

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Rechtfertigung und Eingrenzung des Themas	19
A. Einkünftequalifikation und Geprägeregelung	19
B. Gewerbliche Prägung im Internationalen Steuerrecht	20
C. Neuregelung des § 50i EStG	21
D. Thematische Ausgrenzungen	22
§ 2 Entstehungsgeschichte, Tatbestand und Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	23
A. Historische Entwicklung	23
I. Entwicklung und Aufgabe der Geprägetheorie	23
II. Kodifizierung der Geprägetheorie in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	25
III. Zwischenergebnis und Bewertung	26
B. Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	29
I. Personengesellschaft	29
II. Keine Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen	30
III. Ausschließlich Kapitalgesellschaft(en) als persönlich haftende(r) Gesellschafter	31
1. Kapitalgesellschaft	31
2. Persönlich haftender Gesellschafter	33
IV. Nur persönlich haftende Kapitalgesellschaft(en) oder Dritte(r) als Geschäftsführer	33
V. Einkünftezielungsabsicht der Personengesellschaft	34
C. Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	35
I. Beginn und Ende der Umqualifikation	35
II. Mitunternehmerschaft und Sonderbetriebsvermögen	36
III. Gewerbesteuerpflichtige Einkünfte	36
D. Zwischenergebnis	37
§ 3 Systematik des Internationalen Steuerrechts	38
A. Begriff des Internationalen Steuerrechts	38

B. Besteuerung nach dem Welteinkommens- und Ursprungsprinzip	39
C. Doppelbesteuerung und deren Vermeidung	40
D. Individualbesteuerung und zwischenstaatliche Steuerverteilung	41
§ 4 Gewerbliche Prägung im deutschen Internationalen Steuerrecht	44
A. Beschränkte Steuerpflicht des Steuerausländers im Inland	44
I. Allgemeines	44
II. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 EStG	45
1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei inländischer Betriebsstätte oder ständigem Vertreter, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG	45
a) Inländische Betriebsstätte	46
aa) Geschäftseinrichtung oder Anlage	46
bb) Zeitliche und örtliche Festigkeit sowie Verfügungsmacht	46
cc) Unternehmensdienende Funktion	47
(1) Unternehmensbegriff i.S.d. § 12 S. 1 AO	47
(a) Historische Ausgangsbetrachtung	47
(b) In grammatischer Hinsicht auch vermögensverwaltende Tätigkeiten erfasst	48
(c) Kein Rückgriff auf die Unternehmensdefinition in § 2 Abs. 1 UStG	49
(d) Zwischenergebnis	50
(2) Dienende Funktion der Betriebsstätte	50
dd) Betriebsstätte i.S.d. § 12 S. 1 AO einer gewerblichen geprägten Personengesellschaft	51
(1) Betriebsstätteneigenschaft einer Immobilie	51
(2) Betriebsstätteneigenschaft von Anteilen an Kapital- sowie Personengesellschaften	54
ee) Geschäftsleitung, Zweigniederlassung und Geschäftsstelle im Inland, § 12 S. 2 AO	55
b) Ständiger Vertreter im Inland	56
aa) Subsidiäres Anknüpfungsmerkmal zur Betriebsstätte	56
bb) Organ als ständiger Vertreter i.S.d. § 13 S. 1 AO?	57
(1) Persönliches Abhängigkeitsverhältnis irrelevant	57
(2) Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Stellung des Geschäftsführers	57
(3) Geschäftsführer einer Personengesellschaft kein ständiger Vertreter i.S.d. § 13 S. 1 AO	59

2. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte bei Fehlen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters im Inland	59
a) Einkünfte i.S.d. § 17 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) EStG	60
aa) Grundsätzlich keine Anwendung auf gewerbl. geprägte Personengesellschaften	60
bb) Abweichende Beurteilung aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise?	61
(1) Ausschließliche Relevanz der tatbestandlichen Verwirklichung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG für Zwecke der isolierenden Betrachtungsweise	61
(2) Allein die Rechtsform als möglicherweise im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal	62
(3) Keine Außerachtlassung der Rechtsform der ausländischen Kapitalgesellschaft	62
cc) Zwischenergebnis	65
b) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 1 EStG	65
c) Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG	66
III. Zwischenergebnis	67
B. Unbeschränkte Steuerpflicht des Steuerinländer	68
C. Innerstaatliche Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	69
§ 5 Gewerbliche Prägung im Anwendungsbereich von DBA	71
A. Grundlegende Ausführungen zu DBA	71
I. Rechtsnatur und Abschluss von DBA	71
II. Deutsche Abkommenspolitik	72
III. Wirkungsweise und Systematik von DBA	73
1. Wirkungsweise	73
2. Systematik	74
IV. Abkommensziele	76
1. Vermeidung von (juristischer) Doppelbesteuerung	76
2. Sachgerechte Aufteilung des Besteuerungssubstrats	77
3. Vermeidung von Steuerverkürzung und doppelter Nichtbesteuerung	78
V. Auslegung von DBA	80
1. Grundsätzliche Differenzierung	81
2. Auslegung nach den Art. 31 ff. WÜRV	82
a) Text der Art. 31 bis 33 WÜRV	82
b) Vorrangige objektivierte Auslegung nach dem Wortlaut	83

