

Inhalt

| | | |
|-----------|---|----|
| 1 | Einführung | 1 |
| 1.1 | Einleitung | 1 |
| 1.2 | Grundlagen | 5 |
| 1.3 | Aktivitätsklauseln als Idee und Instrument deutscher Doppelbesteuerungsabkommenspolitik?..... | 13 |
| 1.3.1 | Aktivitätsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen Schwedens | 13 |
| 1.3.1.1 | Art. 23 Abs. 2 lit. b) DBA-Schweden – Türkei (Elimination of Double Taxation)..... | 14 |
| 1.3.1.2 | Art. 22 Ziff. 4 DBA Schweden – Zambia (Elimination of Double Taxation) | 14 |
| 1.3.2 | Art. 22 Abs. 3 US-MA 1996/2006 (Limitation-on-Benefits)..... | 15 |
| 1.3.3 | Art. 209 B Abs. 3 des französischen Code général des impôts (CGI)..... | 16 |
| 1.3.4 | § 10 Abs. 4 KStG Österreich..... | 17 |
| 1.3.5 | Art. 15e Abs. 7, 15g, 15h und 23d des niederländischen Corporate Income Tax Act (Wet op de vennootschaps- belasting)..... | 18 |
| 1.4 | Untersuchungsgegenstand und –maßstab sowie Gang der Arbeit | 19 |
| 1.4.1 | Untersuchungsgegenstand und –maßstab | 19 |
| 1.4.2 | Gang der Untersuchung | 20 |
| 2 | Steuerrechtliche Reichweite bilateraler Aktivitätsklauseln..... | 23 |
| 2.1 | Anwendungsbereiche bilateraler Aktivitätsklauseln | 23 |
| 2.1.1 | Anwendungsbereiche im Überblick..... | 23 |
| 2.1.2 | Einzelfragen..... | 25 |
| 2.1.2.1 | Einkünfte aus Betriebsstätten deutscher Körperschaften, die dem Grunde nach freiberufliche Tätigkeiten im Ausland ausüben (Ziff. 2) | 26 |
| 2.1.2.2 | Einkünfte einer ausländischen Personengesellschaft (Ziff. 3)..... | 28 |
| 2.1.2.3 | Einkünfte aus einer (atypisch) stillen Beteiligung (Ziff. 4)..... | 31 |
| 2.1.2.4 | Dividenden aus ausländischen Schachtelbeteiligungen (Ziff. 5)..... | 34 |
| 2.1.2.4.1 | Bedeutung von Aktivitätsklauseln für die Erhebung der Körperschaftsteuer | 34 |

| | | |
|-------------|--|----|
| 2.1.2.4.2 | Bedeutung von Aktivitätsklauseln für die Erhebung der Gewerbesteuer | 36 |
| 2.1.2.5 | Unbewegliches Vermögen, das einer Betriebsstätte dient bzw. die daraus erzielten Einkünfte (Ziff. 6)..... | 39 |
| 2.2 | Tatbestandsvoraussetzungen..... | 40 |
| 2.2.1 | Die unterschiedliche Ausgestaltung von Aktivitätsklauseln als Hauptangriffspunkt..... | 40 |
| 2.2.2 | Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen..... | 42 |
| 2.2.2.1 | Aktive Tätigkeit | 42 |
| 2.2.2.1.1 | Die Auslegungs- und Anwendungsproblematik des enumerativen Aktivitätskatalogs | 43 |
| 2.2.2.1.1.1 | Problemstellung..... | 43 |
| 2.2.2.1.1.2 | Leitlinien bei der Auslegung bilateraler Aktivitätsklauseln..... | 48 |
| 2.2.2.1.1.3 | Weitere Lösungsansätze | 51 |
| 2.2.2.1.2 | Die auf § 8 AStG verweisende Aktivitätsklausel | 55 |
| 2.2.2.1.2.1 | Inhalt des Verweises und Funktionsweise ... | 55 |
| 2.2.2.1.2.2 | Dynamischer vs. Statischer Verweis | 57 |
| 2.2.2.1.2.3 | Die fehlende innerstaatliche Abstimmung des § 8 AStG als abkommensrechtlicher Schwachpunkt..... | 60 |
| 2.2.2.2 | Unschädlichkeitsgrenze passiver Einkünfte | 63 |
| 2.2.2.2.1 | Die überschießende Wirkung von Aktivitätsklauseln als Folge der Vereinbarung einer Unschädlichkeitsgrenze für passive Einkünfte..... | 63 |
| 2.2.2.2.2 | Divergenz in der Ausgestaltung der Unschädlichkeitsgrenze..... | 63 |
| 2.2.2.2.3 | Bestehen eines Beurteilungsspielraums der Finanzverwaltung im Rahmen der Auslegung des Merkmals „fast ausschließlich“ | 66 |
| 2.2.2.2.4 | Modifikation des Tatbestandsmerkmals der Unschädlichkeitsgrenze als Lösung der Problematik | 67 |
| 2.2.2.2.5 | Betriebsstättenvorbehalte als Korrektiv der Infektionswirkung..... | 70 |
| 2.2.2.3 | Ausübung der Tätigkeit im jeweiligen Staat..... | 77 |
| 2.2.2.4 | Bezugsgröße: Bruttoerträge, Bruttoeinkommen, Bruttoeinkünfte, Einnahmen, Einkünfte, Gewinne..... | 79 |
| 2.2.2.5 | Zeitraum bzw. das „aktive Jahr“ | 82 |

