



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Der Europäische Betriebsstättenbegriff
– Unter besonderer Berücksichtigung
des primärrechtlichen Zweigniederlassungsbegriffs“**

Dissertation vorgelegt von Daniel Müller

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Wolfgang Kahl

Institut für Finanz- und Steuerrecht

I.

Der Betriebsstättenbegriff ist von zentraler Bedeutung sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht. Entsprechend ausführlich ist er in diesen Rechtskreisen bereits untersucht und gewürdigt worden. Auf Ebene der OECD gibt es darüber hinaus aktuell Bestrebungen, den Betriebsstättenbegriff im Rahmen der Maßnahmen zur Bekämpfung legaler Steuervermeidung multinationaler Unternehmen mittels Aushöhlung der Steuerbasis und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*) zu vereinheitlichen. Im Europäischen Recht taucht der Begriff *Betriebsstätte* auf dem Gebiet der direkten Steuern lediglich in einigen europäischen Richtlinien auf. Soweit ersichtlich, haben sich bisher allerdings weder die Wissenschaft noch die Rechtsprechung näher mit diesem Begriff befasst. Dies ist umso verwunderlicher, als das Europäische Recht trotz Einstimmigkeitserfordernis und begrenzter Kompetenzen im Bereich der direkten Steuern zunehmend an Bedeutung gewinnt. Während der so genannten Griechenlandkrise, welche im Endeffekt vielmehr eine Euro- bzw. EU-Krise darstellt, wurde vermehrt die These geäußert, dass der EU-Binnenmarkt bzw. die Einheitswährung Euro nur dann praktikabel und zukunftsfähig seien, wenn die Mitgliedstaaten in umfassenderem Maße Kompetenzen auf den Gebieten Finanzen und Steuern an die entsprechenden EU-Organe abgäben.

II.

Die vorgelegte Arbeit befasst sich vorwiegend mit dem Betriebsstättenbegriff im Unionsrecht, wobei die Annäherung an diesen von den europäischen Grundfreiheiten her erfolgt, und gliedert sich in 5 Teile. In einer Einleitung wird zunächst die Bedeutung des Betriebsstättenbegriffs und des Betriebsstättenprinzips vor dem Hintergrund u.a. der Äquivalenztheorie erläutert sowie auf die Problematiken Doppelbesteuerung und *weiße Einkünfte* hingewiesen. Fallbeispiele greifen diese Punkte anschließend auf. Im ersten Teil der Arbeit wird die Ähnlichkeit zwischen dem sekundärrechtlichen Betriebsstättenbegriff und dem primärrechtlichen Zweigniederlassungsbegriff aus Art. 49 AEUV thematisiert. Dementsprechend widmet sich der Verfasser sodann - als Vorbereitung zur Annäherung an den Europäischen Betriebsstättenbegriff – allgemein den Europäischen Grundfreiheiten und speziell dem primärrechtlichen Zweigniederlassungsbegriff. Ausführlich werden hierbei die Tatbestandsmerkmale des primärrechtlichen Zweigniederlassungsbegriffs analysiert. Des Weiteren erfolgen in diesem Teil der Arbeit die Untersuchung zur Auslegung des Niederlassungsbegriffes (u.a. durch den EuGH) und eine Konkretisierung dessen verschiedener Komponenten. Der zweite Teil behandelt die Betriebsstättenbegriffe in den die direkten Steuern betreffenden europäischen Richtlinien. Zunächst wird hierzu näher auf die Geschichte und Zielrichtungen dieser Sekundärakte eingegangen. Im Anschluss wird die Frage nach der Existenz eines „Einheitsbegriffs der Betriebsstätte“ im Sekundärrecht aufgeworfen. Zur Beantwortung dieser Frage werden die verschiedenen Definitionen des Betriebsstättenbegriffes miteinander verglichen als auch dem nationalen und dem abkommensrechtlichen Begriffspendant gegenüber gestellt. Im dritten Teil der Arbeit wird schließlich der primärrechtliche Zweigniederlassungsbegriff mit dem sekundärrechtlichen Betriebsstättenbegriff verglichen. Hierbei wird unter anderem auch auf das Verhältnis der Rechtskreise nationales Recht, Abkommensrecht, sekundäres Europarecht und primäres Europarecht näher eingegangen. Außerdem werden abstrakte Fallbeispiele auf die Begriffe angewandt. Der dritte Teil schließt mit der Erkenntnis, dass zur Wahrung des Betriebsstättenprinzips sowie zur Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit Rechtssetzungsbedarf geboten ist. Im anschließenden vierten Teil werden anzustrebende