c) Neben dem Vertragstext heranzuziehende Auslegungsmaterialien	85
aa) Allgemeines	85
bb) Berücksichtigung des OECD-MA bzw. des OECD-MK	87
cc) Berücksichtigung von Parallelabkommen	89
d) Subsidiäre Auslegung nach dem Willen der Vertragsstaaten	89
aa) Allgemeines	89
bb) Für die Auslegung maßgebliche Abkommensziele	90
e) Gebot der Entscheidungsharmonie	91
3. Auslegung nach dem innerstaatlichen Recht	92
a) Art. 3 Abs. 2 OECD-MA als auslegungsbedürftige Auslegungsregel	93
b) Voraussetzungen und Reichweite von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	93
aa) Anwendung des Abkommens	94
bb) Keine Abkommensdefinition	94
cc) Abkommenszusammenhang erfordert nichts anderes	95
(1) Abkommenszusammenhang	95
(2) Nichts anderes erfordern	96
c) Zugrundelegung des nationalen Begriffsverständnisses	98
4. Zwischenergebnis: Festlegung des Auslegungsmaßstabes unter Berücksichtigung von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	100
5. Konflikte bei der Auslegung und Anwendung von DBA	101
a) Zum missverständlichen Begriff des Qualifikationskonflikts	101
b) Beseitigung von Auslegungskonflikten und deren Folgen	103
c) Exkurs zu Zurechnungskonflikten	104
B. Problemdarstellung und Zusammenfassung des bisherigen Meinungsstands	105
I. Problemdarstellung	105
II. Zusammenfassung des bisherigen Meinungsstands	107
1. Abkommensautonome Auslegung	107
2. Auslegung nach nationalem Steuerrecht	111
a) Uneingeschränkt nationale Auslegung	112
b) Eingeschränkt nationale Auslegung	114
III. Einleitende kritische Anmerkungen	115
C. DBA-rechtliche Einordnung der Einkünfte aus gewerblich geprägten Personengesellschaften	117
I. Einleitende Ausführungen zu Art. 7 OECD-MA	117
1. OECD-MA als Mustervertrag und entsprechende Umsetzungen des Art. 7 OECD-MA in deutschen DBA	118
2. Abweichende Formulierungen in deutschen DBA	118
3. Spezifizierung des Unternehmensbegriffs i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA	119

II. Definitorische Aussage zum Begriff „Unternehmen“	120
1. Begriffsbestimmung in Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD-MA	120
a) Historische Entwicklung	120
b) Begriffsbestimmung in deutschen DBA	121
c) Bedeutung und Inhalt der Begriffsbestimmung	122
aa) Definitionscharakter von Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD-MA	122
(1) Einleitende Überlegungen	123
(2) Formulierungsgleichlauf mit anderen Bestimmungen im OECD-MA	123
(3) Unzureichende inhaltliche Ausgestaltung	124
(4) Verhältnis zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	125
(5) Zwischenergebnis	126
bb) Auslegung der „Ausübung einer Geschäftstätigkeit“	127
(1) Teilbestimmung des Tätigkeitsbereichs eines Unternehmens	127
(2) Begriff der „Geschäftstätigkeit“	128
(3) „Ausübung“ der Geschäftstätigkeit	129
(4) Erweiterung auf freiberufliche und sonstige selbstständige Tä- tigkeiten nach Art. 3 Abs. 1 lit. h) OECD-MA	131
(a) Keine Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Steuerrechts	131
(b) Freiberufliche und sonstige selbstständige Tätigkeit nach Art. 14 OECD-MA a.F.	132
(c) Dauerhaftigkeitserfordernis der „Ausübung“	133
(d) Dienstleistungscharakter der von Art. 3 Abs. 1 lit. h) OECD-MA erfassten Tätigkeiten	133
(e) Zwischenergebnis	134
d) Zwischenergebnis	135
2. Abkommenseigene Definition außerhalb von Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD- MA	135
a) Definition in Art. 3 Abs. 1 lit. d) OECD-MA	136
b) Definition in Art. 3 Abs. 1 lit. h) OECD-MA	136
c) Definition in Art. 7 OECD-MA	136
d) Definition in einzelnen DBA	137
e) Zwischenergebnis	137
III. Wortlaut relevanter DBA-Bestimmungen	138
1. Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA	138
a) „Gewinne eines Unternehmens“	138
aa) Keine diesbezügliche Aussagekraft des Gewinnbegriffs	138
bb) Generelle und wirtschaftsspezifische Bedeutung von „Unterneh- men“	139
b) „Ausübung der Geschäftstätigkeit“	139
aa) Verwendung in anderem Kontext	140

