



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die Besitzgesellschaft im nationalen und internationalen  
Steuerrecht. Ein Beitrag zur Dogmatik von Gewerbebetrieb,  
Unternehmen und privater Vermögensverwaltung“**

Dissertation vorgelegt von Johannes Neumer

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für Finanz- und Steuerrecht

## Abstract

I. Das Halten und Überlassen von Vermögen durch eine Gesellschaft ist aus zahlreichen Gründen attraktiv und bietet vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten. Neben dem bedeutenden Bereich der reinen, einseitig passiven Vermögensverwaltung existiert u.a. ein weiterer, sich mehr im aktiven Spektrum ansiedelnder Bereich. Er besteht aus einem – wie auch immer gearteten – Zusammenspiel einer, meist im Wege des Pachtvertrages überlassenden „Besitzgesellschaft“ und einer wirtschaftlich direkt am Markt auftretenden Betriebsgesellschaft. Mit den am Markt erzielten Gewinnen finanziert die Betriebsgesellschaft (unter anderem) die Pachtzahlungen an die Besitzgesellschaft.

Liegt eine derartige Aufteilung betrieblicher Funktionen vor, kann man allgemein von einer Betriebsaufspaltung<sup>1</sup> sprechen. Die steuerrechtliche Rechtsprechung und die herrschende Meinung im Schrifttum knüpfen im Falle einer Betriebsaufspaltung besondere steuerrechtliche Rechtsfolgen u.a. an das Vorliegen eines potenziell einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens. Dadurch wird – auch unter dem Aspekt der Missbrauchsabwehr – dem Umstand begegnet, dass die zivilrechtliche „Aufteilung“ eines Unternehmens auf zwei (oder mehrere) Rechtsträger auch steuerrechtlich anzuerkennen ist. Der Aspekt des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens stellt jedoch nur eine Facette der möglichen personellen Verflechtungsebenen dar. Sie stellt überdies nur auf potentielle Sachverhalte ab, ohne nach dem wirtschaftlichen Gehalt der bestehenden Verflechtungen zu fragen. Jedoch bildet die Aufspaltung in der Regel einen wirtschaftlichen Sachverhalt mit wirtschaftlichen<sup>2</sup> – d.h. auch steuerlichen<sup>3</sup> – Zielsetzungen. Besitz- und Betriebsgesellschaft bilden eine, im jeweiligen Einzelfall unterschiedlich ausgeprägte, wirtschaftliche Einheit.

---

<sup>1</sup> Die Rechtsprechung im Steuerrecht hat daran anknüpfend das gleichnamige Rechtsinstitut entwickelt, dessen Historie bis in das Jahr 1924 zurückreicht, vgl. RFH, Urteil vom 3.12.1924 – VI eA 188/24, RFHE 16, 15 ff.

<sup>2</sup> In haftungsrechtlicher Hinsicht kann durch die Verlagerung des wertvollen und/oder betriebswesentlichen Vermögens des am Markt agierenden (Betriebs-)Unternehmens, welches nach Möglichkeit selbst nur der beschränkten Haftung unterliegt, in ein anderes (Besitz-)Unternehmen ein Optimum (s. jedoch § 74 AO bzgl. der Haftung für Betriebssteuern und § 134 Abs. 1 UmwG bzgl. der Haftung für Arbeitnehmerforderungen) an Haftungsminimierung erzielt werden. Aus der Sicht des mittelständischen Familienunternehmens können durch die Trennung von Besitz- und Betriebsebene die Bereiche der Vermögens- und Unternehmensnachfolge (Management) sinnvoll geregelt und voneinander getrennt werden. Die mit diesen wirtschaftlichen Zielen verbundene Konzentration der wesentlichen Produktionsfaktoren „in einer Hand“ bei gleichzeitiger Trennung von dem eigentlichen Produktionsprozess erinnert – wirtschaftstheoretisch – an die Theorie des wissenschaftlichen Sozialismus. *Marx* und *Engels* sehen im Besitz und in der Zentralisation der Produktionsmittel das Charakteristikum der sog. Bourgeoisie. Hingegen sei das Proletariat, vom Profit irgendeines Kapitals ausgeschlossen, einzig auf den Verkauf seiner Arbeit angewiesen, vgl. hierzu *Engels*, Grundsätze des Kommunismus, S. 11 und *Marx/Engels*, Das Kommunistische Manifest, S. 9. Eine grundlegend zutreffende Voraussage liegt in der Feststellung, „die Bourgeoisie hebt mehr und mehr die Zersplitterung der Produktionsmittel, des Besitzes [...] auf. Sie hat [...] die Produktionsmittel zentralisiert und das Eigentum in wenigen Händen konzentriert“, vgl. *Marx/Engels*, Das Kommunistische Manifest, S. 9. „Man hat gesehen, daß es die beständige Tendenz und das Entwicklungsgesetz der kapitalistischen Produktionsweise ist, die Produktionsmittel mehr und mehr von der Arbeit zu scheiden, und die zersplitterten Produktionsmittel mehr und mehr in große Gruppen zu konzentrieren, also [...] die Produktionsmittel in Kapital zu verwandeln.“, s. *Marx*, Das Kapital, Band 3/III, S. 941. In diesen Kontext lässt sich sicher auch das Phänomen der Besitzgesellschaft einordnen. Mit Blick auf die Betriebsaufspaltung als umfassendes – d.h. nicht nur steuerliches – Gestaltungsinstrument trifft auch folgende Aussage zu: „Die Bourgeoisie kann nicht existieren, ohne die Produktionsinstrumente, also die Produktionsverhältnisse, also sämtliche gesellschaftlichen Verhältnisse fortwährend zu revolutionieren.“, *Marx/Engels*, Das Kommunistische Manifest, S. 8. Man darf sich die Frage stellen, ob die Betriebsaufspaltung als in diesem Sinne „revolutionär“ betrachtet werden kann? Dennoch braucht die Betriebsaufspaltung in all ihren Erscheinungsformen, und insbesondere die Besitzgesellschaft selbst, keine Kapitalismuskritik zu fürchten, denn es besteht keine Übereinstimmung in den zentralen Strukturmerkmalen. Die „Ausgliederung“ der wesentlichen Produktionsfaktoren bringt nicht notwendig die Trennung von „Kapital“ und „Arbeit“ mit sich. Ebenso wenig dient sie der Ausbeutung der Betriebsebene. Eine solche kann sie sich gar nicht