Änderungen, Möglichkeiten der Umsetzung sowie potentielle Folgen aufgezeigt. Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung, einem kurzen Ausblick, einer Auflistung der Thesen sowie einem Anhang.

1.

Die Einleitung der Arbeit skizziert die Bedeutung des Betriebsstättenprinzips und des Betriebsstättenbegriffs. Der Betriebsstättenbegriff dient als Schwelle, ab der das Besteuerungsrecht vom Ansässigkeitsstaat eines Steuerpflichtigen auf den Quellenstaat übergeht, in welchem dieser eine wirtschaftliche Geschäftsfähigkeit entfaltet. Dieses Konzept dient zum einen der Vermeidung von Doppelbesteuerung und zum anderen der gerechten Aufteilung des Steueraufkommens unter den betroffenen Staaten. Das Konzept berücksichtigt die verstärkte Inanspruchnahme der Infrastruktur und der Ressourcen des Quellenstaates und beteiligt diesen ab Erreichen der Schwelle *Betriebsstätte* an den Gewinnen aus der entsprechenden wirtschaftlichen Entfaltung. Gleichzeitig soll eine Besteuerung durch den Quellenstaat vermieden werden, wenn diese Schwelle nicht erreicht wird. Dies erspart dem Steuerpflichtigen die Involvierung mehrerer Steuerverwaltungen verschiedener Staaten und macht eine oft komplizierte Gewinnzurechnung und –abgrenzung entbehrlich.

Durch eine erste Gegenüberstellung der Begriffe *Zweigniederlassung* und *Betriebsstätte* wird deutlich, dass diese einige Parallelen aufweisen. Anhand von vier Fallbeispielen wird anschließend illustriert, welche Folgen eine Divergenz der Begrifflichkeiten haben kann. Der erste Fall hat die Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie, der zweite Fall die Mutter-Tochter-Richtlinie, der dritte Fall die Fusionsrichtlinie und der vierte Fall eine allgemeine Sachverhaltsgestaltung zum Gegenstand. Hierdurch kann die Relevanz einer klaren Bestimmung der Begrifflichkeiten herausgestellt werden.

Die Einleitung enthält zudem einen Überblick über die maßgeblichen Rechtsquellen und die zentralen Problemfelder bei der Auslegung der Begriffe *Zweigniederlassung* und *Betriebsstätte*. Den Abschluss der Einleitung bildet ein kurzer Ausblick auf das weitere Vorgehen bei der Bearbeitung der Fragestellung der Arbeit.

2.

Im ersten Teil der Arbeit werden zuvorderst die das Steuerrecht betreffenden Regelungen des Europäischen Primärrechts dargestellt. Näher skizziert werden dabei die Grundfreiheiten und insbesondere die Niederlassungsfreiheit. Hierzu werden vom Verfasser auch Urteile des EuGH eingehend untersucht. Als Ergebnis dieser Untersuchung kann festgehalten werden, dass der EuGH bisher nie in einer Entscheidung zu der Frage Stellung genommen hat, ob im zu entscheidenden Fall eine Niederlassungsform vorliegt. Aufgrund der Ähnlichkeit zum Begriff *Betriebsstätte* erfolgt anschließend eine genauere Erforschung des Zweigniederlassungsbegriffs. Diese beginnt mit Ausführungen zu der Auslegungsmethodik im Europäischen Primärrecht. Es zeigt sich, dass zur Notwendigkeit einer Auslegung, wie im nationalen Recht auch, zunächst eine Unklarheit vorliegen muss, welche über die Auslegung des Wortlautes allein nicht zu beseitigen ist. Sodann sind im Europäischen Primärrecht die Auslegungsmethoden Telos, Systematik, subjektiv-historische Auslegung und rechtsvergleichende Auslegung zur Ermittlung des Norminhaltes heranzuziehen. Diese stehen

