

Matthias Korff

Abkommensrechtliche Besteuerungskonflikte beim Einsatz von Betriebsstätten in der internationalen Steuerplanung

307096
Juristische Gesamtbibliothek
Technische Universität Darmstadt



Nomos



Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis	XIX
Tabellenverzeichnis	XXI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIII
A Einführung.....	1
1 Ausgangspunkt der Untersuchung	1
2 Skizzierung und Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes	3
2.1 Internationale Steuerplanung mit Abkommensrecht	3
2.2 Abkommensrechtliche Besteuerungskonflikte	8
2.3 Betriebsstätte als untersuchungsgegenständliche Organisationsform.....	11
3 Zielsetzung und Gang der Untersuchung	16
4 Einordnung der Untersuchung in das Forschungsprogramm der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	20
B Abkommensrechtliche und ökonomische Grundlagen des grenzüberschreitenden Betriebsstätteneinsatzes	25
1 Abkommensrechtliche Grundlagen der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte.....	25
1.1 Grunderscheinungen der internationalen Unternehmensbesteuerung und ihre Vermeidung durch bi- und unilaterale Maßnahmen	25
1.2 Verhältnis der DBA zum innerstaatlichen Recht	32
1.3 Verhältnis der DBA zum europäischen Unionsrecht.....	35
1.4 Anwendung von DBA	37
1.4.1 Anwendungsbereich.....	37
1.4.2 Verteilungsnormen.....	39
1.4.3 Vermeidungsnormen.....	41
1.5 Auslegung von DBA	43
1.5.1 Abkommensautonome Auslegung als völkerrechtlicher Grundsatz	43
1.5.2 Abkommensautonome Auslegung im Lichte des abkommensrechtlichen Auslegungsgrundsatzes Art. 3 Abs. 2 OECD-MA.....	46
1.5.3 Berücksichtigung des OECD-MA und des OECD-MK als Auslegungshilfen	48

- 2 Abkommensrechtliche Grundlagen der Besteuerung des grenzüberschreitenden Betriebsstätteneinsatzes 53
- 3 Ökonomische Grundlagen der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte im Allgemeinen und grenzüberschreitend eingesetzter Betriebsstätten im Besonderen 56
 - 3.1 Leitbild der Steuerrationalität für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte 56
 - 3.2 Ökonomische Einordnung internationaler Doppel- und Minderbesteuerungen 61
 - 3.3 Ökonomische Einordnung grenzüberschreitender Betriebsstättenbegründungen 62
 - 3.4 Ökonomische Einordnung betriebsstättenrelevanter abkommensrechtlicher Verteilungsnormen 63
 - 3.5 Ökonomische Einordnung abkommensrechtlicher Vermeidungsnormen 67
 - 3.5.1 Anrechnungsmethode 67
 - 3.5.2 Freistellungsmethode 71
 - 3.5.3 Vorziehungswürdigkeit einer Methode? 73

C Strukturierung der Planbarkeit der abkommensrechtlichen Besteuerungskonfliktentstehung 75

- 1 Methodische Einordnung 75
- 2 Planbarkeit als Voraussetzung der internationalen Steuerplanung 77
 - 2.1 Planbarkeit und Steuergerechtigkeit 77
 - 2.2 Planungssicherheit als Bedingung der Planbarkeit 80
 - 2.3 Beeinträchtigungen der Planungssicherheit 81
 - 2.3.1 Allgemeine Gesichtspunkte 81
 - 2.3.2 Allgemeine Gesichtspunkte des abkommensrechtlichen Planungsumfeldes 86
- 3 Systematische Analyse der untersuchungsgegenständlichen Ursache-Wirkungs-Beziehung 87
 - 3.1 Differenzierung zwischen abstrakt gegebener Besteuerungskonfliktentstehung und tatsächlicher Besteuerungskonflikt- und Steuerwirkungsentstehung 87
 - 3.2 Abstrakt gegebene Besteuerungskonfliktentstehung 89
 - 3.2.1 Sachverhaltskonflikte 89
 - 3.2.2 Auslegungs- und Steuerrechtskonflikte 90
 - 3.2.2.1 Grundlegende Gesichtspunkte 90
 - 3.2.2.2 Anwendungsreihenfolge abkommensrechtlicher und originär innerstaatlicher Normen 96
 - 3.2.2.3 Anwendung des abkommensrechtlichen Auslegungsrückgriffs 97
 - 3.2.2.4 Einbeziehung des OECD-MK 99
 - 3.3 Tatsächliche Besteuerungskonfliktentstehung 101
 - 3.3.1 Übertragbarkeit abstrakt gegebener Auslegungs- und Steuerrechtskonfliktentstehungsmöglichkeiten 101
 - 3.3.2 Bedeutung des OECD-MK für die Auslegungskonfliktentstehung 102
 - 3.3.3 Keine weitere Spezifizierbarkeit der Steuerrechtskonfliktentstehung 106
 - 3.3.4 Bedeutung des Unionsrechts für die Auslegungs- und Steuerrechtskonfliktentstehung 107
 - 3.4 Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung 112
 - 3.4.1 Vorbemerkung 112