II. Die vorliegende Arbeit behandelt den Bereich der Besitzgesellschaft. Der Begriff „Besitzgesellschaft“ ist weder Gesetzesrecht noch findet er eine allgemein anerkannte, fest umgrenzte Definition in Rechtsprechung, Lehre oder Schrifttum. Sein heutiges Verständnis ist das Resultat einer auf wirtschaftlichen Erwägungen beruhenden rechtlichen Entwicklung. Für eine gewinnbringende „Symbiose“ dieser beiden Gebiete fehlt es aber bislang an der jeweils notwendigen Konsequenz. Anstelle einer ganzheitlichen Betrachtung werden nur einzelne wirtschaftliche Elemente herausgegriffen. Aspekte ersetzen die Konzeption, und der im Gesetz<sup>4</sup> angelegte wirtschaftliche Gehalt wird nicht ausreichend berücksichtigt. Die gedankliche Zusammenfassung der Merkmale – als Grundlage der Begriffsbildung – erfolgt nur unzureichend.

Dies ist auch erkenntnistheoretisch<sup>5</sup> unbefriedigend. Der Begriff, im Sinne einer allgemeinen Vorstellung dessen, was mehreren Objekten gemein ist, kann allein durch eine umfassende Betrachtung abgeleitet werden. Nur unter dieser Bedingung kann er die Grundlage der Erkenntnis<sup>6</sup> bilden. Dem wirtschaftlichen Ursprung des Untersuchungsgegenstandes muss durch eine umfassende wirtschaftliche Betrachtung Rechnung getragen werden. Ihre Rolle im

---

erlauben, schließlich herrscht aufgrund wirtschaftlicher Verflechtungen eine wechselseitige Abhängigkeit. Diese besteht zwischen Bourgeoisie und Proletariat gerade nicht. Aufgrund stetiger Zerlegung der Arbeit in immer einfachere Arbeitsschritte, die Aufhebung der Selbständigkeit der Arbeiter, Handwerker und Meister weicht die Abhängigkeit zugunsten der beliebigen Austauschbarkeit. Durch die z.B. pachtweise Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage wie Grund und Boden entsteht zwischen Besitz- und Betriebsebene kein kapitalistisches Spannungsfeld im *Marx'schen* Sinne. Vielmehr würde es allein innerhalb der Betriebsebene bestehen, denn der (industrielle) Kapitalismus ist losgelöst von den Eigentumsverhältnissen (sog. „Pächterkapitalist“), vgl. *Marx*, *Das Kapital*, Band 3/III, S. 666 f., 799.

