

Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht

Zu ausgewählten Entstrickungsregelungen nach dem SEStEG

Bearbeitet von
RR Dr. Claudia Müller

1. Auflage 2012 2012. Taschenbuch. 277 S. Paperback
ISBN 978 3 8329 7313 1
Gewicht: 417 g

Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Unternehmensrecht > Unternehmen und
Steuern, Investitionszulage

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of increasing size. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

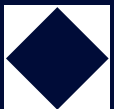
beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Claudia Müller

Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht

Zu ausgewählten Entstrickungsregelungen
nach dem SEStEG



Nomos

Schriften des Interdisziplinären Zentrums
für Internationales Finanz- und Steuerwesen –
International Tax Institute – der Universität Hamburg
Herausgeber: Der Geschäftsführende Direktor

Band 49

Claudia Müller

Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht

Zu ausgewählten Entstrickungsregelungen nach
dem SEStEG



Nomos

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Zugl.: Hamburg, Univ., Diss., 2011

ISBN 978-3-8329-7313-1

1. Auflage 2012

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2012. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
1. Teil Einführung in die Problemstellung	21
§ 1 Einleitung	21
§ 2 Ziel und Gang der Untersuchung	24
2. Teil Entstrickungsbesteuerung – Begrifflichkeiten und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes	26
§ 3 Entstrickungsbegriff	26
§ 4 Entstehung der stillen Reserven	27
I. Stille Reserven und Gewinneinkünfte	27
1. Betriebsvermögensvergleich	28
a) Anwendungsbereich: Buchführende	28
b) Vorsichtsprinzip bei Buchführenden	29
c) Einnahmen-Überschuss-Rechnung und stille Reserven	29
2. Ergebnis	30
II. Stille Reserven im Privatvermögen	30
§ 5 Besteuerung stiller Reserven	31
I. Realisationsprinzip	31
II. Ersatzrealisationstatbestände	32
1. Begriffsbestimmung	32
2. Ersatzrealisationstatbestände vor dem SEStEG	33
a) Entnahme i. S. v. § 4 I 2 EStG	33
b) Betriebsaufgabe, § 16 III EStG	33
c) Auflösungsfiktion, § 12 KStG a. F.	34
d) Wegzugsbesteuerung, § 6 AStG a. F.	34
3. Ersatzrealisationstatbestände des SEStEG - die sog. Entstrickungsnormen	35
a) Allgemeines	35
b) Qualifizierung der § 4 I 3 EStG, § 17 V EStG, § 12 I und III KStG und § 6 I 2 Nr. 4 AStG	35
c) Qualifizierung der sog. Entstrickungsnormen des UmwStG sowie des § 12 II KStG	36
4. Zwischenergebnis	37

III. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts	37
§ 6 Ergebnis	38
3. Teil Bestehen des deutschen Besteuerungsrechts an stillen Reserven	39
§ 7 Voraussetzung: Besteuerungsrecht	39
§ 8 Begründung des Besteuerungsrechts Deutschlands	39
I. Maßgebliches Recht für die Begründung des deutschen Besteuerungsrechts	39
1. Völkerrechtliche Aspekte	40
2. Europarechtliche Aspekte	41
3. Zwischenergebnis	43
II. Besteuerungsrecht Deutschlands	43
§ 9 Völkerrechtliche Rahmenbedingungen für die Besteuerung stiller Reserven mit Auslandsbezug	44
I. Allgemeine völkerrechtliche Regeln	44
1. Relevanz völkerrechtlicher Regeln für die Entstrickungstatbestände	44
2. Territorialitätsprinzip	45
3. Besteuerungsrecht Deutschlands an den stillen Reserven aus völkerrechtlicher Sicht	46
a) Ausreichender Inlandsbezug	46
b) Besteuerungsrecht bei Auslandsbezug	47
4. Ergebnis	48
II. Konkrete völkerrechtliche Regeln: Doppelbesteuerungsabkommen	48
1. Grundsätzliches	48
2. Anwendbarkeit von DBA-Regelungen	50
3. Auslegung von DBA	51
4. Relevante Verteilungsartikel	51
5. Methodenartikel	53
6. Exkurs: Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung	53
7. Einkünfte, für die die Doppelbesteuerung vermieden wird	54
III. Zwischenergebnis	54
§ 10 Ergebnis: Besteuerungsrecht an den stillen Reserven besteht	54
§ 11 Exkurs: Besteuerungsrecht Deutschlands – keine Kongruenz zwischen rechtlicher und ökonomischer Sicht	55
4. Teil Die Entstrickungsbesteuerung – vor dem SEStEG	58
§ 12 Entwicklung der Entstrickungstatbestände	58
§ 13 Entstrickungsbesteuerung vor dem SEStEG	60