bb) Keine über Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD-MA hinausgehende Aussagekraft	141
c) „Gewerbliche“ Gewinne eines Unternehmens	142
d) Beiderseitige gewerbliche Prägung	144
aa) „Gewerbliche Prägung“ im luxemburgischen Steuerrecht	144
bb) Keine abkommensrechtliche Maßgeblichkeit	146
2. Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 lit. d) OECD-MA	147
3. Zwischenergebnis	148
IV. Abkommensrechtliche Systematik	149
1. Allgemeines zum Verhältnis zur innerstaatlichen Gesetzessystematik	149
2. Ausgangsbetrachtung des Verhältnisses der relevanten Verteilungsnormen zueinander	150
a) Relevante Verteilungsnormen betreffend laufende Einkünfte	151
aa) Vorrangige Besteuerung nach den anderen Verteilungsnormen aufgrund der Subsidiaritätsklausel des Art. 7 Abs. 4 OECD-MA	151
bb) Durchbrechung dieser Subsidiarität aufgrund der Betriebsstättenvorbehalte	151
cc) Tatbestandliche Parallelität und lediglich rechtsfolgenseitige Konkurrenz	152
dd) Keine Probleme bei der Anwendung der Methodenartikel oder der Aktivitätsvorbehalte	154
b) Relevante Verteilungsnormen betreffend Veräußerungsgewinne	156
c) Folgerungen für den Unternehmensbegriff	157
3. Herausbildung einer abkommensimmanenten Zuteilungssystematik	158
a) Ausgangsbetrachtung anhand des Betriebsstätten- und Belegenheitsprinzips	158
b) Systematische Einordnung der Zuteilungsentscheidungen in den Verteilungsnormen des OECD-MA	160
aa) Verteilungsnormen mit Regel-Ausnahme-Verhältnis	160
bb) Verteilungsnorm mit ausschließlicher Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	162
cc) Verteilungsnormen, die bereits im Grundsatz keine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsehen	162
c) Bewertung der dargelegten Zuteilungsentscheidungen	163
aa) Nutzentheoretische Zuordnung innerhalb der Verteilungsnormen mit Regel-Ausnahme-Verhältnis	164
(1) Ordnungscharakter der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	164
(2) Bestätigung durch das Betriebsstättenprinzip des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA sowie die Betriebsstättenvorbehalte	164
(3) Keine abweichende Beurteilung bei Besteuerung im Ansässigkeitsstaat mangels Betriebsstätte	165
(a) Dividenden und Zinsen	165

(b) Lizenzgebühren	167
(c) Zwischenergebnis	168
(4) Nutzentheoretische Rechtfertigung der Zuteilungsentscheidungen des Art. 15 OECD-MA	168
(5) Zwischenergebnis	169
bb) Ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat als teleologisch begründete Durchbrechung	170
cc) Bestätigung des immanrenten Zuteilungssystems durch die „Sonderfälle“	171
(1) Belegenheit einer Immobilie als stärkste physische Verknüpfung zum Belegenehstsstaat	171
(2) Besteuerungsbefugnis des Geschäftsleitungsstaats nach Art. 8 OECD-MA als systemkonforme Praktikabilitätsentscheidung	171
(3) Quellenstaatsbezogene Verteilungsentscheidung in Art. 16 OECD-MA	172
(4) Besteuerungsbefugnis des Tätigkeitsstaats nach Art. 17 OECD-MA als systemkonforme Verteilungsentscheidung	173
(5) Teleologische Sonderfälle	174
(a) Kassenstaatsprinzip nach Art. 19 OECD-MA	174
(b) Förderung des grenzüberschreitenden Ausbildungsaustausches nach Art. 20 OECD-MA	174
(c) Zwischenergebnis	175
d) Zwischenergebnis	175
e) Maßgeblichkeit der territorialen Verknüpfung zum Betriebsstättenstaat unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen	175
aa) Authorized OECD Approach und dessen Umsetzung in nationales Recht	175
(1) Wandel von der relativen zur uneingeschränkten fiktiven Selbstständigkeit der Betriebsstätte	176
(2) Umsetzung des AOA in § 1 AStG	177
(3) Keine Maßgeblichkeit des AOA sowie dessen Umsetzung in deutsches Recht für die abkommensrechtliche Zuteilungssystematik	178
bb) Entmaterialisierung des Betriebsstättenbegriffs	179
(1) Wesentliche Übereinstimmung zwischen nationalem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff	180
(2) Entwicklungstendenzen hin zu einer Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs	181
(3) Kein Widerspruch zur oben dargelegten Zuteilungssystematik	183
cc) Zwischenergebnis	185
4. Systematische Folgerungen für den Unternehmensbegriff	186
a) Entscheidendes Erfordernis der Unternehmenstätigkeit bei Betriebsstätten	186