<sup>3</sup> Aus betriebswirtschaftlicher Sicht stellt sich im Steuerrecht u.a. die Aufgabe der Minimierung der Steuerlast (eine kurze Übersicht über die grundsätzlich anzutreffenden steuerlichen Vorteile derartiger Gestaltungen gibt *Lichtenstein*, *Betriebsaufspaltung*, S. 34 ff.). Wird die Besitzgesellschaft in der Form einer Kapitalgesellschaft geführt, können die Gesellschafter in der Regel von deren steuerlicher Abschirmwirkung (vgl. hierzu grundlegend BVerfG, Urteil vom 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BStBl. I 1962, 500 (502), welches als entscheidendes Argument für das Durchgriffsverbot die „rechtliche Selbständigkeit“ der juristischen Person anführt) profitieren und die Gewinne je nach Bedarf thesaurieren oder ausschütten. Erst bei Ausschüttung wird der Gesellschafter selbst, als natürliche Person, steuerpflichtig. Ferner können Pensionsrückstellungen gebildet, Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen (gewerbe)steuerlich wirksam abgezogen und die Steuerbefreiungen von Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften ausgeschöpft werden. Darüber hinaus ist die Kapitalgesellschaft nicht kirchensteuerpflichtig. Bei der Wahl der Gesellschaftsform der Personengesellschaft bringen die unmittelbare Verlustzurechnung und der ermäßigte Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (§ 34 Abs. 3 EStG) ggf. erhebliche steuerliche Vorteile. Durch eine Kombination der beiden Gesellschaftsformen können diese Vorzüge „in einer Hand“ vereint werden. In der Regel kommt es zu einer deutlichen Reduzierung der steuerlichen Gesamtbelastung, vgl. Zahlenbeispiel bei *Scheidle/Jahn* in *Lüdicke/Rieger*, *MAH Unternehmenssteuerrecht*, § 2 Rn. 93. Erfolgt die Betrachtung über die Landesgrenzen hinaus, so steigt das Gestaltungspotenzial. Unterhält bspw. eine gebietsfremde Besitzgesellschaft in Deutschland keine Betriebsstätte, besteht keine Gewerbesteuerpflicht, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 GewStG. Insofern kann man von einer – wenn auch begrenzten – Steuerminimierung ausgehen.

<sup>4</sup> § 15 Abs. 2 EStG.

<sup>5</sup> Nach der Erkenntnistheorie *Kants* machen Anschauung und Begriffe die Elemente aller Erkenntnis aus. Die Anschauung wird erst durch die Begriffsbildung verständlich, sie ergänzen sich und eine Erkenntnis ist nur durch ihre Vereinigung möglich. Eine (sinnliche) Anschauung wird erst verständlich, wenn sie unter einen Begriff gebracht wird. Nur so kann sie vom Verstand erfasst werden, vgl. *Kant*, *Kritik der reinen Vernunft*, *Gesammelte Schriften*/III, S. 74 f.

<sup>6</sup> Auf Verstandesebene ist die Erkenntnis an den Begriff gebunden und erfolgt diskursiv. Begriffe beruhen auf Funktionen, Funktionen beinhalten die Ordnung verschiedener Vorstellungen unter eine gemeinschaftliche. Der Begriff bietet letztlich die (einzige) Möglichkeit, Gegenstände – vermittelt durch Anschauungen – zu „denken“. Vgl. *Kant*, *Kritik der reinen Vernunft*, *Gesammelte Schriften*/III, S. 85 f., 111.

Rechtsfindungsprozess, die methodische Verknüpfung zum Recht – bzw. von wirtschaftlichem Sachverhalt und rechtlicher Bewertung – ist, wie der Begriff selbst, in vielerlei Hinsicht unscharf.

Der **erste Teil** der Arbeit nähert sich der Besitzgesellschaft auf dreifache Art. Zur Gewinnung eines Überblicks über ihre anzutreffenden Ausprägungen in Theorie und Praxis wird – im Wege einer induktiven Vorgehensweise – zunächst eine phänomenologische Untersuchung der vorzufindenden Besitzgesellschaftskonstellationen angestellt. Dabei dominiert das steuerrechtliche Verständnis im Sinne des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung<sup>7</sup> (hier sog. Besitzgesellschaft im herkömmlichen Sinne, „i.h.S.“)<sup>8</sup>. Mit der Darstellung weiterer Ansätze und Konzepte, sog. Besitzgesellschaften in einem weiteren Sinne, will die Arbeit bereits an dieser Stelle zeigen, dass das Verständnis einer Besitzgesellschaft nicht an den Grenzen des spezifisch deutschen steuerrechtlichen Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung endet<sup>9</sup>. So wird zunächst ein, gegenüber der überwiegend anzutreffenden Auffassung, größerer, praktischer und theoretischer Kreis um die Besitzgesellschaft gezogen.

