

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 7

Felix Magnus Kessens

Die Besteuerung
der grenzüberschreitenden
Überführung
von Wirtschaftsgütern



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis XV

§ 1 Einführung 1

 A. Gang der Darstellung 1

 B. Eingrenzung des Dissertationsvorhabens 2

§ 2 Die Bedeutung des Systems für die Auslegung der allgemeinen
Entstrickungsvorschriften 3

 A. Die Funktion des Systemgedankens in der Rechtswissenschaft 4

 B. Systembildung in der Rechtswissenschaft 5

 C. Tragende Prinzipien des Systems der Besteuerung stiller Reserven 5

 I. Gewinnrealisierungstatbestände 7

 II. Entstrickungstatbestände 8

 1. Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG) 9

 2. Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 S. 1 EStG) 9

 3. Allgemeine einkommensteuerrechtliche Entstrickungsvorschrift
 (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG) 10

 4. Verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) 10

 5. Liquidationsbesteuerung (§ 11 KStG) 11

 6. Beginn einer Körperschaftsteuerbefreiung (§ 13 Abs. 1 KStG) 12

 7. Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung einer Körperschaft ins
 Ausland (§ 12 Abs. 3 KStG) 12

 8. Allgemeine körperschaftsteuerrechtliche Entstrickungsvorschrift
 (§ 12 Abs. 1 KStG) 13

 9. Einkünftekorrektur bei Auslandsbeziehungen (§ 1 AStG) 13

 10. Zweck der Entstrickungstatbestände 14

 III. Steueraufschubtatbestände 14

 1. Unentgeltliche Übertragungen (§ 6 Abs. 3 EStG) 15

 2. Übertragungen in andere Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5 EStG) 17

 3. Realteilung von Mitunternehmerschaften (§ 16 Abs. 3 EStG) 18

 4. Unternehmensumstrukturierungen nach dem UmwStG 18

 5. Ausländische Verschmelzung mit Inlandsbezug (§ 12 Abs. 2 KStG) 19

 6. Reinvestitionsrücklage (§ 6b EStG) 20

 7. Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR 2005) 20

 8. Verfolgung gemeinnütziger Zwecke
 (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 EStG, § 13 Abs. 4 S. 1 KStG) 21

 9. Sitzverlegung einer SE oder SCE (§ 4 Abs. 1 S. 4 EStG) 22

 10. Bildung eines Ausgleichsposten gem. § 4g EStG 22

 11. Zweck der Steueraufschubtatbestände 23

 IV. Notwendige Komplementärvorschriften 24

1.	Missbrauchsregelungen (§§ 6 Abs. 3 S. 2, 6 Abs. 5 S. 4, 16 Abs. 3 S. 3 EStG)	25
2.	Besteuerung einbringungsgeborener Anteile (§ 22 Abs. 1, Abs. 2 UmwStG)	25
V.	Sonstige Vorschriften	26
D.	Ergebnis der Prinzipienbildung des Systems der Besteuerung stiller Reserven	27
E.	Vereinbarkeit der Normen des Systems der Besteuerung stiller Reserven mit höherrangigem Recht und höherrangigen Prinzipien	27
I.	Rechtfertigung der Steuer und der Steuerbemessungsgrundlage	28
II.	Übermaßverbot	29
III.	Anforderungen des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG)	31
F.	Schlussfolgerung für die Auslegung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften	31
§ 3	Die Auslegung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften	32
A.	Grundsachverhalt	32
B.	Die Auslegung nach Maßgabe der Gesetzesbegründung	33
I.	Tatbestand der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Entstrickungsvorschrift (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG)	33
1.	Überführung in eine Freistellungs-Betriebstätte	33
2.	Überführung in eine Anrechnungs-Betriebstätte	34
3.	Überführung in eine Nicht-DBA-Betriebstätte	34
II.	Rechtsfolgen der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Entstrickungsvorschrift (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG)	34
III.	Tatbestand und Rechtsfolgen der allgemeinen körperschaftsteuerrechtlichen Entstrickungsvorschrift (§ 12 Abs. 1 KStG)	35
IV.	Ergebnis der Auslegung nach Maßgabe der Gesetzesbegründung	35
C.	Umfassende Auslegung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften	36
I.	Erforderlichkeit einer Betriebstättengewinnabgrenzung	36
II.	Gesetzliche Grundlagen der Betriebstättengewinnabgrenzung	37
III.	„Technische“ Durchführung der Betriebstättengewinnabgrenzung	37
IV.	Direkte Methode	38
1.	Indirekte Methode	38
2.	Verhältnis von direkter und indirekter Methode	39
V.	Auslegung des Tatbestands der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Entstrickungsvorschrift	40
1.	Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Veräußerung eines Wirtschaftsguts	40
2.	Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts	42
a)	Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts durch die Überführung in eine Freistellungs-Betriebstätte	43