3.4.2	Abkommenssystematische Einordnung der tatsächlichen Steuerwirkungsentstehung	114
3.4.3	Seitens der OECD vorgesehene Maßnahmen zur Sicherstellung der Einmalbesteuerung.....	118
3.4.3.1	Auslegungskonfliktbedingte Doppel- und Minderbesteuerungen.....	118
3.4.3.2	Steuerrechtskonfliktbedingte Doppel- und Minderbesteuerungen.....	121
3.4.4	Abkommensindividuelle Maßnahmen zur Sicherstellung der Einmalbesteuerung.....	123
3.4.4.1	Switch-over-Klauseln	123
3.4.4.2	Quellenregeln.....	126
3.4.5	Unilaterale Maßnahmen zur Sicherstellung der Einmalbesteuerung	129
3.4.5.1	Keine unilaterale Beseitigung verbleibender Doppelbesteuerungen	129
3.4.5.2	§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG als unilaterale Maßnahme zur Beseitigung von Minderbesteuerungen	130
3.4.5.3	Verfassungsrechtliche Zulässigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG	133
3.4.6	Bedeutung des Unionsrechts.....	136
3.4.6.1	Sicherstellung der Einmalbesteuerung durch den EuGH.....	136
3.4.6.2	Exkurs: Zur Unionsrechtskonformität abkommensrechtlicher Aktivitätsklauseln	139
3.4.6.3	Unionsrechtliche Zulässigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG	141
3.5	Zwischenergebnis und weiteres Vorgehen	143
4	Planbarkeit der abkommensrechtlichen Besteuerungskonfliktentstehung auf Basis der inländischen Verwaltungspraxis.....	146
4.1	Vorbemerkung.....	146
4.2	Tatsächliche Besteuerungskonfliktentstehung.....	147
4.3	Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung.....	149
4.3.1	Maßnahmenniveau und -anwendung	149
4.3.1.1	Abkommensausgestaltung in Bezug auf die Vermeidungsmethodik.....	149
4.3.1.2	Umsetzung und Anwendung seitens der OECD vorgesehener Maßnahmen.....	152
4.3.1.3	Umsetzung und Anwendung abkommensindividueller Maßnahmen	157
4.3.1.4	Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG.....	161
4.3.1.5	Zwischenergebnis	162
4.3.2	Bewertung.....	164
4.3.2.1	Vorbemerkung	164
4.3.2.2	Risiko endgültiger Doppelbesteuerungen in Outbound-Konstellationen.....	164
4.3.2.3	Risiko endgültiger Doppelbesteuerungen in Inbound-Konstellationen	167
4.3.2.4	Chance endgültiger Minderbesteuerungen in Outbound-Konstellationen	170
4.3.2.5	Chance endgültiger Minderbesteuerungen in Inbound-Konstellationen.....	172
4.3.2.6	Zwischenergebnis	174
5	Mögliche Einwirkungen durch Rechtsbehelfe	179
5.1	Vorbemerkung.....	179
5.2	Ausrichtung des Einsatzes eines Rechtsbehelfs.....	180
5.3	Mögliche Einwirkungen auf Ebene der tatsächlichen Besteuerungskonfliktentstehung	180
5.4	Mögliche Einwirkungen auf Ebene der tatsächlichen Steuerwirkungsentstehung	183
5.5	Zwischenergebnis	186
6	Zusammenfassung und weiteres Vorgehen	187