Eine anschließende etymologische Untersuchung soll Aufschluss über den maximalen Begriffsinhalt unter dem Blickwinkel der klassischen Auslegung und der historischen Begriffsentwicklung geben. So wird ein begrifflicher Kreis gezogen, der die Grenzen des möglichen Verständnisses absteckt und die induktive Untersuchung ergänzt.

---

<sup>7</sup> Eine Besitzgesellschaft erscheint auf den ersten Blick als Teil des historisch gewachsenen steuerlichen Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung. Dieses Rechtsinstitut erfasst im Grundsatz die Aufspaltung eines vormals einheitlichen betrieblichen Unternehmens in Form einer Personengesellschaft oder eines Einzelunternehmens in eine Besitz(personen)gesellschaft und eine Betriebs(kapital)gesellschaft (echte Betriebsaufspaltung) – vgl. *Kaligin*, Betriebsaufspaltung, S. 21 – und führt im nationalen Recht zu gewerblichen Einkünften der Besitzgesellschaft. Nimmt die Besitzgesellschaft mit ihrer Verpachtungstätigkeit (über die Betriebsgesellschaft) am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil, so ist sie Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG und erzielt – statt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit der Folge der Gewerbesteuerpflicht, vgl. grundlegend BFH GrS, Beschluss vom 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63. Es existieren zahlreiche weitere Erscheinungsformen mit identischen Rechtsfolgen. Anknüpfungspunkt für die Rechtsfolgen ist im national-deutschen Steuerrecht eine qualifizierte sachliche und personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft (hier sog. Betriebsaufspaltung im herkömmlichen Sinne – „i.h.S.“). Aus ihr resultiert eine Besitzgesellschaft i.h.S.

<sup>8</sup> Eine *sachliche Verflechtung* liegt demnach u.a. vor, wenn dem Betriebsunternehmen materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen werden und diese Wirtschaftsgüter eine wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens darstellen. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören solche Wirtschaftsgüter, die für das Betriebsunternehmen zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen, was sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls bzw. dem Gesamtbild der Verhältnisse richtet, vgl. etwa BFH, Beschluss vom 10.7.2006 – VIII B 227/05, BFH/NV 2006, 1837. Eine *personelle Verflechtung* ist u.a. gegeben, wenn Besitz- und Betriebsunternehmen von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen sind. Dies ist der Fall, wenn eine Person oder Personengruppe in der Lage ist, beide Unternehmen auf gesellschaftsrechtlicher bzw. vertraglicher Grundlage oder ausnahmsweise faktisch zu beherrschen. Diese Voraussetzungen sind auch dann gegeben, wenn an beiden Unternehmen mehrere Personen in unterschiedlicher Höhe beteiligt sind, die zusammen in beiden Unternehmen über die Mehrheit der Stimmen verfügen. Handelt es sich um eine Besitzkapitalgesellschaft, so liegt eine Betriebsaufspaltung zu einem anderen Unternehmen als Betriebsgesellschaft nicht vor, wenn die Besitzkapitalgesellschaft nicht zu mehr als 50% unmittelbar an dem anderen Unternehmen beteiligt ist, s. hierzu BFH, Urteil vom 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165 (166 f.).

<sup>9</sup> Die Erscheinungsformen einer Besitzgesellschaft beschränken sich nicht auf die Hauptkonstellation der Betriebsaufspaltung i.h.S. (Besitzgesellschaft i.h.S.). In Literatur und Rechtsprechung bestehen weitere Ansätze und Konzepte, die sich hinsichtlich der Anforderungen an die sachlichen und personellen Verflechtungskriterien unterscheiden. Sie lösen sich von der Betriebsaufspaltung i.h.S. und beschreiben Betriebsaufspaltungen/Besitzgesellschaften in einem weiteren Sinne.

Dieses breite Fundament rundet eine Untersuchung der verflechtungsabhängigen Rechtsfolgen ab. Im deutschen Recht gibt es zahlreiche verflechtungsbezogene Rechtsfolgen, je nach konkreter Ausgestaltung der Beziehungen mit der Betriebsgesellschaft<sup>10</sup>. Hierbei werden steuer-, arbeits- und gesellschaftsrechtliche Rechtsfolgen untersucht. Diese Betrachtung zeigt, in welcher unterschiedlicher Weise an die Verflechtung – meist nachteilige – Rechtsfolgen geknüpft werden. Der Idealtyp einer Besitzgesellschaft vermeidet derartige Rechtsfolgen so weit wie möglich.