| | | |
|---------|---|-----|
| 2.2.2.6 | Die Nachweispflicht | 82 |
| 2.3 | Spezielle Fragen der Wechselwirkungen von Aktivitätsklauseln mit anderen Vorschriften | 84 |
| 2.3.1 | Aktivitätsklauseln in der Wechselwirkung mit § 2a Abs. 2 EStG | 84 |
| 2.3.1.1 | Asymmetrien zwischen den völkervertragsrechtlichen Aktivitätsklauseln und der einkommensteuerlichen Aktivitätsklausel des § 2a Abs. 2 EStG als Einfallstor für die gezielte Nutzung ausländischer Betriebsstättenverluste | 84 |
| 2.3.1.2 | Beispiele für die gezielte Nutzung der Asymmetrien..... | 86 |
| 2.3.1.3 | Sonderproblematik: Nichterbringung des Nachweises von aktiven ausländischen Einkünften als faktisches Wahlrecht zwischen Freistellungs- und Anrechnungsmethode | 86 |
| 2.3.2 | Auswirkungen der Erstreckung der Aktivitätsklauseln auf unbewegliches Vermögen, das einer Betriebsstätte dient bzw. auf die daraus erzielten Einkünfte | 88 |
| 2.3.3 | Aktivitätsklauseln in der Wechselwirkung mit § 20 Abs. 2 AStG..... | 90 |
| 2.4 | Zwischenergebnis..... | 95 |
| 3 | Verfassungs- und Europarechtskonformität bilateraler Aktivitätsklauseln..... | 97 |
| 3.1 | Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Aktivitätsklauseln..... | 97 |
| 3.1.1 | Das Verfassungsrecht als Prüfungsmaßstab abkommensrechtlicher Steuernormen und verfassungsrechtliche Vorgaben für das Steuerrecht..... | 97 |
| 3.1.1.1 | Das Verfassungsrecht als Prüfungsmaßstab bilateraler Aktivitätsklauseln..... | 97 |
| 3.1.1.2 | Maßstäbe für die verfassungsrechtliche Untersuchung von Aktivitätsklauseln als Teil der deutschen Steuergesetzgebung..... | 99 |
| 3.1.2 | Die Vereinbarkeit abkommensrechtlicher Aktivitätsklauseln mit dem einheitlichen Grundrecht der Berufsfreiheit (Art. 12 GG)..... | 101 |
| 3.1.3 | Die Vereinbarkeit abkommensrechtlicher Aktivitätsklauseln mit der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG)..... | 102 |
| 3.1.3.1 | Reichweite der in Art. 14 GG verankerten Eigentumsgarantie und ihre Bedeutung gegenüber der staatlichen Finanzgewalt | 102 |
| 3.1.3.2 | Verstoß der Aktivitätsklauseln gegen Art. 14 GG? | 103 |

