

Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht  
Herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Band 58

# Das Betriebsstätten- diskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht

von  
Werner C. Haslehner

**Linde**

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	5
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	7
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	15
<b>I. Einleitung und Problemstellung</b> .....	19
<b>II. Die Diskriminierungsverbote des OECD-Musterabkommens</b> .....	23
<b>1. Stellung und Relevanz des OECD-Musterabkommens im Internationalen Steuerrecht</b> .....	23
1.1. Die Rechtsnatur von Doppelbesteuerungsabkommen.....	23
1.1.1. Völkerrechtlicher Hintergrund .....	23
1.1.2. Zum Begriff der Doppelbesteuerung.....	24
1.1.3. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen .....	27
1.1.3.1. Die Befreiungsmethode .....	28
1.1.3.2. Die Anrechnungsmethode .....	31
1.2. Geltung und Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen im nationalen Recht.....	34
1.2.1. Die Einordnung von DBA in das innerstaatliche Recht.....	34
1.2.2. Auslegung von DBA .....	38
1.3. Das OECD-Musterabkommen als „Vorlage“ bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen.....	43
1.3.1. Die historische Entwicklung des OECD-Musterabkommens .....	44
1.3.2. Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des Kommentars der OECD für die Auslegung von DBA.....	45
<b>2. Die Diskriminierungsverbote des OECD-Musterabkommens im Einzelnen</b> .....	50
2.1. Allgemeines.....	50
2.2. Das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot .....	52
2.2.1. Die Staatsangehörigkeit natürlicher und juristischer Personen .....	53
2.2.2. Die Vergleichbarkeit der Situationen .....	59
2.2.3. Inhalt und Rechtsfolge – Die Ungleichbehandlung nach Art 24 Abs 1 OECD-MA und ihre Beseitigung.....	65
2.3. Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot.....	68

2.4. Das Schuldnerdiskriminierungsverbot .....	72
2.4.1. Der personale Schutzbereich des Art 24 Abs 4 OECD-MA .....	73
2.4.2. Der sachliche Schutzbereich des Art 24 Abs 4 OECD-MA .....	76
2.5. Das Beteiligungsdiskriminierungsverbot .....	80
2.5.1. Der personale Schutzbereich des Art 24 Abs 5 OECD-MA .....	80
2.5.2. Die sachlichen Anwendungsvoraussetzungen des Art 24 Abs 5 OECD-MA .....	82
2.5.3. Vergleichspaarbildung und Ungleichbehandlung .....	84
3. Das Verhältnis der Diskriminierungsverbote des OECD-Musterabkommens zueinander .....	85
<b>III. Das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung im EG-Recht .....</b>	<b>93</b>
<b>1. Vorbemerkung .....</b>	<b>93</b>
<b>2. Die Diskriminierungsverbote der Europäischen         Grundfreiheiten.....</b>	<b>94</b>
2.1. Ziel und Inhalt der Europäischen Grundfreiheiten.....	94
2.2. Wirkung und Reichweite der Europäischen Grundfreiheiten	97
2.2.1. Unmittelbare Anwendbarkeit und Vorrang des Gemeinschaftsrechts.....	97
2.2.2. Die Evolution des Schutzgehalts der Europäischen Grundfreiheiten in der Rechtsprechung des EuGH ....	98
2.2.2.1. „Offene“ und „verdeckte“ Diskriminie- rungen.....	98
2.2.2.2. Ausdehnung des Diskriminierungsschutzes auf „Outbound“-Situationen.....	100
2.2.2.3. Die Entwicklung von Diskriminierungs- zu Beschränkungsverboten .....	102
2.3. Konvergenz der Europäischen Grundfreiheiten .....	108
2.4. Die Normenprüfung des EuGH anhand der Europäischen Grundfreiheiten .....	109
2.4.1. Diskriminierung oder Beschränkung.....	109
2.4.1.1. Die Vergleichspaarbildung bei der Diskrimi- nierungsprüfung, insbesondere zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuer- pflichtigen.....	109
2.4.1.2. Besonderheit der Vergleichspaarbildung bei Betriebsstätten: Horizontaler Vergleich und	

