OECD- und UN-Musterabkommens | 211 |
| 1. Funktion des OECD- und UN-Musterabkommens im internationalen Steuerrecht und Verteilung der Besteuerungsrechte | 211 |
| 2. Funktionale Stellung der Betriebsstätte innerhalb des OECD- und UN-Musterabkommens | 215 |
| a) Die Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt zur Verteilung von Besteuerungsrechten | 215 |
| b) Betriebsstätte nicht abkommensberechtigt i. S. des Art. 1 MA 2017 | 216 |
| c) Reichweite und Grenzen des Gleichbehandlungsgebots des Art. 24 Abs. 3 MA 2017 | 218 |
| II. Die Betriebsstätte als zentraler Anknüpfungspunkt bei der Besteuerung von Einkünften aus Unternehmenstätigkeiten | 221 |
| 1. Die Betriebsstätte im Kontext von Unternehmensgewinnen (Art. 7) | 222 |
| a) Grundregel der Verteilungsnorm | 222 |
| aa) Anknüpfung an die Person des Unternehmers | 222 |

| | |
|--|-----|
| bb) Keine Notwendigkeit einer Betriebsstätte – „Floating Income“ möglich | 225 |
| b) Funktion und Wirkung des Betriebsstättenprinzips | 231 |
| c) Ausgestaltung des Betriebsstättenprinzips | 232 |
| aa) Kein (OECD-MA-) bzw. eingeschränktes (UN- MA-)Attraktionsprinzip | 232 |
| bb) Begrenzte Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion | 235 |
| cc) Ausdehnung der Selbstständigkeitsfiktion durch den sog. Authorised OECD Approach | 237 |
| d) Verhältnis zu anderen Verteilungsnormen: Umsetzung des Spazialitätsgrundsatzes | 239 |
| 2. Die Betriebsstätte im Kontext von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (Art. 10 bis 12) | 243 |
| a) Steuerverteilungswirkung der Grundregel der Art. 10 bis 12 MA 2017 | 243 |
| b) Funktion und Wirkung des Betriebsstättenvorbehalts | 245 |
| 3. Die Betriebsstätte im Kontext von Gewinnen aus der Veräußerung von Vermögen (Art. 13) | 251 |
| 4. Die Betriebsstätte im Kontext von anderen Einkünften (Art. 21) | 253 |
| a) Funktion und Wirkung des sog. erweiterten Betriebsstättenprinzips | 253 |
| b) Unklares Verhältnis zwischen Art. 6 bis 20 und 21 MA 2017: Vorrang des Betriebsstättenprinzips? | 255 |
| III. Beurteilung und Reformvorschläge | 261 |
| 1. Beurteilung und Reformvorschläge zur funktionalen Stellung der Betriebsstätte im OECD- und UN- Musterabkommen | 261 |
| a) Überschreibung des Quellenbesteuerungsrecht der Art. 10 bis 12 MA 2017 durch das Betriebsstättenprinzip | 262 |
| b) Anwendung des „falschen“ Doppelbesteuerungsabkommens und fehlende Vermeidung der Doppelbesteuerung | 267 |
| aa) Anwendung des „falschen“ Doppelbesteuerungsabkommens hinsichtlich des Quellensteuersatzes | 268 |
| bb) Fehlende Vermeidung der Doppelbesteuerung | 270 |

| | |
|--|-----|
| cc) Teillösungen durch Art. 29 Abs. 8 MA 2017 und Ziff. 70 des OECD-Komm. 2017 zu Art. 24 | 272 |
| (i) Indirekte Teillösung durch Art. 29 Abs. 8 MA 2017 | 272 |
| (ii) Optionaler Formulierungsvorschlag zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im OECD-Komm. | 273 |
| c) Eigener Lösungsansatz: partielle Ansässigkeitsfiktion für Betriebsstätten | 274 |
| 2. Beurteilung der Funktion der Betriebsstätte i. R. der Besteuerung von Unternehmenstätigkeiten | 277 |
| a) Stringente Anwendung des Betriebsstättenprinzips in den MA 2017 | 277 |
| b) Verwendung der Betriebsstätte zur Verteilung von Besteuerungsrechten | 279 |
| aa) Doppelfunktion: die Betriebsstätte als Ortsbestimmung und Mindestintensität der Tätigkeitsausübung | 280 |
| bb) Keine Alternativen im OECD- und UN-MA | 281 |
| cc) Letztmaliger Verzicht auf den Begriff der Betriebsstätte im <i>Mexico Model</i> | 283 |
| c) Eigene Stellungnahme | 284 |
| IV. Zusammenfassung | 288 |
| 1. Bestandsaufnahme | 288 |
| 2. Beurteilung und Reformvorschläge | 290 |
| Thesenförmige Zusammenfassung | 291 |
| Literaturverzeichnis | 297 |
| Rechtsquellenverzeichnis | 317 |

Abbildungsverzeichnis

| | | |
|---------------|--|-----|
| Abbildung 1: | Struktur der Definition der Betriebsstätte in Art. 5 MA 2017 | 102 |
| Abbildung 2: | Anwendbarkeit von DBA in Dreieckskonstellationen | 217 |
| Abbildung 3: | Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten i. R. des Art. 24 Abs. 3 MA 2017 | 220 |
| Abbildung 4: | Anknüpfung an den Begriff „Unternehmen eines Vertragsstaats“ | 224 |
| Abbildung 5: | Ablehnung der sog. „No-Floating-Income“-Theorie | 229 |
| Abbildung 6: | Funktion und Wirkung des Betriebsstättenvorbehalts in den Art. 10 bis 12 MA 2017 | 249 |
| Abbildung 7: | Verhältnis Art. 7 zu Art. 10 bis 12 und Art. 21 MA 2017 | 256 |
| Abbildung 8: | Verhältnis Art. 7 zu Art. 6 und Art. 21 MA 2017 | 258 |
| Abbildung 9: | Überschreibeung der Art. 10 bis 12 MA 2017 durch Art. 21 Abs. 2 MA 2017 | 262 |
| Abbildung 10: | Fehlende Ansässigkeit in Dreiecksachverhalten | 267 |

