

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



<http://www.springer.com/978-3-658-04818-1>

Aktivitätsklauseln in deutschen
Doppelbesteuerungsabkommen
Rechtsfragen und steuerrechtliche Bedeutung
Läufer, B.C.
2014, XV, 185 S. 1 Abb., Hardcover
ISBN: 978-3-658-04818-1