das „Gebot der Rechtsformneutralität“ aus Sicht des Betriebsstättenstaates.....	118
2.4.1.3. Die Ungleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen .....	121
2.4.1.4. Nichtdiskriminierende Beeinträchtigung von beschränkt Steuerpflichtigen .....	121
2.4.2. Rechtfertigung von Beschränkungen .....	122
2.4.3. Verhältnismäßigkeit .....	125
<b>3. Überblick über die Rechtsprechung des EuGH zur Diskriminierung von Betriebsstätten .....</b>	<b>126</b>
3.1. Vorbemerkung.....	126
3.2. Inbound-Diskriminierung durch den Betriebsstättenstaat .....	128
3.2.1. Avoir fiscal (C-270/83) vom 28.01.1986 .....	128
3.2.2. Commerzbank AG (C-330/91) vom 13.7.1993 .....	129
3.2.3. Halliburton Services (C-1/93) vom 12.4.1994 .....	131
3.2.4. Futura Participations (C-250/95) vom 15.5.1997 .....	132
3.2.5. Royal Bank of Scotland (C-311/97) vom 29.4.1999 ..	135
3.2.6. Compagnie de Saint-Gobain (C-307/97) vom 21.09.1999 .....	137
3.2.7. CLT-UFA (C-253/03) vom 23.02.2006 .....	140
3.3. Outbound-Diskriminierung durch den Ansässigkeitsstaat .....	142
3.3.1. AMID (C-141/99) vom 14.12.2000.....	142
3.3.2. Columbus Container Services (C-298/05) vom 6.12.2007.....	145
3.3.3. Deutsche Shell (C-293/06) vom 28.2.2008 .....	147
3.3.4. Lidl Belgium (C-414/06) vom 15.5.2008.....	150
3.3.5. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee (C-157/07) vom 23.10.2008.....	152
<b>4. Das Verhältnis der Grundfreiheiten und der DBA-Diskriminie- rungsverbote .....</b>	<b>155</b>
4.1. Allgemeines.....	155
4.2. Die mittelbare Anwendung der Grundfreiheiten über DBA-rechtliche Diskriminierungsverbote gegenüber Drittstaaten .....	157
4.2.1. Das „Delaware-Urteil“ des BFH .....	158
4.2.1.1. Sachverhalt .....	158
4.2.1.2. Entscheidungsgründe des BFH .....	158
4.2.1.3. Meinungsstand im Schrifttum .....	160
4.2.1.4. Ergebnis.....	163

4.2.2. Fälle der mittelbaren Drittwirkung .....	163
4.2.2.1. Ausdehnung des Anwendungsbereichs durch Art 24 Abs 1 OECD-MA .....	163
4.2.2.2. Ausdehnung des Anwendungsbereichs durch Art 24 Abs 3 OECD-MA .....	167
4.3. Fazit .....	170

#### **IV. Merkmale des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes im OECD-MA .....**

<b>1. Persönlicher Anwendungsbereich .....</b>	<b>173</b>
1.1. Allgemeines .....	173
1.2. Der Begriff des Unternehmens im OECD-Muster- abkommen .....	173
1.2.1. Abkommensautonome Auslegung vs Interpretation nach nationalem Recht .....	173
1.2.2. Abgrenzung des Unternehmensbegriffes .....	175
1.2.3. „Unternehmen eines Vertragsstaats“ .....	181
1.3. Der Begriff der Betriebsstätte im OECD-Muster- abkommen .....	182
1.3.1. Abkommensautonome Auslegung vs Interpretation nach nationalem Recht .....	182
1.3.2. Merkmale einer Betriebsstätte nach der General- klausel des Art 5 Abs 1 OECD-MA .....	183
1.3.3. Beispielhafte Erläuterung der Betriebsstättentat- bestände .....	193
1.3.4. Negativabgrenzung in Art 5 Abs 4 OECD-MA .....	194
1.3.5. Besondere Erscheinungsformen der Betriebsstätte ....	196
1.3.5.1. Die Vertreterbetriebsstätte .....	196
1.3.5.2. Tochtergesellschaft als Betriebsstätte .....	200
1.3.5.3. Geschäftsleitungsbetriebsstätte .....	202
1.3.5.4. Bauausführungen und Montagen als Betriebsstätte .....	204
1.3.5.5. Die Beteiligung an einer Personengesell- schaft als Betriebsstätte .....	207
1.3.6. Die Differenzierung zwischen dem Begriff der Zweigniederlassung nach innerstaatlichem Recht und der Betriebsstätte nach Abkommensrecht .....	208
1.3.7. Der Unterschied zwischen der Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht ....	209
1.4. Bedeutung der Staatsangehörigkeit des tätigen Unternehmers .....	211

