

# Inhaltsverzeichnis

	<i>Kapitel 1</i>	
	<b>Einleitung</b>	19
A.	Problemstellung .....	19
B.	Zielsetzung und Themenabgrenzung .....	21
C.	Gang der Untersuchung .....	21
	<i>Kapitel 2</i>	
	<b>Gerechtigkeit im steuerlichen System</b>	23
A.	Steuergerechtigkeit und Steuerrechtfertigung als Postulat .....	23
I.	Postulat in der Entwicklung eines demokratischen Prozesses .....	23
II.	Postulat der politischen Philosophie .....	30
1.	Kontraktualistische Gerechtigkeitstheorien .....	31
2.	Kosmopolitische Gerechtigkeitstheorien .....	34
3.	Politische Gerechtigkeitstheorien als Gerechtigkeitsprädikat des Steuerrechts	36
a)	Steuergerechtigkeit als philosophisches Ideal politischer Akteure .....	36
b)	Entwicklung steuerlicher Gerechtigkeitsprädikate .....	40
III.	Postulat der Ökonomie .....	43
1.	Theorien der Neoklassik .....	43
a)	Entscheidungsneutralität als steuerliches Gerechtigkeitsprädikat .....	46
b)	Kapitalexportneutralität als Neutralitätsparadigma .....	47
c)	Kapitalimportneutralität als Neutralitätsparadigma .....	48
2.	Theorien der neuen Linken .....	49
B.	Dimensionsebenen gerechter Besteuerung .....	53
I.	Interpersonale Steuergerechtigkeit .....	54
1.	Divisionsprinzip als Lastenverteilungsparadigma .....	55
2.	Äquivalenzprinzip als Lastenverteilungsparadigma .....	55
3.	Leistungsfähigkeitsprinzip als Lastenverteilungsparadigma .....	56
II.	Interstaatliche Steuergerechtigkeit .....	58
1.	Völkerrechtliche Vorgaben für die Globaläquivalenz .....	61
2.	Ursprungsprinzip und Universalprinzip im Lichte der Globaläquivalenz .....	63

3. Dysfunktionale Besteuerung als Resultat autonomer Fiskalhoheit .....	65
a) Mehrfachbesteuerung .....	66
b) Minderbesteuerung .....	67
C. Zwischenergebnis zur Ausformung der Steuergerechtigkeit .....	67

*Kapitel 3*

<b>Sonderbetriebseinkünfte im nationalen Steuerrecht</b>	70
A. Mitunternehmerstellung als Ausgangspunkt der Sonderbetriebseinkünfte .....	70
B. Intension und Rechtfertigung der Sonderbetriebseinkünfte .....	71
I. Einkommensteuer und Körperschaftsteuer .....	71
II. Gewerbesteuer .....	73
C. Ausprägungen der Sonderbetriebseinkünfte .....	73
I. Sondervergütungen .....	73
1. Schuldrechtliche Vertragsbeziehung .....	74
a) Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft .....	75
b) Fremdkapitalüberlassung .....	75
c) Nutzungsüberlassung .....	76
2. Beitragstheorie .....	77
3. Temporaler Konnex binnen Mitunternehmerstellung und Leistungserbringung .....	78
II. Sonderbetriebsvermögen .....	79
1. Dogmatische Herleitung einer Rechtsgrundlage .....	79
2. Kategorisierung von Sonderbetriebsvermögen .....	80
a) Sonderbetriebsvermögen I .....	80
b) Sonderbetriebsvermögen II .....	81
c) Normenhierarchie zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II .....	83
d) Abgrenzung von notwendigem zu gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen .....	84
III. Sonderbetriebseinkünfte unter Mitwirkung gesellschaftsfremder Dritter .....	85
1. Einzelunternehmen .....	85
2. Schwester-Personengesellschaften .....	85
3. Mittelbare Beteiligungen .....	87
4. Mittelbare Vertragsbeziehungen .....	87