Tabellenverzeichnis

| | | |
|-------------|---|-----|
| Tabelle 1: | Ableitung konkreter Anknüpfungspunkte aus dem Konzept der economic allegiance | 42 |
| Tabelle 2: | Steuerliche Anknüpfungspunkte nach dem Konzept der economic allegiance | 44 |
| Tabelle 3: | Verteilung der Besteuerungsrechte im Bericht von 1925 | 50 |
| Tabelle 4: | Steuerliche Anknüpfungspunkte im MA 1928 Var. 1b | 66 |
| Tabelle 5: | Steuerliche Anknüpfungspunkte im Mexico Model und im London Model | 84 |
| Tabelle 6: | Gegenüberstellung der Definition der Betriebsstätte im Mexico bzw. London Model und im MA 2017 | 89 |
| Tabelle 7: | Gegenüberstellung der Besteuerung von Unternehmenstätigkeiten im Mexico Model und im London Model | 92 |
| Tabelle 8: | Formulierungsvorschlag für eine überarbeitete Betriebsstättendefinition | 208 |
| Tabelle 9: | Steuerliche Anknüpfungspunkte und Verteilung der Besteuerungsrechte im OECD- und UN-MA 2017 | 215 |
| Tabelle 10: | Steuerverteilungswirkung Art. 10 bis 12 OECD- und UN-MA 2017 | 245 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|--------|---|
| a. A. | andere Ansicht |
| AAR | Authority for Advance Ruling (Indische Finanzbehörde) |
| Abs. | Absatz |
| Anm. | Anmerkung |
| AO | Abgabenordnung |
| AOA | Authorised OECD Approach |
| APTB | Asia-Pacific Tax Bulletin (Zeitschrift) |
| Art. | Artikel |
| AStG | Außensteuergesetz |
| Aufl. | Auflage |
| BB | Betriebs-Berater (Zeitschrift) |
| BEPS | Base Erosion and Profit Shifting |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFH/NV | Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift) |
| BFHE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift) |
| BGBI. | Bundesgesetzblatt |
| BIT | Bulletin for International Taxation (Zeitschrift) |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| bspw. | beispielsweise |
| Bst. | Buchstabe |
| BstBl. | Bundessteuerblatt |
| BTR | British Tax Review (Zeitschrift) |
| bzw. | beziehungsweise |
| ca. | circa |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| ders. | derselbe |
| diess. | dieselben |
| DStJG | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|------------|---|
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStRE | Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift) |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift) |
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift) |
| ET | European Taxation (Zeitschrift) |
| et al | et alii |
| f. / ff. | folgend / folgende |
| FG | Finanzgericht |
| Fn. | Fußnote |
| FR | Finanz-Rundschau (Zeitschrift) |
| gem. | gemäß |
| ggf. | gegebenenfalls |
| grds. | grundsätzlich |
| HS | Halbsatz |
| i. d. F. | in der Fassung |
| i. H. v. | in Höhe von |
| inkl. | inklusive |
| i. S. | im Sinne |
| ISR | Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift) |
| IStR | Internationales Steuerrecht (Zeitschrift) |
| i. V. m. | in Verbindung mit |
| ITAT | Income Tax Appellate Tribunal (Indischer Gerichtshof) |
| ITPJ | International Transfer Pricing Journal (Zeitschrift) |
| IWB | Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift) |
| JIntTax | Journal of International Taxation (Zeitschrift) |
| JLR | Juridicum Law Review (Zeitschrift) |
| krit. | kritisch |
| Lfg. | Lieferung |
| MA | Musterabkommen |
| MLI | Multilateral Instrument |
| m. w. N. | mit weiteren Nachweisen |
| No. | Number |
| Nr. | Nummer |
| o. ä. / Ä. | oder ähnliche / Ähnliches |
| OECD | Organisation of Economic Co-operation and Development |

| | |
|----------------|---|
| OEEC | Organisation for European Economic Co-operation |
| o. g. | oben genannt / genannte / genannter |
| ÖStZ | Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift) |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| rkr. | rechtskräftig |
| Rz. | Randziffer |
| S. | Seite / Satz |
| sog. | sogenannt |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz |
| StuW | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| SWI | Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift) |
| TMIJ | Tax Management International Journal (Zeitschrift) |
| TNI | Tax Notes International (Zeitschrift) |
| Tz. | Textziffer |
| u. a. | unter anderem / anderen |
| u. ä. | und ähnlich / ähnliche |
| Ubg | Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift) |
| UN | United Nations |
| Urt. | Urteil |
| v. | vom |
| vgl. | vergleiche |
| WT Fachjournal | Wirtschaftstreuhand WT Fachjournal (Zeitschrift) |
| WTJ | World Tax Journal (Zeitschrift) |
| WÜRV | Wiener Übereinkommen über die Verträge vom 23. Mai 1969 |
| z. B. | zum Beispiel |
| Ziff. | Ziffer |
| z. T. | zum Teil |