I.	Theorie der finalen Entnahme	60
1.	Frühere ständige Rechtsprechung des BFH	60
2.	Geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	61
3.	Ergebnis	62
II.	Betriebsaufgabe	62
1.	Theorie der Finalen Betriebsaufgabe	62
2.	Geänderte Rechtsprechung	63
III.	Liquidationsbesteuerung, § 12 KStG a. F.	63
IV.	Wegzugsbesteuerung - § 6 AStG a. F.	64
§ 14	Betriebsstättenerlass	65
§ 15	Ergebnis	65
5. Teil Die Ausgestaltung der Entstrickungsbesteuerung - nach dem SEStEG		67
§ 16	Betriebliche Entstrickungstatbestände: § 4 I 3 EStG und § 12 I KStG	67
I.	Anwendungsbereich	67
1.	Persönlicher Anwendungsbereich	67
2.	Sachlicher Anwendungsbereich: Wirtschaftsgüter	68
3.	Besonderheiten von § 12 I KStG im Vergleich zu § 4 I 3 EStG	69
II.	Ausnahmen bei den betrieblichen Entstrickungsnormen	70
1.	§ 4 I 5 EStG i. V. m. § 15 Ia EStG ggfs. i. V. m. § 12 I 1 KStG	70
2.	Ausgleichsposten i. S. d. § 4g EStG	71
a)	Regelungsgehalt von § 4g EStG	71
b)	Nicht von § 4g EStG erfasste Fälle	71
3.	Zwischenergebnis	72
III.	Abgrenzung des Anwendungsbereichs von § 4 I 3 EStG, § 12 I KStG zu §§ 4 I 2, 6 III – V, 16 III EStG	72
1.	Abgrenzung zu § 4 I 2 EStG	72
2.	Abgrenzung zu § 6 III bis V EStG	73
3.	Abgrenzung zu § 16 III EStG	74
4.	Abgrenzung zu § 1 AStG	75
5.	Ergebnis	75
IV.	Grundsätzliches zu Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands	75
1.	Wortlautgrenzen	76
2.	Steuerverstrickung der stillen Reserven	76
a)	Verstrickung im betrieblichen Bereich	77
b)	Steuerverstrickung durch das Belegenheitsprinzip	78
3.	Beschränkung und Ausschluss des Besteuerungsrechts bei Nutzungen	78
4.	Beurteilungszeitpunkt der Beschränkung bzw. des Ausschlusses	81
a)	Aus nationaler Sicht	81

b)	Keine zwingende Veränderung des Beurteilungszeitpunktes durch DBA-Regeln	83
c)	Keine europarechtlichen Vorgaben für den Beurteilungszeitpunkt	83
5.	Ergebnis	84
V.	Nicht von den Entstrickungsnormen erfasste Konstellationen	84
1.	Beschränkung des Besteuerungsrechts für gewerbesteuerliche Zwecke	84
2.	Steuerbefreiung	85
3.	Rechtsträgerwechsel	85
4.	In DBA-Konstellationen	86
a)	Überführung aus einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte	86
b)	Belegenheits- und Betriebsstättenprinzip	87
5.	Ergebnis	89
VI.	Allgemeines zu Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	89
1.	Entstrickung bei Überführung von stillen Reserven ins DBA-Ausland möglich	89
2.	Abstrakte oder konkrete Beeinträchtigung des Besteuerungsrechts	91
VII.	Konkrete Fallgruppen	93
1.	Unbeschränkte Steuerpflicht	94
a)	Allgemeines	94
b)	Umfang des Besteuerungsrechts bei Überführung in eine DBA-Betriebs-stätte	94
aa)	Abkommensrechtliche Grundlagen	95
bb)	Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses	96
cc)	Freistellungsmethode und Entstrickungstatbestände	97
dd)	Stellungnahme: Überführung in eine DBA-Freistellungsbetriebsstätte	99
c)	Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer inländische Betriebsstätte in eine DBA-Anrechnungsbetriebsstätte	101
aa)	Beschränkung des Besteuerungsrechts	101
bb)	Beschränkung im Falle von § 34c II EStG	102
d)	Überführung eines Wirtschaftsgutes von einer Anrechnungsbetriebsstätte in eine Freistellungsbetriebs-stätte	103
e)	Überführung eines Wirtschaftsgutes ins DBA-Ausland ohne Betriebsstätte	103
f)	Entstrickung durch Abschluss eines DBA	104
aa)	Handeln des Gesetzgebers ausreichend	104
bb)	Kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot	106
g)	Zwischenergebnis: Auswirkungen im DBA-Fall	108
h)	Entstrickungskonstellationen mit Nicht-DBA-Ausland	109