*Kapitel 4*

<b>Internationale Vorgaben zur Neutralisierung von Besteuerungskongruenzen</b>	89
A. Base-Erosion-Profit-Shifting-Initiative der OECD .....	89
I. Zielsetzung und Entwicklung der Initiative .....	90
II. Umsetzungspflichten aus den Abschlussberichten .....	90
III. Abschlussbericht zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen .....	91
1. Terminus des hybriden Rechtsträgers und hybriden Finanzinstrumente .....	91
2. Reichweite des Abschlussberichts auf die Sonderbetriebseinkünfte .....	92
IV. Betriebsstättenbericht zu Neutralisierung hybrider Betriebsstätten .....	94
1. Terminus der hybriden Betriebsstätte .....	94
a) Unberücksichtigte-Betriebsstätten-Strukturen .....	95
aa) Ursache .....	95
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte .....	97
b) Umgeleitete-Betriebsstätten-Zahlungen .....	98
aa) Ursache .....	98
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte .....	100
c) Fiktive-Betriebsstätten-Zahlungen .....	100
aa) Ursache .....	100
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte .....	102
d) DD-Betriebsstätten-Zahlungen .....	103
aa) Ursache .....	103
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte .....	104
e) Importierte-Betriebsstätten-Inkongruenzen .....	104
aa) Ursache .....	104
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte .....	105
2. Missbrauchsvermeidungsmechanismen .....	106
a) Allgemeine Handlungsempfehlung .....	106
b) Spezifische Korrespondenzregelungen .....	107
V. Zwischenfazit zum Abgleich von BEPS mit der Ausformung der Steuergerechtigkeit .....	109
B. Anti-Tax-Avoidance-Directive der Europäischen Union .....	112
I. Zielsetzung und Schutzniveau .....	113
II. Rechtsgrundlage und Auslegungsgrundsätze .....	113
III. Persönlicher Anwendungsbereich .....	116
1. Rechtsformebene .....	116

a) Relevanz innerhalb der Körperschaftsteuer .....	116
b) Relevanz außerhalb der Körperschaftsteuer .....	117
c) Reichweite auf die Sonderbetriebseinkünfte .....	118
2. Beziehungsebene .....	121
IV. Sachlicher Anwendungsbereich .....	122
1. Ausgangskonstellation .....	122
a) Struktur des doppelten Abzugs .....	122
aa) Zahlung .....	123
bb) Steuerliche Entlastung .....	124
(1) Sonstige Steuererleichterungen .....	125
(2) Temporär divergierende Abzüge .....	126
(3) Doppelt berücksichtigte Einnahmen .....	127
cc) Steuergebiet des Zahlenden und des Investors .....	128
b) Struktur des Abzugs bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung .....	128
aa) Steuerliche Nichtberücksichtigung .....	129
(1) Einkünfte sind dem Grunde nach steuerbefreit .....	130
(2) Einkünfte aus fiktiven Abzügen .....	130
bb) Steuergebiet der Nichtberücksichtigung .....	131
(1) Erfassung in Steuerjurisdiktion des Zahlungsleistenden .....	132
(2) Erfassung in Dreieckskonstellationen .....	133
cc) Betriebsstätten als hybride Gestaltung .....	134
2. Rechtsfolgeebeine .....	135
a) Strukturen mit D/D-Ergebnissen .....	135
b) Strukturen mit D/NI-Ergebnissen .....	137
c) Auflösung von Normenkollisionen innerhalb der ATAD .....	138
d) Auflösung von Normenkollisionen innerhalb des europäischen Sekundärrechts .....	140
V. Zwischenfazit zum Abgleich von ATAD mit BEPS .....	141

### *Kapitel 5*

<b>Sonderbetriebseinkünfte im internationalen Steuerrecht</b>	144
A. Rechtstypologische Steuersubjektqualifikation .....	144
B. Grenzüberschreitende Besteuerung ohne Abkommensschutz .....	146
I. Outboundkonstellationen .....	146
1. Konstellationen mit 2 Steuerjurisdiktionen .....	146
2. Konstellationen mit 3 Steuerjurisdiktionen .....	149
II. Inboundkonstellationen .....	151

