

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 |