Im **zweiten Teil** der Arbeit steht die Untersuchung des wirtschaftlichen Gehalts durch Erarbeitung der möglichen wirtschaftlichen Verflechtungskriterien der Besitzgesellschaft zu ihrem Pendant, der Betriebsgesellschaft, im Mittelpunkt. Die Vorgehensweise ist deduktiv und ausgerichtet an der Frage, ab welcher Ausprägung der Verflechtungskriterien von einer wirtschaftlichen Einheit ausgegangen werden muss (Besitzgesellschaft im wirtschaftlichen Sinne)<sup>11</sup>. Gleichzeitig sollen die – in einem Vorspann vorweggeschickten – steuerverfassungsrechtlichen Vorgaben formaler und materialer Rechtstaatlichkeit beachtet werden, um eine Einpassung des Konzepts in das steuerrechtliche System zu ermöglichen. So wird ein systematischer, wirtschaftlicher Kreis gezogen, der gleichsam das hier vertretene, konzeptionelle Verständnis<sup>12</sup> einer Besitzgesellschaft darstellt.

Daran schließt sich die Beantwortung der Frage an, wie die ermittelte wirtschaftliche Konzeption der Besitzgesellschaft in den Rechtsfindungsprozess im Steuerrecht Eingang finden muss. Das grundlegende dogmatische Fundament bildet das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Als übergeordnete verfassungsrechtliche Vorgabe findet sie im konkreten Rechtsfindungsprozess ihre methodische Umsetzung über die

---

<sup>10</sup> In § 134 Abs. 1 UmwG firmiert das aus einer Spaltung resultierende Pendant zur Betriebsgesellschaft unter dem – legal definierten – Begriff der „Anlagegesellschaft“. Das Gesellschaftsrecht regelt haftungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit einer Spaltung. Das Arbeitsrecht stellt in Bezug auf die Betriebsaufspaltung etwa die Frage, ob diese zu einem Betriebsübergang nach § 613a BGB führt, ob der Betriebsrat ein Übergangsmandat nach § 21a BetrVG erhält oder ob eine Betriebsänderung i.S.d. §§ 111 f. BetrVG vorliegt.

<sup>11</sup> Mit einer Betriebsaufspaltung werden wirtschaftliche Zielsetzungen verfolgt. Es handelt sich um einen wirtschaftlichen Sachverhalt. Untersucht man diesen auf seinen wirtschaftlichen Gehalt, so steht im Ausgangspunkt die wirtschaftliche Einheit zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft. Richtet man den Fokus der Betrachtung auf die Besitzgesellschaft, so stellt sich die Frage, welches Mindestmaß an sachlicher und/oder wirtschaftlicher Verflechtung bestehen muss, damit man von einer wirtschaftlichen Einheit ausgehen kann. Eine Besitzgesellschaft nimmt in der Regel keine direkten Beziehungen zu anderen Rechtssubjekten als der Betriebsgesellschaft auf. Damit bekommt die Frage nach dem Grad der sachlichen und personellen Verflechtung unter wirtschaftlicher Betrachtung eine zentrale Rolle: In welcher Art und Weise und in welcher Intensität müssen die durch die Besitzgesellschaft selbst verwirklichten Verflechtungen sachlicher und personeller Art gegeben sein, damit von einer eigenen wirtschaftlichen Betätigung im Rahmen einer wirtschaftlichen Einheit mit der Betriebsgesellschaft ausgegangen werden kann?

<sup>12</sup> Die *sachliche* Verflechtungsebene besteht demnach in der Überlassung wirtschaftlich wesentlicher, betriebsnotwendiger und werthaltiger Vermögensgegenstände. Die *personelle* Ebene ist die eigentliche Verflechtungsebene. Sie ist erfüllt, wenn eine rechtliche oder wirtschaftliche Einheit zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft besteht. Eine wirtschaftliche Einheit kann sich durch die Verwirklichung formeller (Beherrschung) oder materieller (sonstige wirtschaftliche Verbindungen) Kriterien bilden. Stets kommt es auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt, nicht auf das potenzielle Verhalten der Beteiligten an. Eine materielle wirtschaftliche Einheit erfordert zudem ein subjektives Element und kann – trotz Vorliegens ausreichender wirtschaftlicher Kriterien – ausnahmsweise zu verneinen sein, wenn der typische Interessenwiderstreit zwischen Partnern eines „normalen“ Überlassungsverhältnisses nicht fehlt. Dieses „Korrektiv“ ist Ausdruck des verfolgten konzeptionellen Ansatzes, mit dem ein Typisierungs- und Schematisierungsverbot einhergeht. Am Ende der Untersuchung steht die Besitzgesellschaft im wirtschaftlichen Sinne („i.w.S.“).

wirtschaftliche Betrachtungsweise<sup>13</sup> im Rahmen der teleologischen Auslegung. Diese entfaltet ihre Wirkung nicht nur im Subsumtionsvorgang, sondern bereits in der vorgeschalteten wirtschaftlichen Sachverhaltsbeurteilung. Eine solche bildet das methodische Scharnier zur Einbindung der wirtschaftlichen Konzeption in den Rechtsfindungsvorgang<sup>14</sup>. Am Ende dieser Untersuchung steht die Besitzgesellschaft im wirtschaftlichen und weitesten Sinne („i.w.S.“) als modifizierendes Konzept bzw. Modifikation des herrschenden Verständnisses der Besitzgesellschaft i.h.S.