1. Konstellationen mit 2 Steuerjurisdiktionen .....	151
2. Konstellationen mit 3 Steuerjurisdiktionen .....	153
C. Grenzüberschreitende Besteuerung mit Abkommensschutz .....	154
I. Intension des Abkommensrechts .....	155
II. Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	156
III. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	158
IV. Subjektive Abkommensberechtigung .....	162
1. Qualifikation als transparente Gesellschaft .....	162
a) Abkommensberechtigung der Mitunternehmerschaft .....	162
b) Abkommensberechtigung der Mitunternehmer .....	164
2. Qualifikation als hybride Gesellschaft .....	165
a) Doppelbesteuerungsabkommen ohne spezifische Sonderregeln .....	165
b) Doppelbesteuerungsabkommen mit spezifischen Sonderregeln .....	167
V. Objektive Abkommensberechtigung .....	168
VI. Verteilungsnormen .....	168
1. Einkünftekatalog .....	169
a) Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA 2017 .....	169
b) Dividenden i.S.d. Art. 10 OECD-MA 2017 .....	169
c) Zinseinkünfte i.S.d. Art. 11 OECD-MA 2017 .....	170
d) Lizenzeinkünfte i.S.d. Art. 12 OECD-MA 2017 .....	170
e) Sonstige Einkünfte i.S.d. Art. 21 OECD-MA 2017 .....	171
2. Zuordnung über den Spezialitätengrundsatz und den umgekehrten Betriebsstättenvorbehalt .....	171
3. Zuordnung über den Betriebsstättenvorbehalt .....	174
a) Konkretisierung mittels der funktionalen Zuordnung nach § 8 AStG .....	178
b) Konkretisierung mittels des Fremdvergleichsgrundsatzes nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017 .....	180
aa) Anwendbarkeit des nationalgesetzlichen AOA .....	182
(1) Auffassung des Schrifttums .....	182
(2) Auffassung der Finanzverwaltung .....	184
(3) Zwischenfazit .....	186
bb) Zuordnung nach dem nationalgesetzlichen AOA .....	188
(1) Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten .....	188
(2) Zuordnung von Dotationskapital und Fremdkapital .....	190
c) Zuordnung nach abkommensrechtlichen Spezialregelungen .....	191
4. Zuordnung zu einer Mitunternehmerbetriebsstätte .....	193

5. Zuordnung von betriebsstättenlosen Einkünften .....	195
D. Zwischenfazit zur Eingrenzung von Qualifikationskonflikten .....	199
I. Erkenntnisgewinn zu Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen I .....	199
II. Erkenntnisgewinn zu Sonderbetriebsvermögen II .....	201

### *Kapitel 6*

<b>Abgleich der internationalen Vorgaben mit dem deutschen Rechtsrahmen</b>	203
A. Bilaterale Missbrauchsvermeidungsvorschriften .....	203
I. Switch-over Klauseln .....	204
1. Regelungen des Art. 23A Abs. 1f. OECD-MA 2017 .....	204
a) Intension und Regelungsinhalt .....	204
b) Tatbestandsmerkmale .....	205
c) Rechtsfolgen für die Sonderbetriebseinkünfte .....	206
2. Regelung des Art. 23A Abs. 4 OECD-MA 2017 .....	207
a) Intension und Regelungsinhalt .....	207
b) Tatbestandsmerkmale .....	208
c) Rechtsfolge für die Sonderbetriebseinkünfte .....	209
3. Normen der deutschen Abkommenspraxis und Verhandlungsgrundlage .....	212
II. Aktivitätsvorbehalte .....	214
1. Intension und Regelungsinhalt .....	214
2. Tatbestandsmerkmale .....	215
3. Rechtsfolge für die Sonderbetriebseinkünfte .....	216
III. Subject-to-tax Klauseln .....	217
1. Intension und Regelungsinhalt .....	218
2. Tatbestandsmerkmale .....	218
3. Rechtsfolgen für die Sonderbetriebseinkünfte .....	220
B. Unilaterale Missbrauchsvermeidungsvorschriften .....	221
I. Maßnahmen mit Bezug zur Struktur Umgeleitete-Betriebsstätten-Zahlungen .....	221
1. Qualifikationsfiktion und Zurechnungsfiktion des § 50d Abs. 10 EStG .....	222
a) Rechtsentwicklung und Intension der Norm .....	222
b) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen .....	225
aa) Tatbestandsmerkmale der Doppelfiktion .....	225
bb) Rechtsfolgeebebene der Qualifikationsfiktion .....	227
cc) Rechtsfolgeebebene der Zurechnungsfiktion .....	229
dd) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	230