| | | |
|-----------|---|-----|
| 3.1.4 | Die Vereinbarkeit abkommensrechtlicher Aktivitätsklauseln mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) | 104 |
| 3.1.4.1 | Maßstäbe für die Untersuchung der Verfassungsmäßigkeit von Aktivitätsklauseln anhand von Art. 3 Abs. 1 GG | 104 |
| 3.1.4.2 | Generelle Anforderungen an die Rechtfertigung einer (Un-)Gleichbehandlung im Steuerrecht..... | 106 |
| 3.1.4.3 | Erste Vergleichsgruppe: Doppelbesteuerungsabkommen mit Aktivitätsklausel und Doppelbesteuerungsabkommen ohne Aktivitätsklausel | 106 |
| 3.1.4.3.1 | Ungleichbehandlung | 106 |
| 3.1.4.3.2 | Rechtfertigung | 108 |
| 3.1.4.4 | Zweite Vergleichsgruppe: Aktivitätsklauseln unter Betrachtung der Divergenz ihrer tatbestandlichen Ausgestaltungen | 112 |
| 3.1.4.4.1 | Ungleichbehandlung | 112 |
| 3.1.4.4.2 | Rechtfertigung | 113 |
| 3.1.4.5 | Dritte Vergleichsgruppe: Zwei in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige mit Auslandsengagement im <i>selben</i> DBA-Vertragsstaat unter spezieller Betrachtung der Infektionswirkung | 116 |
| 3.1.4.5.1 | Ungleichbehandlung | 116 |
| 3.1.4.5.2 | Rechtfertigung | 118 |
| 3.1.5 | Die Vereinbarkeit abkommensrechtlicher Aktivitätsklauseln mit dem Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) | 120 |
| 3.1.5.1 | Die Vereinbarkeit von Aktivitätsklauseln mit der allgemeinen wirtschaftlichen Betätigungsfreiheit | 120 |
| 3.1.5.1.1 | Art. 2 Abs. 1 GG als Prüfungsmaßstab von Aktivitätsklauseln als fester Bestandteil des deutschen (internationalen) Steuerrechts..... | 120 |
| 3.1.5.1.2 | Die Verwendung von Aktivitätsklauseln als Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG? | 121 |
| 3.1.5.2 | Die Verwendung von Aktivitätsklauseln als Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG (Rechtsstaatsprinzip)122 | |
| 3.1.5.2.1 | Verstoß der Aktivitätsklauseln gegen das Bestimmtheitsgebot..... | 122 |

| | | |
|-----------|--|-----|
| 3.1.5.2.2 | Verstoß der auf § 8 AStG verweisenden Aktivitätsklauseln gegen das aus dem Bestimmtheitsgrundsatz folgende Gebot der Normenklarheit..... | 126 |
| 3.1.5.2.2 | Verstoß der Aktivitätsklauseln gegen sonstige Ausprägungen des Gebots der Rechtsstaatlichkeit .. | 129 |
| 3.1.6 | Die Vereinbarkeit abkommensrechtlicher Aktivitätsklauseln mit sonstigem Verfassungsrecht | 129 |
| 3.2 | Europarechtliche Zulässigkeit von Aktivitätsklauseln..... | 130 |
| 3.2.1 | Grundlagen der europarechtlichen Untersuchung bilateraler Aktivitätsklauseln..... | 130 |
| 3.2.1.1 | Aktivitätsklauseln als Adressat des Gemeinschaftsrechts ... | 130 |
| 3.2.1.1.1 | Anforderungen des Gemeinschaftsrechts..... | 130 |
| 3.2.1.1.2 | Überprüfbarkeit völkervertragsrechtlicher Aktivitätsklauseln | 131 |
| 3.2.1.1.3 | Maßstab der gemeinschaftsrechtlichen Untersuchung von Aktivitätsklauseln: Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit in ihrer Ausformung als Beschränkungsverbot..... | 132 |
| 3.2.1.2 | Bedeutsame Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs für die Untersuchung von Aktivitätsklauseln..... | 133 |
| 3.2.1.2.1 | Columbus Container Services..... | 133 |
| 3.2.1.2.2 | Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas | 135 |
| 3.2.1.2.3 | Haribo und Österreichische Salinen | 136 |
| 3.2.2 | Vereinbarkeit von Aktivitätsklauseln mit dem Gemeinschaftsrecht | 138 |
| 3.2.2.1 | Einschlägigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit neben der Niederlassungsfreiheit..... | 138 |
| 3.2.2.1.1 | Verhältnis der Niederlassungs- zur Kapitalverkehrsfreiheit im Bereich steuerrechtlicher Regelungen | 138 |
| 3.2.2.1.2 | Einschlägigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit im konkreten Fall | 139 |
| 3.2.2.2 | Vereinbarkeit der abkommensrechtlichen Aktivitätsklauseln mit der Niederlassungsfreiheit..... | 140 |
| 3.2.2.2.1 | Anwendung der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot im Bereich von Aktivitätsklauseln | 140 |