aa)	Betriebstättengewinnabgrenzung unter Anwendung der direkten Methode.....	44
(1)	Im Überfunktionszeitpunkt bestehende stille Reserven.....	44
(2)	Nach der Überfunktions entstehende stille Reserven	44
bb)	Betriebstättengewinnabgrenzung unter Anwendung der indirekten Methode	46
cc)	Auslegungsergebnis im Hinblick auf den Ausschluss des Besteuerungsrechts durch die Überfunktions eines Wirtschaftsguts in eine Freistellungs-Betriebstätt.....	47
b)	Die Beschränkung des Besteuerungsrechts durch die Überfunktions in eine Anrechnungs-Betriebstätt.....	47
c)	Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts durch die Überfunktions in eine Betriebstätt ohne Abkommensschutz ..	51
d)	Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts durch der Überfunktions nachfolgende Ereignisse	53
aa)	Einführung einer ausländischen Steuer auf den Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts.....	54
bb)	Abnutzung des Wirtschaftsguts.....	55
cc)	Wegfall der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 7 ff. AStG	55
dd)	Wegfall passiver Betriebstätteneinkünfte (§ 20 Abs. 2 AStG)	56
ee)	Wegfall einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung (§ 42 AO)	56
e)	Die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts durch die Verringerung des gewerbsteuerlichen Aufkommens	58
f)	Die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts durch tatsächliche Gefährdungen des Besteuerungsanspruchs.....	58
3.	Abwandlung des Grundsachverhalts.....	59
a)	Die Überfunktions eines Wirtschaftsguts durch eine beschränkt steuerpflichtige natürliche Person	59
b)	Die Überfunktions eines Wirtschaftsguts durch ein Körperschaftsteuersubjekt.....	61
c)	Die Überfunktions eines Wirtschaftsguts durch eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft).....	61
4.	Die Verwirklichung des gesetzgeberischen Ziels, gemessen an der Ausgestaltung des Tatbestands der allgemeinen Entstrickungsvorschriften.....	62
VI.	Analyse der Rechtsfolgen der allgemeinen Entstrickungsvorschriften	62
1.	Bewertung.....	63
2.	Zeitpunkt der Besteuerung	65
a)	Grundsatz der „Sofortbesteuerung“	65
b)	Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG.....	67
c)	Anwendung von § 4g EStG auf Körperschaften und Personengesellschaften	68
3.	Verwirklichung des gesetzgeberischen, Ziels gemessen an der Ausgestaltung der Rechtsfolge der allgemeinen Entstrickungsvorschriften.....	69

VII.	Verhältnis der allgemeinen Entstrickungsvorschriften zu den anderen Vorschriften.....	69
1.	Verhältnis der allgemeinen Entstrickungsvorschriften zueinander.....	69
2.	Verhältnis der allgemeinen Entstrickungsvorschriften zu den Gewinnrealisierungstatbeständen	70
3.	Verhältnis der allgemeinen Entstrickungsvorschriften zu den anderen Entstrickungsvorschriften	70
4.	Verhältnis zu § 6 Abs. 5 S. 1 EStG	73
D.	Verwirklichung des gesetzgeberischen Ziels.....	75
§ 4	Der Einfluss völkerrechtlicher Verträge.....	76
A.	Vereinbarkeit der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern mit Gemeinschaftsrecht.....	76
I.	Prüfungsumfang und Prüfungsgegenstand im Vorabentscheidungsverfahren	76
II.	Vorlagefrage im Vorabentscheidungsverfahren	77
III.	Vereinbarkeit mit Primärrecht.....	77
1.	Verletzung der Niederlassungsfreiheit	78
a)	Persönlicher Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit	78
b)	Sachlicher Schutzbereich.....	78
c)	Territorialer Anwendungsbereich.....	78
d)	Grenzüberschreitender Sachverhalt	79
e)	Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit durch die Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern	79
f)	Bereichsausnahme	81
2.	Verhältnis der Niederlassungsfreiheit zu anderen Grundfreiheiten und primärrechtlichen Bestimmungen	82
a)	Verhältnis zur Warenverkehrsfreiheit	82
b)	Verhältnis zur Freiheit des Kapitalverkehrs	83
c)	Verhältnis zu den anderen Grundfreiheiten.....	85
d)	Verhältnis zum allgemeinen Diskriminierungsverbot.....	85
e)	Verhältnis zum steuerlichen Diskriminierungsverbot	85
3.	Rechtfertigung des Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit	85
a)	Ordre-Public-Vorbehalt.....	86
b)	Wahrung der Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnung.....	86
aa)	Voraussetzung des unmittelbaren Zusammenhangs	87
(1)	Rechtssachen Bachmann und Kommission/Belgien	87
(2)	Rechtssache Schumacker	88
bb)	Negative Merkmale des Rechtfertigungsgrundes	89
(1)	Rechtssache Wielockx.....	89
(2)	Rechtssache Baars	90
(3)	Rechtssache Danner	91
(4)	Rechtssache de Lasteyrie du Saillant	91
(5)	Rechtssache X und Y	92