gleichberechtigt nebeneinander. Besonders umstritten ist die Anwendbarkeit der subjektiv-historischen Auslegungsmethodik im Europäischen Primärrecht. Mit der subjektiv-historischen Auslegung wird nach der Intention des Normgebers, hier also der Mitgliedstaaten, zum Zeitpunkt der Normsetzung gefragt. Dies ist darin begründet, dass das Europäische Primärrecht Vertragsrecht darstellt. Im Unterschied hierzu fragt die im nationalen Recht gebräuchliche objektiv-historische Auslegung nach dem Verständnis der Rechtsanwender zum Zeitpunkt der Normsetzung. Mithilfe der rechtsvergleichenden Auslegung wird ermittelt, ob eine Regelungslücke im Europäischen Primärrecht durch Rückgriff auf nationale Regelungen eines Mitgliedstaates geschlossen werden kann.

Anschließend werden die Tatbestandvoraussetzungen des Niederlassungsbegriffs aufgeschlüsselt. Demnach besteht der primärrechtliche Zweigniederlassungsbegriff aus drei Komponenten: einer räumlichen, einer qualitativen und einer zeitlichen. Diese Komponenten werden außerdem entsprechend den vorangegangenen Ausführungen zur Auslegungsmethodik einzeln und in ihrem Zusammenspiel betrachtet. Vor diesem Hintergrund wird auch die entsprechende Rechtsprechung des EuGH kritisch hinterfragt. Das Hauptaugenmerk der Untersuchung liegt auf der räumlichen Komponente. Insbesondere das Erfordernis einer *festen Einrichtung* wird ausführlich diskutiert. Hierbei wird auch näher auf die Problematik der Subsumtion sehr kleiner Gegenstände oder Internet-Server unter den Zweigniederlassungsbegriff eingegangen. Aus Sicht des Verfassers begründen diese mangels hinreichender Integration in die Volkswirtschaft des Quellenstaates allerdings im Ergebnis keine Zweigniederlassung im Sinne des Europäischen Primärrechts. Auf der anderen Seite können unternehmerische Entfaltungen im Quellenstaat bei hinreichender Bindung zum und Verflechtung mit der Volkswirtschaft des Quellenstaates auch ohne eine bauliche Verfestigung eine Zweigniederlassung darstellen. Dies ist dann der Fall, wenn sich der örtliche Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit im Quellenstaat befindet.

Die Untersuchung des Präfixes *Zweig-* zeigt im Ergebnis, dass dieses im Unterschied zum Niederlassungsbegriff nur die rechtliche Unselbständigkeit der Einrichtung abbilden soll. Im Unterschied zu einer Niederlassung, welche lediglich die Unionsbürgerschaft für den Schutz der entsprechenden Niederlassungsfreiheit voraussetzt, ist für die Einschlägigkeit des Schutzes der Niederlassungsfreiheit für die Zweigniederlassung zusätzlich erforderlich, dass der Schutzberechtigte auch im Unionsgebiet ansässig sein muss. Das Schutzniveau der beiden Begriffe ist im Ergebnis jedoch einheitlich.

3.

Im Zweiten Teil der Arbeit beleuchtet der Verfasser das Sekundärrecht und den Betriebsstättenbegriff im Sekundärrecht näher, insbesondere die Mutter-Tochterrichtlinie, die Zins/Lizenzgebührenrichtlinie und die Fusionsrichtlinie erfahren eine ausgiebige Betrachtung. Dabei werden zunächst jeweils die Funktion des Betriebsstättenbegriffs in der jeweiligen Richtlinie sowie die Entstehungsgeschichte der Begriffsbestimmung beschrieben. Hierbei zeigt sich, dass entgegen ursprünglicher Entwürfe die Fusionsrichtlinie keine eigenständige Definition des Betriebsstättenbegriffs enthält. Dies ist umso erstaunlicher, als der Betriebsstättenbegriff hier zum ersten Mal im europäischen Sekundärrecht gebraucht worden ist und der Begriff rund 20 Mal in der Fusionsrichtlinie verwendet wird. Dagegen weisen die Mutter-Tochterrichtlinie und die Zins/Lizenzgebührenrichtlinie jeweils eigene Definitionen des Betriebsstättenbegriffs auf. Die Mutter-Tochterrichtlinie hat, wie die Untersuchungen zeigen, den Betriebsstättenbegriff aus der Zins/Lizenzgebührenrichtlinie übernommen und diesen lediglich für ihre speziellen Zwecke um eine so genannte subject-to-tax Klausel