1.5. Vergleich mit Gemeinschaftsrecht: persönlicher Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, insbesondere Art 43 ff EG.....	213
<b>2. Sachlicher Anwendungsbereich.....</b>	<b>218</b>
2.1. Allgemeine Reichweite der DBA-Diskriminierungsverbote und Art 24 Abs 6 OECD-MA.....	218
2.2. Der Steuerbegriff des Art 24 Abs 6 OECD-MA und seine Bedeutung für Art 24 Abs 3 OECD-MA.....	219
2.3. Vergleich mit Gemeinschaftsrecht: sachlicher Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, insbesondere Art 43 ff EG .....	222
<b>3. Das Vergleichspaar des Art 24 Abs 3 OECD-MA .....</b>	<b>223</b>
3.1. Allgemeines.....	223
3.2. Vergleichbare Tätigkeit.....	225
3.3. Vergleichbare Rechtsform.....	226
3.4. Vergleichbare Einkünfte.....	227
3.4.1. Allgemeines zum Verhältnis von Art 24 Abs 3 und den Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens.....	227
3.4.2. Die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte in Art 7 OECD-MA .....	229
3.4.3. Bedeutung der Selbständigkeitsfiktion in Art 7 für Art 24 Abs 3 OECD-MA.....	233
3.5. Zwischenergebnis: Bestimmung des Vergleichspaares .....	234
3.6. Beispielhafte Erläuterung von Vergleichspaares .....	240
3.7. Vergleichbarkeit von ausländischen gemeinnützigen Gesellschaften und „Hoheitsbetrieben“.....	242
3.8. Die Vergleichbarkeit im Gemeinschaftsrecht, insbesondere im Hinblick auf gemeinnützige Gesellschaften.....	246
<b>4. Die Schutzbereichsweite des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes .....</b>	<b>252</b>
4.1. Die „ungünstigere Besteuerung“ einer Betriebsstätte .....	252
4.1.1. Allgemeines.....	252
4.1.2. Zum Begriff der Besteuerung einer Betriebsstätte in Art 24 Abs 3 OECD-MA.....	253
4.1.3. Zum Begriff der Günstigkeit in Art 24 Abs 3 OECD-MA .....	258
4.1.4. Fazit .....	261
4.1.5. Vergleich des Verbotmaßstabes der „ungünstigeren Besteuerung“ mit jenem der Grundfreiheiten des EG-Vertrages .....	261

4.2. Die Einbeziehung von Drittstaats-DBA in die Diskriminierungsprüfung nach Art 24 Abs 3 OECD-MA .....	263
4.3. Die Einschränkung des Schutzbereichs durch Art 24 Abs 3 Satz 2 OECD-MA .....	267
<b>5. Möglichkeit der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung im Rahmen von Art 24 Abs 3 OECD-MA .....</b>	<b>274</b>
5.1. Allgemeines.....	274
5.2. Vermeintliche Rechtfertigungsgründe im Rahmen von Art 24 Abs 3 OECD-MA.....	282
5.2.1. Öffentliches Interesse .....	282
5.2.2. Reziprozität.....	285
5.2.3. Vorteilsausgleich .....	286
5.2.4. Missbrauch, Steuerhinterziehung und Steuerumgehung.....	288
5.2.5. Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle.....	292
5.3. Ergebnis.....	293
<b>6. Die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen das Diskriminierungsverbot.....</b>	<b>295</b>
<b>V. Anwendungsfälle des Betriebsstättendiskriminierungsverbots .....</b>	<b>301</b>
1. Allgemeines .....	301
1.1. Ungleichbehandlung hinsichtlich der Besteuerungsgrundlage.....	301
1.2. Ungleichbehandlung hinsichtlich des Steuersatzes.....	306
1.3. Ungleichbehandlung hinsichtlich der Steuereinhebung .....	314
<b>2. Anwendung von Art 24 Abs 3 OECD-MA im bilateralen Verhältnis am Beispiel des österreichischen Steuerrechts .....</b>	<b>320</b>
2.1. Betriebsausgaben.....	320
2.2. Sonderausgaben.....	322
2.3. Verlustabzug.....	325
2.4. Anwendung des Schachtelprivilegs auf Betriebsstätten ausländischer Unternehmen .....	331
2.5. Besteuerung gemeinnütziger Gesellschaften.....	334
2.6. Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts .....	336
2.7. Steuersatzberechnung.....	339
2.7.1. § 102 Abs 3 EStG .....	339
2.7.2. § 102 Abs 2 Z 3 EStG.....	341
2.8. Steuererhebung durch Abzugssteuer (§ 99 EStG).....	343
2.9. Gruppenbesteuerung.....	348

2.10. Bedeutung für Zurechnungskonflikte bei Personen- gesellschaften .....	350
<b>3. Anwendung von Art 24 Abs 3 OECD-MA auf Dreiecksfälle....</b>	<b>352</b>
3.1. Betriebsstätten als Empfänger von Dividenden und Zinsen ..	353
3.1.1. Problemstellung und Lösung nach dem OECD-MA .....	353
3.1.2. Dreiecksverhältnisse und Europäische Grundfreiheiten.....	360
3.1.3. Sichtweise der österreichischen Finanzverwaltung....	366
3.2. Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften in Dreiecksfällen.....	368
<b>VI. Zusammenfassung .....</b>	<b>373</b>
1. DBA-Auslegung und Diskriminierungsverbote .....	373
2. DBA-Betriebsstättendiskriminierungsverbot .....	374
3. Dreiecksverhältnisse .....	378
4. Vergleich mit Gemeinschaftsrecht .....	378
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>381</b>
<b>Stichwortverzeichnis.....</b>	<b>403</b>
<b>Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht .....</b>	<b>417</b>