Aufgrund der Vielzahl der denkbaren Verflechtungen trifft sich die Besitzgesellschaft mit weiteren Formen rechtlicher und wirtschaftlicher Verbindungen zwischen selbständigen Rechtssubjekten. Es sind zahlreiche Grenzbereiche und Überschneidungen denkbar, die eine Abgrenzung erforderlich machen. Es stellt sich jeweils die Frage, ob eine trennscharfe Unterscheidung zu diesen weiteren Verbindungsformen möglich ist oder ob eine Besitzgesellschaft i.w.S. Schnittmengen hierzu aufweist.

Im **dritten Teil** der Arbeit wird der Maßstab des Internationalen Steuerrechts<sup>15</sup> angelegt<sup>16</sup>. Zunächst soll eine grundlegende Einordnung der typischen Einkünfte einer Besitzgesellschaft in das Verzugsregime<sup>17</sup> der Doppelbesteuerungsabkommen<sup>18</sup>, auf Basis des OECD-

---

<sup>13</sup> Diese trifft sich mit der dogmatischen Grundlage in der Rechtsprechung, die jedenfalls dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit keine Absage erteilt. Ihren direkten Einfluss auf die Rechtsfindung im Steuerrecht nimmt das erarbeitete wirtschaftliche Konzept über die, dem Subsumtionsprozess vorgeschaltete, wirtschaftliche Sachverhaltsanalyse. Diese methodische Einordnung bedingt das Verständnis des erarbeiteten Konzepts als starres System insofern, als sich eine Kompensierbarkeit der beiden Verflechtungsebenen verbietet.

<sup>14</sup> Die Grenze dieser Betrachtung bildet der Grundsatz, dass der Steuertatbestand an das jeweilige Steuersubjekt anknüpft. Steuersubjekt (i.S.v. Steuerschuldner) ist das Rechtssubjekt des Steuergesetzes, dem ein Steuerobjekt und die damit verbundene Steuerschuld zugerechnet wird, vgl. *Lang* in *Tipke/Lang* Steuerrecht § 7 Rn. 10, 22. Ausschlaggebend ist grundsätzlich die Verwirklichung der für die Besteuerung maßgeblichen Tatbestandsmerkmale durch ein Rechtssubjekt. Diese „Grenze“ kann nicht durch eine wirtschaftliche Betrachtung ignoriert oder überschritten werden. Dies beachtend kann man von einer „modifiziert wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ sprechen.

<sup>15</sup> Ursprung des Internationalen Steuerrechts ist das Hinausreichen der nationalen Steuerhoheiten über das jeweilige Staatsgebiet hinaus. Zwar besteht der völkerrechtliche Grundsatz der formellen Territorialität, wonach ein Staat keine Hoheitsakte im Ausland vornehmen kann (s. *Reimer*, Der Ort des Unterlassens, S. 319 f.). Jedoch fehlt ein korrespondierender Grundsatz materieller Territorialität, der eine Anknüpfung von Rechtsfolgen innerstaatlichen Rechts an ausländische Sachverhalte verbieten würde (*Weber-Fas*, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht, S. 36; *Lang* in *Tipke/Lang* Steuerrecht § 2 Rn. 33; erforderlich ist freilich ein durch eine hinreichend enge Verbindung zum Staatswesen bestehender Anknüpfungspunkt für die Besteuerung (sog. „genuine link“), der über die Person oder das Territorium vermittelt werden kann (vgl. *Hüsing*, SteuerStud 2007, 312 (313)). Dies ist Ausfluss des Souveränitätsprinzips, wonach jeder Staat seine inner- und zwischenstaatlichen Steuerrechtsverhältnisse selbständig gestalten kann (Memento, Steuerrecht für die Praxis, Rn. 8602). Dogmatisch kommt es zu einer Kombination von Wohnsitz- und Quellenprinzip, welche zwangsläufig immer dann zu einer Doppelbesteuerung – zur Unterscheidung in wirtschaftliche, juristische und virtuelle Doppelbesteuerung vgl. *Hüsing*, SteuerStud 2007, 312 (313) – führt, wenn der Steuerpflichtige in einem Staat ansässig ist und in einem anderen Staat Einkünfte erzielt (s. *Birk*, Steuerrecht, § 3 Rn. 201).