i)	Von der Freistellung zur Anrechnung durch das AStG	109
aa)	Erfüllung des Aktivitätsvorbehalts bzw. einer Rückfallklausel	109
bb)	Wegfall der Hinzurechnungsbesteuerung	110
j)	Ergebnis	111
2.	Beschränkte Steuerpflicht	111
a)	Keine Beschränkung durch Freistellungs- oder Anrechnungsmethode	111
b)	Mögliche Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts	112
3.	Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht	113
VIII.	Ergebnis	114
§ 17	Private Entstrickungsnormen	114
I.	Steuerverstrickung	114
II.	Beurteilungszeitpunkt	116
III.	„Wegzug“ der Gesellschaft: § 17 V EStG	116
IV.	Gesetzgeber verändert Steuerpflicht des Gesellschafters, § 6 I 2 Nr. 4 AStG	119
§ 18	Rechtsfolgen der Entstrickungstatbestände	120
I.	Bewertung	120
II.	Besteuerungsverfahren	121
III.	Besteuerungszeitpunkt	122
§ 19	Zusammenfassung	122
6. Teil Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung stiller Reserven und der Entstrickungsnormen		123
§ 20	Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen, betrieblichen Entstrickungsnormen	123
I.	Berufsfreiheit Art. 12 GG	123
1.	Persönlicher Schutzbereich	123
2.	Sachlicher Schutzbereich	124
II.	Prüfung der betrieblichen Entstrickungsnormen anhand der Art. 14 I GG und Art. 2 I GG	124
1.	Eröffnung des persönlichen Schutzbereiches	125
2.	Eröffnung der sachlichen Schutzbereiches des Art. 14 I GG bzw. des Art. 2 I GG	125
a)	Darlegung des Spannungsfeldes	125
b)	Contra Eröffnung des Schutzbereichs des Art. 14 GG	127
c)	Pro Eröffnung des Art. 14 GG	127
d)	Stellungnahme	128
3.	Stille Reserven und der Bestand des Hinzuerworbenen	130
a)	Stille Reserven als Eigentum i. S. v. Art. 14 GG	130

b)	Steuern ohne Liquiditätszufluss kein Eingriff in Art. 14 I GG	131
c)	Zwischenergebnis	132
4.	Eingriff in Art. 2 I GG	132
5.	Rechtfertigung	132
a)	Rechtfertigungsmaßstab von Art. 14 GG und Art. 2 GG	133
b)	Verhältnismäßigkeit im weiteren Sinne	134
c)	Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	135
6.	Ergebnis	137
III.	Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Art. 3 I GG	138
1.	Persönlicher Schutzbereich	138
2.	Grundsätzliches zum Leistungsfähigkeitsprinzip	138
3.	„Reichweite“ der steuerlichen Leistungsfähigkeit	140
4.	Einkommen und die Besteuerung der stillen Reserven	142
a)	Einkommen i. S. d. EStG und stille Reserven	142
aa)	Exkurs: Einkommenstheorien	142
bb)	Einkommen i. S. d. EStG	143
b)	Kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch Ersatzrealisationstatbestände	144
c)	Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Realisationsprinzip	145
aa)	Rechtfertigungsmaßstab	145
bb)	Verhältnismäßigkeit	147
d)	Folgerichtigkeit bei der Besteuerung stiller Reserven	148
e)	Strukturelles Vollzugsdefizit	150
aa)	Allgemeines	150
bb)	Sofortbesteuerung	151
cc)	Wertmäßige Veränderungen der stillen Reserven	152
dd)	Vollzugsdefizit unter Berücksichtigung von § 4g EStG	154
f)	Zwischenergebnis	156
5.	Ergebnis	156
IV.	§ 15 Ia EStG - Treaty Override und Grundrechte	157
1.	Regelungsinhalt von § 15 Ia EStG	157
2.	§ 15 Ia EStG ggfs. i. V. m. § 12 I KStG als Treaty Override	157
3.	Zulässigkeit des § 15 Ia EStG aus nationaler Sicht	158
a)	Treaty Override als wirksames Gesetz	158
aa)	Verhältnis DBA und Steuergesetz	158
bb)	Keine Vorrangwirkung des DBA im Kollisionsfall	159
cc)	Keine Kollisionsregelung durch § 2 AO	160
dd)	Kein Verstoß gegen Art. 20 III GG und Art. 25 GG	160
ee)	Grundsätzliche Wirksamkeit des Treaty Override	163
b)	Treaty Override als Grundrechtseingriff	163

