

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1

Einleitung	19
A. Problemstellung	19
B. Zielsetzung und Themenabgrenzung	21
C. Gang der Untersuchung	21

Kapitel 2

Gerechtigkeit im steuerlichen System	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. Interstate 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

Sonderbetriebseinkünfte im nationalen Steuerrecht	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***Internationale Vorgaben zur Neutralisierung
von Besteuerungsinkongruenzen**

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 Finanzinstruments	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. Rechtsfolgeebene	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

Sonderbetriebseinkünfte im internationalen Steuerrecht	144
A. Rechtstypologische Steuersubjektqualifikation	144
B. Grenzüberschreitende Besteuerung ohne Abkommenschutz	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 Betriebs- stättenvorbehalt	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 Ver- mögenswerten	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

Abgleich der internationalen Vorgaben mit dem deutschen Rechtsrahmen	203
A. Bilaterale Missbrauchsvermeidungsvorschriften	203
I. Switch-over Klauseln	204
1. Regelungen des Art. 23A Abs. 1 f. 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) Rechtsfolgeebene der Qualifikationsfiktion	227
cc) Rechtsfolgeebene 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) Rückausnahme 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) Rückausnahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen	299
dd) Outboundkonstellationen nach § 4k Abs. 4 Satz 4 EStG	299
b) Normenhierarchie zur Korrespondenzregelung des § 4i EStG	301

Kapitel 7

Fortentwicklung des Konzepts der Sonderbetriebseinkünfte	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

Kapitel 8

Fazit	317
--------------	-----

Literaturverzeichnis	329
Sachwortverzeichnis	378