erweitert. Die Betrachtung der Materialien zu diesen beiden Richtlinien zeigt, dass eine Anlehnung an die Begriffsbestimmung in Art. 5 OECD-MA zunächst angedacht, aber im Ergebnis wieder verworfen worden ist. Die leichten Unterschiede im Wortlaut der beiden Definitionen in den beiden Richtlinien sind als nicht substantiell anzusehen und, wie sich durch einen Vergleich mit den französischen und englischen Sprachfassungen zeigt, im Endeffekt gänzlich zu vernachlässigen.

Aufgrund der Eigenständigkeit des Unionsrechts und mangels Erkennbarkeit eines eindeutigen Verweises, ist bei der Untersuchung des Betriebsstättenbegriffs im Sekundärrecht ein direkter Rückgriff auf die Begriffsbestimmungen im nationalen Recht und im OECD-MA ausgeschlossen. Außerdem sind nicht alle EU-Mitgliedstaaten auch gleichzeitig Mitglied bei der OECD. Mithin ist der Betriebsstättenbegriff in den beiden soeben erwähnten unionsrechtlichen Richtlinien autonom zu betrachten.

Aufgrund der Funktionsweise der Fusionsrichtlinie und deren Ziel, die Aufschiebung einer Besteuerung (Aufdeckung stiller Reserven) zu erreichen, ist der definitionslose Betriebsstättenbegriff in der Fusionsrichtlinie nach dem Betriebsstättenbegriff des jeweils zugrunde liegenden Doppelbesteuerungsbegriffs zu bestimmen. Nur so kann sichergestellt werden, dass beim Aufschub einer Besteuerung die spätere Besteuerung durch den Quellenstaat bei Aufdeckung der stillen Reserven immer noch gewährleistet ist. Das Besteuerungsrecht, welches durch das jeweilige DBA zugewiesen wird, muss auf den Quellenstaat übergehen und bei diesem verbleiben. Nur so kann der Steueraufschub, welcher vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit gewährt werden soll, auch tatsächlich gerechtfertigt werden.

Nach einem Rückblick auf die historischen Betriebsstättenbestimmungen (nationales Recht, Abkommensrecht, preußische Gewerbeordnung, preußisches Kommunalabgabenrecht, Weimarer Landessteuergesetz und Abgabenordnung) wird der sekundärrechtliche Einheitsbegriff betreffend die Mutter-Tochterrichtlinie und die Zins/Lizenzgebührenrichtlinie weiter geschärft. Hierbei werden auch die Fiktionstatbestände in § 12 Satz 2 AO und in Art. 5 Abs. 2-7 OECD-MA eingehender betrachtet und einander gegenüber gestellt. Diese Fiktionen stellen eine Durchbrechung des übergeordneten Betriebsstättenkonzepts dar. In den sekundärrechtlichen Definitionen wurden diese konsequenterweise nicht aufgenommen.

4.