(1) Sonderbetriebsvermögen I bei entgeltlichen Leistungen .....	230
(2) Sonderbetriebsvermögen I bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Leistungen .....	232
(3) Sonderbetriebsvermögen II .....	233
c) Anwendungsreichweite .....	235
aa) Outboundkonstellationen .....	235
bb) Inboundkonstellationen .....	237
d) Würdigung im Hinblick auf die Regelung des Art. 9 Abs. 2 ATAD .....	242
2. Mechanismen zur Außerkraftsetzung der Freistellungsmethode .....	244
a) Qualifikationskonflikte und Zurechnungskonflikte nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG .....	244
aa) Rechtsentwicklung und Intension der Norm .....	244
bb) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen .....	245
(1) Terminus der Einkünfte .....	246
(2) Abkommensinduzierte Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat ..	247
(3) Abkommensinduzierte Minderbesteuerung im Quellenstaat ..	248
cc) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	251
b) Gleichstellung der Steuersubjekte nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG .....	253
aa) Rechtsentwicklung und Intension der Norm .....	253
bb) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen .....	253
(1) Steuerfreistellung aufgrund beschränkter Steuerpflicht .....	254
(2) Ausnahme für Dividenden .....	255
cc) Normenhierarchie zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG .....	256
dd) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	256
c) Hybride Betriebsstätten nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG .....	258
aa) Rechtsentwicklung und Intension der Norm .....	258
bb) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen .....	258
(1) Unberücksichtigte-Betriebsstätten-Strukturen und Umgeleitete-Betriebsstätten-Zahlungen .....	258
(2) Fiktive-Betriebsstätten-Zahlungen .....	259
cc) Normenhierarchie zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 f. EStG .....	259
dd) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	260
d) Hinzurechnungsbesteuerung nach § 20 Abs. 2 AStG .....	260
aa) Rechtsentwicklung und Intension der Norm .....	260
bb) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen .....	262
(1) Beherrschungserfordernis an der ausländischen Betriebsstätte ..	262
(2) Zwischeneinkünfte einer hypothetischen Zwischengesellschaft ..	264
(3) Entlastungsbeweis des § 8 Abs. 2 ff. AStG .....	265
(4) Gewerbesteuerliche Auswirkungen .....	267

cc) Normenhierarchie zu § 50d Abs. 10 EStG .....	268
dd) Normenhierarchie zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ff. EStG .....	269
ee) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	271
e) Würdigung im Hinblick auf die Regelung der Art. 9 Abs. 2, 5 ATAD .....	273
3. Abzugsbeschränkung des § 4k EStG .....	274
a) Rechtsentwicklung und Intension der Norm .....	274
b) Persönlicher Anwendungsbereich .....	275
c) Sachlicher Anwendungsbereich .....	277
aa) Rechtsträgern und Schuldverhältnissen nach § 4k Abs. 2 EStG .....	277
(1) Tatbestandsmerkmale im Angesicht internationaler Vorgaben .....	278
(a) Aufwandsbegriff .....	278
(b) Keine tatsächliche Besteuerung in einem Staat .....	278
(c) Zahlungen an hybride Rechtsträger und fingierte Zahlungen .....	279
(d) Rückausnahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen .....	280
(2) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	281
bb) Hybride Betriebsstätten nach § 4k Abs. 3 EStG .....	284
(1) Tatbestandsmerkmale im Angesicht internationaler Vorgaben .....	284
(a) Inkongruente Zuordnung oder Zurechnung von Zahlungen .....	284
(b) Rückausannahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen .....	286
(2) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	286
II. Maßnahmen mit Bezug zur Struktur DD-Betriebsstätten-Zahlungen .....	287
1. Abzugszugsbeschränkung des § 4i EStG .....	287
a) Rechtsentwicklung und Intension der Norm .....	287
b) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen .....	289
aa) Aufwendungen mit den Attributen von Sonderbetriebsausgaben .....	289
bb) Minderung der Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat .....	290
cc) Rückausnahme bei parallelem Besteuerungszugriff .....	291
c) Normenhierarchie zur Doppelfiktion des § 50d Abs. 10 EStG .....	292
d) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	293
e) Würdigung im Hinblick auf die Regelung des Art. 9 Abs. 1 ATAD .....	295
2. Abzugsbeschränkung bei Zahlungen nach § 4k Abs. 4 EStG .....	297
a) Tatbestandliche Evaluierung unter Bezugnahme internationaler Vorgaben .....	297
aa) Abzugsbeschränkung des § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG .....	297
bb) Fingierte Abzugsbeschränkung des § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG .....	298
cc) Rückausannahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen .....	299
dd) Outboundkonstellationen nach § 4k Abs. 4 Satz 4 EStG .....	299
b) Normenhierarchie zur Korrespondenzregelung des § 4i EStG .....	301

Inhaltsverzeichnis	15
<i>Kapitel 7</i>	
<b>Fortentwicklung des Konzepts der Sonderbetriebseinkünfte</b>	304
A. Modifizierung im engeren Sinne .....	304
I. Abschaffung des Konstrukts .....	304
II. Isolierte Eliminierung der steuersystematischen Schwachstellen .....	305
III. Vollharmonisierung durch Entscheidungsharmonie und Qualifikationsverkettung	307
B. Modifizierung im weiteren Sinne .....	311
I. Globales Mindestbesteuerungsniveau für multinationale Unternehmen .....	311
II. Öffentliche Transparenz im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung .....	313
III. Einheitliches Unternehmenssteuersystem innerhalb der Europäischen Union ...	314
<i>Kapitel 8</i>	
<b>Fazit</b>	317
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	329
<b>Sachwortverzeichnis</b> .....	378