b) Aktivität unternehmerischer Tätigkeit	188
aa) Passivität zur Zeit der Einkünfterzielung bei Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren	188
bb) BFH-Rechtsprechung zur Anwendbarkeit der Betriebsstättenvorbehalte	189
(1) Zur Entwicklung der funktionalen Betrachtungsweise	190
(2) Argumentative Anlehnung an § 8 AStG	191
(3) Zwischenergebnis	192
cc) Konkretisierung des Erfordernisses „aktiver Tätigkeit“	193
(1) Kein Heranziehen der Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung	193
(2) Keine Maßgeblichkeit der Aktivitätsvorbehalte und der Methodenartikel	193
(3) Kriterium der „aktiven gewerblichen Tätigkeit“ nach den LOB-Klauseln	195
dd) Zwischenergebnis	197
5. Bestimmung des Unternehmensbegriffs durch systematische und inhaltliche Abgrenzung von anderen Verteilungsnormen	197
a) Verhältnis zu Art. 14 OECD-MA a.F.	198
aa) Systematische Abgrenzung trotz Art. 3 Abs. 1 lit. h) OECD-MA möglich	198
bb) Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Art. 7 und 14 OECD-MA	198
cc) Zwischenergebnis	200
b) Verhältnis zu Verteilungsnormen mit systematischer Spezialität oder Exklusivität	201
aa) Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA)	201
bb) Gruppe der Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (Art. 15 bis 16 und Art. 19 bis 20 OECD-MA)	202
cc) Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA)	202
dd) Studenten (Art. 20 OECD-MA)	203
ee) Zwischenergebnis	204
6. Zusammenfassung zur Abkommenssystematik	204
V. Auslegung des Unternehmensbegriffs unter Berücksichtigung von DBA-Zielen	205
1. Vermeidung von Doppelbesteuerung	205
2. Vermeidung von doppelter Nicht- oder Minderbesteuerung	206
VI. Auslegung des Unternehmensbegriffs unter Rückgriff auf Parallelabkommen	207
VII. Zusammenfassung und Ergebnis	208
1. Abkommensautonome Auslegung des Unternehmensbegriffs	208
2. Gewerbliche geprägte Personengesellschaften erzielen keine Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA	209

§ 6 Neuregelung des § 50i EStG	210
A. Entstehungsgeschichte	210
I. Einführung des § 50i EStG mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz	211
1. Gesetzgeberischer Hintergrund	211
2. Überblick über § 50i EStG a.F.	212
II. Ergänzung durch das Kroatien-Steuieranpassungsgesetz	213
1. Gesetzgeberischer Hintergrund	213
2. Überblick über § 50i EStG n.F.	213
III. Zwischenergebnis	214
B. Systematische Einordnung des § 50i EStG	215
I. Einleitendes zur Funktionsweise des § 50i EStG	215
1. Treaty Override in § 50i Abs. 1 EStG	216
2. Partieller lex specialis-Regelungscharakter des § 50i Abs. 2 EStG	217
3. Zwischenergebnis	217
II. Verhältnis zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung	217
1. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG	217
2. Entstrickungsbesteuerung	220
3. Zwischenergebnis und Bewertung	221
III. Verhältnis zu den gesetzlichen Buchwertprivilegien	223
1. Rechtfertigung der aufgeschobenen Besteuerung	223
2. Systemwidrige Rückausnahme in § 50i Abs. 2 EStG	224
3. Zwischenergebnis und Bewertung	226
C. Fazit	226
§ 7 Ergebnisse und Schluss	229
A. Thesenhafte Darstellung der wesentlichen Ergebnisse	229
B. Schlussbetrachtung	233
Literaturverzeichnis	235
Sachverzeichnis	259