| | | |
|-------------|--|-----|
| 3.2.2.2.1.1 | Allgemeine Reichweite der Niederlassungs- freiheit..... | 140 |
| 3.2.2.2.1.2 | Aktivitätsklauseln als Bereichsausnahme vom Verständnis der Niederlassungs- freiheit als Beschränkungsverbot..... | 141 |
| 3.2.2.2.2 | Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Verwendung von Aktivitätsklauseln | 142 |
| 3.2.2.2.2.1 | Vergleich zwischen einem grenzüber- schreitenden und einem rein inner- staatlichen Sachverhalt..... | 143 |
| 3.2.2.2.2.2 | Vergleich zweier grenzüberschreitender Sachverhalte..... | 144 |
| 3.2.2.2.2.3 | Entscheidung | 146 |
| 3.2.2.2.2.4 | Ergebnis | 152 |
| 3.2.2.3 | Die Vereinbarkeit der abkommensrechtlichen Aktivitätsklauseln mit der Kapitalverkehrsfreiheit | 152 |
| 3.3 | Zwischenergebnis..... | 153 |
| 4 | Schlussbetrachtung und Formulierungsvorschlag..... | 155 |
| 4.1 | Zusammenfassung | 155 |
| 4.1.1 | Die mangelnde Abgestimmtheit der Aktivitätsklauseln untereinander..... | 155 |
| 4.1.1.1 | Aktive Tätigkeiten | 155 |
| 4.1.1.2 | Ausschließlich, fast ausschließlich, soweit, 90 %..... | 156 |
| 4.1.1.3 | Ausübung der Tätigkeit im jeweiligen Vertragsstaat | 156 |
| 4.1.1.4 | Bezugsgröße: Bruttoerträge, Bruttoeinkommen, Bruttoeinkünfte, Einnahmen, Einkünfte, Gewinne..... | 156 |
| 4.1.1.5 | Zeitraum bzw. das „aktive Jahr“ | 157 |
| 4.1.1.6 | Nachweispflicht | 157 |
| 4.1.2 | Die Infektionswirkung..... | 158 |
| 4.1.3 | Die nicht abgestimmte Wechselwirkung von Aktivitätsklauseln mit anderen Vorschriften | 159 |
| 4.1.4 | Die unklare Grenzziehung der Anwendungsbereiche von Aktivitätsklauseln..... | 159 |
| 4.1.5 | Die Verfassungs- und Europarechtskonformität von Aktivitätsklauseln..... | 161 |
| 4.2 | Formulierungsvorschlag für eine einheitliche Aktivitätsklausel und Möglichkeit der Etablierung einer „Passivitätsklausel“ | 162 |

- 4.2.1 Formulierungsvorschlag für eine einheitliche Aktivitätsklausel 162
- 4.2.2 Die Möglichkeit der Abfassung einer Passivitätsklausel..... 168
- 4.3 Fazit und Ausblick 168

- Literaturverzeichnis..... 171