cc)	Supranationale Sichtweise des Kohärenzarguments – die Rs. Manninen.....	93
dd)	Jüngste Entwicklungen des Kohärenzarguments	94
	(1) Rechtssache Laboratoires Fournier	95
	(2) Rechtssache Ritter-Coulais	95
ee)	Rechtfertigung der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern zur Wahrung der Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnung.....	96
c)	Territorialitätsprinzip.....	98
aa)	Differenzierung zwischen Aufteilung der Besteuerungshoheit und Ausübung der Besteuerungshoheit.....	99
bb)	Herleitung der Voraussetzungen des Rechtfertigungsgrundes bei Ausübung der Steuerhoheit	100
	(1) Rechtssache Futura Singer	100
	(2) Rechtssache Bosal Holding.....	101
	(3) Rechtssachen Denkavit Internationaal und Bouanich.....	102
	(4) Rechtssache Marks & Spencer.....	102
	(5) Rechtssache Oy AA	104
	(6) Rechtssache N.	104
cc)	Rechtfertigung der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern durch das Territorialitätsprinzip	105
d)	Bekämpfung von Steuerumgehungen.....	107
aa)	Herleitung der Voraussetzungen des Rechtfertigungsgrundes	107
bb)	Rechtfertigung der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern zur Bekämpfung von Steuerumgehungen	109
e)	Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle.....	110
aa)	Rechtfertigung der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern wegen Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung.....	110
bb)	Rechtfertigung der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern zur Absicherung und Durchsetzung von Steueransprüchen	111
f)	Sonstige Rechtfertigungsgründe.....	112
4.	Ablehnungsgrund („Anerkennungsgrundsatz“)	112
IV.	Vereinbarkeit mit europäischem Sekundärrecht	113
V.	Prognose über die inhaltliche Ausgestaltung eines EuGH-Urteils betreffend die Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern.....	114
VI.	Auswirkungen eines EuGH-Urteils auf die nationale Steuerrechtsordnung.....	115
VII.	Vom EuGH bislang nicht beachtete Gesichtspunkte	118
1.	Überschreiten der (Verbands-)Kompetenz und unzulässige Rechtsfortbildung	118
2.	Überschreiten der (Organ-)Kompetenz	123
3.	Fehlende Systematik in der Rechtsprechung des EuGH.....	125

VIII. Verwirklichung des mit den allgemeinen Entstrickungsvorschriften verfolgten Ziels.....	129
B. Vereinbarkeit der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern mit dem EWR-Abkommen	129
I. Zuständigkeit des EuGH	129
II. Prüfungsumfang	130
III. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit des EWR-Abkommens	131
1. Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 31 EWRA	131
2. Rechtfertigung des Eingriffs durch die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle.....	132
IV. Wirkungen eines auf dem EWR-Abkommen beruhenden EuGH-Urteils	134
V. Verwirklichung des mit den allgemeinen Entstrickungsvorschriften verfolgten Ziels	135
C. Vereinbarkeit der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern mit den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen.....	135
I. Das Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot.....	135
1. Vorliegen einer Diskriminierung i.S.d. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA.....	136
a) Auslegung von Art. 24 Abs. 1 OECD-MA	137
aa) Vorbehalte in völkervertragsrechtlichen Inländergleichbehandlungs- und Meistbegünstigungsklauseln	138
bb) Sinn und Zweck des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA.....	140
cc) Praxis der Vertragsparteien	141
dd) Fehlende Durchsetzbarkeit eines Gemeinschaftsrechtsverstoßes .	142
b) Ergebnis der Auslegung.....	143
c) Art. 24 Abs. 1 OECD-MA als Beschränkungsverbot.....	144
2. Diskriminierung Staatenloser	144
II. Das Betriebstättendiskriminierungsverbot.....	145
1. Verhältnis zu Art. 24 Abs. 1 OECD-MA	145
2. Diskriminierung i.S.d. Art. 24 Abs. 3 OECD-MA.....	146
a) Vorbehalt zu Gunsten von § 4g EStG	147
b) Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Betriebstättendiskriminierungsverbot	149
III. Die Diskriminierungsverbote gem. Art. 24 Abs. 4, Abs. 5 OECD-MA ..	149
IV. Auswirkungen eines Verstoßes gegen das Betriebstättendiskriminierungsverbot	150
V. Verwirklichung des mit den allgemeinen Entstrickungsvorschriften verfolgten Ziels	151
D. Sonstige völkerrechtlich vereinbarte Diskriminierungsverbote	151
§ 5 Verfehlung des gesetzgeberischen Ziels.....	152
Literaturverzeichnis	153
Rechtsprechungsverzeichnis	174