Im dritten Teil der Arbeit erfolgt der finale Vergleich zwischen dem nunmehr geschärften sekundärrechtlichen Einheitsbegriff *Betriebsstätte* und dem im ersten Teil der Arbeit eingehend untersuchten Zweigniederlassungsbegriff aus Art. 49 AEUV. Dabei wird vor allem die Bedeutung der Verhältnisbestimmung unterstrichen. Aufgrund der denkbaren Fallkonstellation stellt sich das Problem der Vereinbarkeit der sekundärrechtlichen Richtlinien mit dem primärrechtlichen Zweigniederlassungsbegriff bzw. mit der primärrechtlichen Niederlassungsfreiheit nicht. Bei der hier vorgenommenen Untersuchung wird deutlich, dass das Sekundärrecht stets primärrechtskonform auszulegen ist. Anders herum betrachtet ist eine sekundärrechtskonforme Auslegung des Primärrechts ausgeschlossen. Das Primärrecht, welches die Ermächtigungsgrundlage für das Sekundärrecht darstellt, kann nie durch die aufgrund ihrer selbst erlassenen Rechtsakte bestimmt werden. Dies würde Zirkelschlüsse befördern. Außerdem bestünde die Gefahr, dass auf diese Weise Sekundärrecht, welches gegen Primärrecht verstößt, zur Geltung verholfen würde. Möglich ist im Gegensatz zu einer

sekundärrechtskonformen lediglich eine sekundärrechtsrespektierende Auslegung des Primärrechts.

Den Begriffen *Zweigniederlassung* und *Betriebsstätte* ist gemein, dass beide eine Schwelle darstellen, welche bei Erreichen den Schutz vor wirtschaftlich beschränkenden Regelungen von Staaten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auslöst. Beide Begrifflichkeiten haben ähnliche Tatbestandsvoraussetzungen und erfordern unter anderem eine enge Bindung der wirtschaftlichen Entfaltung zum Quellenstaat. Im Unterschied zum Betriebsstättenbegriff ist der Zweigniederlassungsbegriff allgemeiner gehalten. Eine feste Einrichtung setzt er nicht voraus, soweit ein örtlicher Schwerpunkt der Tätigkeit im Quellenstaat gegeben ist. Gleichzeitig erfordert er auf der anderen Seite eine im Vergleich zum Betriebsstättenbegriff erhöhte Integration in die Volkswirtschaft des Quellenstaates. Der Betriebsstättenbegriff hingegen ist von jeher spezifisch steuerrechtlich geprägt. Er setzt zwingend das Vorliegen einer festen Einrichtung voraus und somit eine räumliche Begrenzung und örtliche Fixierung der wirtschaftlichen Entfaltung. Anhand von neun konkreten Fallbeispielen (Pipelines, Bauausführungen, abhängige Vertreter, Laboratorien, Sendemasten, Internetserver, Filmteams, Zirkus, Anstreicher) werden die geschärften Begrifflichkeiten im Anschluss subsumiert. Diese Ergebnisse zeigen deutlich, dass beim Vorliegen einer Zweigniederlassung im Sinne des Art. 49 AEUV nicht immer automatisch davon ausgegangen werden kann, dass diese gleichzeitig auch eine Betriebsstätte im Sinne der sekundärrechtlichen Richtlinien darstellt. Umgekehrt kann beim Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne der sekundärrechtlichen Richtlinien nicht immer automatisch davon ausgegangen werden, dass diese gleichzeitig auch eine Zweigniederlassung im Sinne des Art. 49 AEUV darstellt. Anknüpfend an diese Erkenntnis erfolgt eine konkrete Definition der beiden Begrifflichkeiten durch den Verfasser.

5.

Der vierte Teil der Arbeit zeichnet einen rechtspolitischen Ausblick. Nachdem im Verlauf der Arbeit herausgearbeitet werden konnte, dass konkreter Rechtssetzungsbedarf besteht, wird hier der Frage nachgegangen, wie die entsprechenden Umsetzungsmöglichkeiten aussehen könnten. Der Verfasser favorisiert diesbezüglich eine Klarstellung in den drei die direkten Steuern betreffenden Richtlinien dahingehend, dass diese einen einheitlichen Betriebsstättenbegriff beinhalten. Diese Klarstellung sollte gleichzeitig mit einem multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen flankiert werden, welches den sekundärrechtlichen Einheitsbegriff der Betriebsstätte aufgreift. Nur auf diesem Wege können Verwerfungen sowie Planungs- als auch Rechtsunsicherheiten aufseiten der betroffenen Unternehmen und Staaten wirksam beseitigt werden.

Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung, einem knappen Ausblick, einer Auflistung der wesentlichen Thesen sowie einem Anhang mit Auszügen aus einschlägigen Normen.