D	Planbarkeit der abkommensrechtlichen Besteuerungskonflikt- entstehung beim Einsatz von Betriebsstätten	189
1	Begründung einer Betriebsstätte.....	189
1.1	Materielle Präsenz	189
1.1.1	Abstrakt gegebene Besteuerungskonfliktentstehung	189
1.1.1.1	Einordnung von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA	189
1.1.1.2	Ausgangspunkte abstrakt gegebener Auslegungskonfliktentstehung	190
1.1.1.2.1	Vorliegen einer Geschäftseinrichtung.....	190
1.1.1.2.2	Feste Geschäftseinrichtung	191
1.1.1.2.3	Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung	195
1.1.1.2.4	Vollständige oder teilweise Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens	196
1.1.1.2.5	Keine Betriebsstättenbegründung bei Ausübung von Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art.....	199
1.1.1.2.6	Zusammenfassende Übersicht	201
1.1.2	Tatsächliche Besteuerungskonfliktentstehung	202
1.1.2.1	Übertragbarkeit.....	202
1.1.2.2	Inländisches Abkommensverständnis	203
1.1.2.2.1	Abkommensverständnis der Finanzverwaltung	203
1.1.2.2.2	Abkommensverständnis der Finanzrechtsprechung	205
1.1.2.2.3	Inländisches Abkommensverständnis als Planungsgrundlage	209
1.1.2.3	Planungsrelevanz des OECD-MK	210
1.1.2.4	Zwischenergebnis	219
1.1.3	Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung	223
1.1.4	Gesamtbeurteilung	229
1.2	Personelle Präsenz	231
1.2.1	Abstrakt gegebene Besteuerungskonfliktentstehung	231
1.2.1.1	Einordnung von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA	231
1.2.1.2	Ausgangspunkte abstrakt gegebener Auslegungskonfliktentstehung	232
1.2.1.2.1	Tätigkeit für ein Unternehmen.....	232
1.2.1.2.2	Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen	233
1.2.1.2.3	Vorliegen einer Abschlussvollmacht	236
1.2.1.2.4	Gewöhnliche Vollmachtausübung	237
1.2.1.2.5	Keine Betriebsstättenbegründung bei Ausübung von Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art.....	239
1.2.1.2.6	Keine Betriebsstättenbegründung durch im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelnde Makler, Kommissionäre und andere unabhängige Vertreter	240
1.2.1.2.7	Zusammenfassende Übersicht	243
1.2.2	Tatsächliche Besteuerungskonfliktentstehung	245
1.2.2.1	Übertragbarkeit	245
1.2.2.2	Inländisches Abkommensverständnis	246
1.2.2.2.1	Abkommensanwendung der Finanzverwaltung	246
1.2.2.2.2	Abkommensanwendung der Finanzrechtsprechung	247
1.2.2.2.3	Inländisches Abkommensverständnis als Planungsgrundlage	250
1.2.2.3	Planungsrelevanz des OECD-MK	252
1.2.2.4	Zwischenergebnis	259
1.2.3	Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung	261
1.2.4	Gesamtbeurteilung	262
2	Zurechnung gewerblichen Gewinns zu einer Betriebsstätte.....	264
2.1	Materielle Präsenz	264
2.1.1	Abstrakt gegebene Besteuerungskonfliktentstehung	264
2.1.1.1	Einordnung von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 bis 4 OECD-MA.....	264

2.1.1.2	Ausgangspunkte abstrakt gegebener Auslegungs- und Steuerrechtskonfliktenstehung	266
2.1.1.2.1	Begriff des Gewinns eines Unternehmens	266
2.1.1.2.2	Zurechnungsanweisung des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA	268
2.1.1.2.3	Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA	269
2.1.1.2.3.1	Vorbemerkung	269
2.1.1.2.3.2	Reichweite der abkommensrechtlichen Selbständigkeitsfiktion	270
2.1.1.2.3.3	Self Executing-Wirkung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA	278
2.1.1.2.3.4	Zusammenfassende Übersicht	282
2.1.1.2.4	Aufwandszuordnung nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA	285
2.1.1.2.5	Indirekte Gewinnaufteilungsmethode des Art. 7 Abs. 4 OECD-MA	288
2.1.2	Tatsächliche Besteuerungskonfliktenstehung	290
2.1.2.1	Übertragbarkeit	290
2.1.2.2	Inländisches Abkommensverständnis	293
2.1.2.2.1	Vorbemerkung	293
2.1.2.2.2	Abkommensanwendung der Finanzverwaltung	294
2.1.2.2.3	Abkommensanwendung der Finanzrechtsprechung	301
2.1.2.2.4	Inländisches Abkommensverständnis als Planungsgrundlage	308
2.1.2.2.5	Exkurs: Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und Verstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 7 Hs. 2 EStG	310
2.1.2.3	Planungsrelevanz des OECD-MK	313
2.1.2.4	Einfluss des Unionsrechts	315
2.1.2.5	Zwischenergebnis	322
2.1.3	Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung	325
2.1.4	Gesamtbeurteilung	334
2.2	Personelle Präsenz	337
2.2.1	Abstrakt gegebene Besteuerungskonfliktenstehung	337
2.2.1.1	Einordnung von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 bis 4 OECD-MA	337
2.2.1.2	Ausgangspunkte abstrakt gegebener Auslegungskonfliktenstehung	338
2.2.1.2.1	Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA	338
2.2.1.2.1.1	Anwendung von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA für Zwecke der Vertreterbetriebsstättengewinnabgrenzung	338
2.2.1.2.1.2	Reichweite der abkommensrechtlichen Selbständigkeitsfiktion	343
2.2.1.2.1.3	Self Executing-Wirkung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA	344
2.2.1.2.1.4	Zusammenfassende Übersicht	344
2.2.1.2.2	Aufwandszuordnung nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA und indirekte Gewinnaufteilungsmethode des Art. 7 Abs. 4 OECD-MA	347
2.2.2	Tatsächliche Besteuerungskonfliktenstehung	347
2.2.2.1	Übertragbarkeit	347
2.2.2.2	Inländisches Abkommensverständnis	348
2.2.2.2.1	Abkommensanwendung der Finanzverwaltung	348
2.2.2.2.2	Abkommensanwendung der Finanzrechtsprechung	349
2.2.2.2.3	Inländisches Abkommensverständnis als Planungsgrundlage	350
2.2.2.3	Planungsrelevanz des OECD-MK	351
2.2.2.4	Zwischenergebnis	352
2.2.3	Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung	354
2.2.4	Gesamtbeurteilung	359
3	Zurechnung andersartiger Einkünfte zu einer Betriebsstätte	360
3.1	Vorbemerkung	360
3.2	Abstrakt gegebene Besteuerungskonfliktenstehung	360
3.2.1	Einordnung von Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 und 12 Abs. 3 OECD-MA	360
3.2.2	Ausgangspunkte abstrakt gegebener Auslegungs- und Steuerrechtskonfliktenstehung	362
3.2.2.1	Tatsächliche Betriebsstättenzugehörigkeit	362
3.2.2.2	Fehlende Bezugnahme auf die jeweilige Begriffsdefinition	365
3.2.2.3	Zusammenfassende Übersicht	368