<sup>16</sup> Es fehlen verbindliche völkerrechtliche Regelungen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung, vgl. *Grotherr* in IWB-Textsammlung Internationales Steuerrecht, Einleitung S. 1; zustimmend bereits *Dorn*, StuW 1926, 97 (98). Nach wie vor trifft die Feststellung des Bundesfinanzhofs vom 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497 (498) – zu, in der es heißt: „Einen Rechtsgrundsatz, dass eine Doppelbesteuerung schlechthin unzulässig sei, gibt es nicht.“ Anknüpfend an diesen völkerrechtlichen status quo ist es Sache jedes einzelnen Staates, im Interesse des Bürgers und des internationalen Wirtschaftsverkehrs geeignete Maßnahmen gegen eine internationale Doppelbesteuerung zu treffen, s. *Grotherr* in IWB-Textsammlung Internationales Steuerrecht, Einleitung S. 1.

<sup>17</sup> Es bestehen u.a. unilaterale (bei *Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem, S. 261, sog. „Vermeidung“ nach dem Prinzip „Was Du nicht willst, das man dir tu“, das füg` auch keinem andern zu“; eine kurze Übersicht bietet auch *Hüsing*, SteuerStud 2007, 312 (317 ff.)) Regelungssysteme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grenzüber-

Musterabkommens<sup>19</sup> (MA) – welches in den für die vorliegende Arbeit einschlägigen Artikeln übereinstimmend oder inhaltsgleich<sup>20</sup> mit dem Text der Deutschen Verhandlungsgrundlage

---

schreitender Sachverhalte, bspw. in Deutschland durch Steueranrechnung (s. hierzu § 34 c Abs. 1 EStG, der eine Anrechnung im Ausland gezahlter und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegender ausländischer Steuer, die der deutschen Einkommensteuer entspricht, auf die inländische – soweit diese auf ausländische Einkünfte entfällt – vorsieht sowie § 26 Abs. 1 KStG; s. Bsp. in *Groß-Bölting*, Internationales Steuerrecht, S. 2 f.) oder Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte (s. hierzu § 34 c Abs. 2 EStG, der sich empfiehlt, wenn durch die Anrechnung – s.o. § 34 c Abs. 1 EStG, dessen Tatbestand gegeben sein muss – die Doppelbesteuerung nicht vermieden werden kann; vgl. *Birk*, Steuerrecht, § 3 Rn. 210), Pauschalierung und Erlass (vgl. § 34 c Abs. 5 EStG, sog. Pauschalierungs- und Auslandsstätigkeitserlass) sowie Freistellung gemäß § 8b KStG (vgl. *Tetzlaff/Pockelwald*, SteuerStud 2006, 241 (243)).

<sup>18</sup> Es existieren bi- oder multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (bereits von *Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem, S. 279, als der – neben einseitigen Maßnahmen – einzige praktikable Weg, mangels einer übergeordneten internationalen Instanz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, beschrieben; die Befugnis zum Abschluss solcher Abkommen ist auch innerhalb der EU gegeben, Art. 293 EUV schränkt die Befugnis eines jeden Mitgliedsstaates, mit Drittstaaten derartige Abkommen zu treffen, nicht ein), die im Interesse beider Staaten die nachteiligen Steuerfolgen unilateraler Maßnahmen – namentlich die Hinnahme der Quellenbesteuerung durch den Wohnsitzstaat als gegeben – auszugleichen vermögen. Insofern kann man die internationale Abkommenspraxis als das Hauptinstrument zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bezeichnen (so *Grotherr* in IWB-Textsammlung Internationales Steuerrecht, Einleitung S. 1). Zur historischen Entwicklung von DBA vgl. *Holmes*, International Tax Policy, S. 56 und *Vogel*, StuW 1982, 111 (113). Derzeit bestehen ca. 2500, vgl. *Weiss* in *Douma/Engelen*, OECD Commentary, S. 133, bis 3000 bilaterale DBA. Gleichwohl eliminieren die Abkommen nicht alle Erscheinungsformen der Doppelbesteuerung. Sie enthalten kein absolutes Verbot, sondern schließen die Doppelbesteuerung (lediglich) in den ausdrücklich genannten Fällen aus (s. *Gloria*, Das steuerliche Verständigungsverfahren, S. 24 m.w.N.). Daher sind trotz zahlreicher DBA – einen Überblick zum Stand der deutschen DBA und DBA-Verhandlungen gibt das BMF-Schreiben vom 19.01.2015 – IV B 2 – S 1301/07/10017-06, abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) (abgerufen am 13.06.2015) – weder Doppelbesteuerung (anschaulich hierzu die Fallstudie zum DBA Deutschland-USA 1954 betreffend den Musiker *Pierre Boulez*, *Pierre Boulez v Commissioner of Internal Revenue* (1984) 83 TC 584, in *Shelton*, Tax Treaties, S. 188 ff.) noch Doppelfreistellung, d.h. die Erzielung „weißer Einkünfte“, ausgeschlossen.