c) Treaty Override des § 15 Ia EStG und Art. 14 GG	164
d) Treaty Override des § 15 Ia EStG und das Leistungsfähigkeitsprinzip	165
4. Ergebnis der Grundrechtsprüfung	166
V. Ergebnis	166
§ 21 Verfassungsmäßigkeitsprüfung der §§ 17 EStG, 6 AStG	166
I. Überprüfung des § 17 V 1 EStG anhand von Art. 14 I GG und Art. 3 I GG	166
II. Verfassungsmäßigkeit des Treaty Override des § 17 V 2 EStG	167
III. Verfassungsmäßigkeit des § 6 AStG	167
§ 22 Ergebnis	167
 7. Teil Entstrickungsnormen und DBA-Diskriminierungsverbote	 168
§ 23 Diskriminierungsverbote des Art. 24 OECD-MA	168
§ 24 Kein Verstoß der betrieblichen Entstrickungsnormen gegen Art. 24 OECD- MA	169
I. DBA-Diskriminierungsverbote und § 4 I 3 EStG bzw. § 12 I KStG	169
1. Art. 24 I OECD-MA	170
2. Art. 24 III OECD-MA	170
II. DBA-Diskriminierungsverbot und § 4g EStG	170
§ 25 Ergebnis	171
 8. Teil Entstrickungsnormen und ihre Vereinbarkeit mit Europarecht	 172
§ 26 Europarechtlicher Problemaufriss	172
I. Verhältnis von Europarecht und nationalem Recht	172
II. Konsequenzen aus der unmittelbaren Wirkung des EG-Rechts	173
III. Europäisches Recht im Bereich der direkten Steuern	174
IV. Unmittelbare Wirkung	176
§ 27 Prüfung von §§ 4 I 3 EStG, 12 I KStG und § 15 Ia EStG	176
I. Entstrickungsnormen, §§ 4 I 3 EStG, 12 I KStG und Fusionsricht- linie	176
1. Der Betriebsstättenvorbehalt und die Fusionsrichtlinie	176
2. Konsequenzen für von der Fusionsrichtlinie geregelte Fälle	177
3. Primärrechtswidriges Sekundärrecht	178
4. Europarechtskonformität des Betriebsstättenvorbehalts	182
a) Betriebsstättenvorbehalt im Sinne der Fusionsrichtlinie	182
b) Prüfung des Betriebsstättenvorbehalts der Fusionsricht- linie	182
c) Überprüfung der Umsetzung des Betriebsstättenvorbehalts	184
5. Ergebnis	185

6.	Konsequenzen für die weitere Prüfung	185
II.	Grundfreiheitenprüfung: Allgemeines	186
1.	Unmittelbare Wirkung von Grundfreiheiten	186
2.	Grundfreiheiten und Binnenmarkt	187
3.	Wirkungsweise der Grundfreiheiten	187
III.	Konkrete Prüfung anhand der Grundfreiheiten	191
1.	Vorab: Grenzüberschreitender Bezug	191
2.	In Betracht kommende Grundfreiheiten	192
a)	Warenverkehrsfreiheit	192
b)	Arbeitnehmerfreizügigkeit	194
c)	Niederlassungsfreiheit	194
aa)	Allgemeines	194
bb)	Niederlassungsfreiheit als Prüfungsmaßstab	195
(1)	Daily Mail und die Entstrickungsnormen	195
(2)	Cartesio und die Entstrickungsnormen	197
(3)	Stellungnahme	198
cc)	Keine Übertragbarkeit der Aussagen von „Lasteyrie“ und „N“ auf den betrieblichen Bereich	200
dd)	Zwischenergebnis: Niederlassungsfreiheit	203
d)	Dienstleistungsfreiheit	203
e)	Kapitalverkehrsfreiheit	203
f)	Recht auf Freizügigkeit	205
g)	Allgemeines Verbot staatsangehörigkeitsbezogener Diskriminierungen	205
3.	Persönlicher Schutzbereich der Grundfreiheiten	206
a)	Innerhalb der Mitgliedsstaaten	206
b)	In Drittstaaten	206
c)	EWR-Staaten	207
4.	Verhältnis von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrs- freiheit	207
5.	Zwischenergebnis	209
6.	Vergleichspaarbildung für die betrieblichen Entstrickungs- normen	210
a)	Problemaufriss	210
b)	Unbeschränkt Steuerpflichtige	211
c)	Beschränkt Steuerpflichtige	211
d)	Ergebnis	212
7.	Beschränkung der Grundfreiheiten durch die Entstrickungs- normen	213
a)	Begrifflichkeiten „Eingriff“	213
b)	Intensität des Eingriffs	213
c)	Grenze: Rechtsmissbrauch	214
d)	Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	214
aa)	Ersatzrealisationstatbestand	214