3.3	Tatsächliche Besteuerungskonfliktenstehung	368
3.3.1	Übertragbarkeit	368
3.3.2	Inländisches Abkommensverständnis	371
3.3.2.1	Abkommensanwendung der Finanzverwaltung	371
3.3.2.2	Abkommensanwendung der Finanzrechtsprechung	373
3.3.2.3	Inländisches Abkommensverständnis als Planungsgrundlage	376
3.3.3	Planungsrelevanz des OECD-MK	378
3.3.4	Einfluss des Unionsrechts	379
3.3.5	Zwischenergebnis	381
3.4	Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung	383
3.5	Gesamtbeurteilung	390
4	Zurechnung gewerblichen Verlusts zu einer Betriebsstätte	392
4.1	Abstrakt gegebene Besteuerungskonfliktenstehung	392
4.2	Tatsächliche Besteuerungskonfliktenstehung	394
4.3	Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung	395
4.4	Gesamtbeurteilung	398
4.5	Exkurs: Aufwandszurechnung im Zusammenhang mit andersartigen Einkünften	398
5	Beendigung einer Betriebsstätte	400
5.1	Vorbemerkung	400
5.2	Abstrakt gegebene Besteuerungskonfliktenstehung	400
5.2.1	Einordnung von Art. 13 Abs. 2 OECD-MA	400
5.2.2	Ausgangspunkte abstrakt gegebener Auslegungs- und Steuerrechtskonfliktenstehung	401
5.2.2.1	Begriff des Gewinns aus der Veräußerung	401
5.2.2.2	Bewegliches Vermögen als Betriebsvermögen einer Betriebsstätte	403
5.2.2.3	Zusammenfassende Übersicht	406
5.3	Tatsächliche Besteuerungskonfliktenstehung	407
5.3.1	Übertragbarkeit	407
5.3.2	Inländisches Abkommensverständnis	409
5.3.2.1	Vorbemerkung	409
5.3.2.2	Abkommensanwendung der Finanzverwaltung	409
5.3.2.3	Abkommensanwendung der Finanzrechtsprechung	410
5.3.2.4	Inländisches Abkommensverständnis als Planungsgrundlage	411
5.3.3	Planungsrelevanz des OECD-MK	412
5.3.4	Zwischenergebnis	413
5.4	Tatsächliche Steuerwirkungsentstehung	416
5.5	Gesamtbeurteilung	421
5.6	Exkurs: Zurechnung veräußerungsbedingten Verlusts zu einer Betriebsstätte	423
E	Schlussbetrachtung	425
1	Zusammenfassung	425
2	Ausblick	432

Anhang	435
Literaturverzeichnis	457
Entscheidungsregister	517
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	523
Verzeichnis der Gesetze und Gesetzesmaterialien	525