(1) Tätigwerden des Gesetzgebers im Hinblick auf ein DBA	214
(2) Verbringung von Wirtschaftsgütern	215
(3) Ergebnis	216
bb) Wertminderungen	216
e) Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit	217
f) Ergebnis	218
8. Rechtfertigung der Entstrickungsnormen	218
a) Geschriebene Rechtfertigungsgründe	218
b) Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	219
aa) Grundsätzliches	219
bb) Vermeidung von Missbrauch und Steuerflucht	220
cc) Steuerausfälle und Territorialitätsprinzip	221
(1) Steuerausfälle	221
(2) Territorialitätsprinzip und Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	222
dd) Steueraufsicht	223
ee) Kohärenz	224
c) Zwischenergebnis	226
9. Verhältnismäßigkeit	226
a) Grundsätzliches	226
b) Geeignet zur Erreichung des damit verfolgten Ziels	227
c) Nicht über das erforderliche Hinausgehen	227
aa) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	228
bb) Steueraufsicht	230
(1) Anerkennungsgrundsatz und § 4g EStG	230
(2) Nicht von § 4g EStG erfasste Fälle	231
(3) Beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige	233
(4) Vergleich Mitglied EU und EWR	234
(5) Vergleich Verbringung von Anlage- und Umlaufvermögen	235
cc) Keine Europarechtswidrigkeit aufgrund möglicher Begünstigungen	236
d) Zwischenergebnis	236
10. Ergebnis	237
IV. § 15 Ia EStG als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	237
1. Europarechtliche Aussagen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	237
a) Keine unmittelbare Aussage des AEUV zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	238
b) Mittelbare Aussage zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus dem AEUV	238
aa) Art. 4 III EU-Vertrag	238
bb) Kein Anerkennungsgrundsatz	240

cc) Relevanz der Grundfreiheiten für die Vermeidung der Doppelbesteuerung	241
c) Zwischenergebnis	241
2. EuGH und Treaty Override	242
3. Treaty Override und Grundfreiheiten	242
a) Maßgebliches Vergleichspaar	242
b) Eingriff in den Schutzbereich	243
c) Rechtfertigungsgründe	244
aa) Fusionsrichtlinie	244
bb) Sonstige	244
d) Zwischenergebnis	245
4. Ergebnis zur Überprüfung des § 15 Ia EStG	245
V. Ergebnis der europarechtlichen Überprüfung	245
§ 28 Entstrickungsnormen und Drittstaaten	245
I. Im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit	246
II. Im Hinblick auf Art. 24 OECD-MA	247
III. Ergebnis	247
§ 29 Prüfung von § 17 V EStG und von § 6 I 2 Nr. 4 AStG	248
I. Kein Verstoß gegen Sekundärrecht	248
II. Verstoß gegen Grundfreiheiten	248
1. Vergleichbare EuGH-Rechtsprechung	248
2. § 17 V 1 EStG – als Beschränkung von Grundfreiheiten	250
3. § 6 I 2 Nr. 4 AStG als Beschränkung ...	251
a) ... der Arbeitnehmerfreizügigkeit	251
b) ... der Niederlassungsfreiheit	251
c) ... der Kapitalverkehrsfreiheit	252
d) Ergebnis	252
4. Rechtfertigung der Eingriffe	253
a) § 17 V EStG	253
b) § 6 I 2 Nr. 4 AStG	253
5. § 17 V EStG und Drittstaaten	254
III. Ergebnis	254
§ 30 Treaty Override als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	254
§ 31 Ergebnis	255
9. Teil Zusammenfassung	256
10. Teil Schluss	259
Literaturverzeichnis	261