<sup>19</sup> Das OECD-MA – zur historischen Entwicklung der Bestrebungen internationaler Organisationen zur Erarbeitung von Abkommensmustern zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung vgl. *Messere*, ET 1993, 246 f.; *Vogel*, StuW 1982, 111 (113 f.) – wird als das wichtigste Dokument im Internationalen Steuerrecht bezeichnet (vgl. *Baker*, Double Taxation Conventions, Preface iii). Allerdings ist klarzustellen, dass dies nicht in erster Linie für die praktische Auslegung einzelner DBA gelten kann, sondern vielmehr hinsichtlich der immensen Bedeutung für den Ausbau (vgl. zu der beschleunigenden Wirkung des MA 1963 *Holmes*, International Tax Policy, S. 58) und die Harmonisierung im Bereich transnationaler Abkommenspraxis, insbesondere der Vertragsgestaltung (*Vogel/Prokisch* CDFI LXXVIIIa, S. 21). Die Forderung nach größerer Einheitlichkeit und Harmonisierung im Internationalen Steuerrecht durch ein „Vertragsschema“ für „Staaten gleicher oder verschiedenartiger Steuersysteme“ auf der Grundlage von „Arbeiten internationaler Instanzen“ erhob bereits *Dorn*, StuW 1926, 97 (117 f.). *Vogel* bezeichnet das MA als „Grundlage praktisch aller Abkommen weltweit“, s. *Vogel*, SWI 2000, 103 (106); in diesem Sinne auch *Messere*, ET 1993, 246 (250). Durch die Vereinheitlichung der DBA wird Praktikabilität und Rechtssicherheit erreicht (*Lüdicke*, DBA-Politik, S. 4). Das MA ist kein völkerrechtlicher Vertrag, s. Art. 2 WÜRV, sondern nur eine „Empfehlung“ („recommendation“, vgl. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, Grundlagen Rn. 124b) ohne Rechtsverbindlichkeit (s. *Engelen* in *Douma/Engelen*, OECD Commentary, S. 52) einer internationalen Organisation – der OECD – sowohl an ihre Mitglieder (Gründungsmitglieder sind: Belgien, Dänemark, Deutschland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Island, Irland, Italien, Kanada, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Portugal, Österreich, Spanien, Schweden, Schweiz, Türkei, USA; spätere Mitglieder wurden: Australien, Finnland, Japan, Korea, Mexiko, Neuseeland, Polen, Slowakei, Tschechien, Ungarn, vgl. die Übersicht in *van Raad*, Materials, S. 2) als auch an ihre – ggf. assoziierten (Albanien, Argentinien, Armenien, Brasilien, Bulgarien, Chile, China, Elfenbeinküste, Estland, Gabun, Indien, Israel, Kasachstan, Kongo, Kroatien, Lettland, Litauen, Malaysia, Marokko, Philippinen, Rumänien, Russland, Serbien, Slowenien, Südafrika, Thailand, Tunesien, Ukraine, Vietnam, Weißrussland, vgl. die Übersicht in *van Raad*, Materials, S. 2.) – Nichtmitglieder, sich bei dem Abschluss bilateraler Abkommen an der Musterkonzeption zu orientieren (*Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, MA, Vor Art. 1 Rz. 34). Namentlich durch die Empfehlungen des Rates der OECD, bspw. vom 23.10.1997 (s. MA condensed version 2008, S. 413 f., abrufbar unter <http://www.oecd.org/data-oecd/14/32/41147804.pdf>, abgerufen am 22.2.2010; zuvor gleichlautende Empfehlungen vom 30.7.1963, 11.4.1977, 23.7.1992), erlangt das MA für die Auslegung im Einzelfall erhebliche Bedeutung. Nach diesen Empfehlungen sind die Regierungen der Mitgliedstaaten gehalten, ihren DBA das MA zugrunde zu legen, wenn der

(DE-VG)<sup>21</sup> ist –, erfolgen. Hierbei erfolgt eine Beschränkung auf typische laufende Einkünfte aus unbeweglichem, beweglichem Vermögen und aus Lizenzgebühren. Kernpunkt der abkommensrechtlichen Einkünftequalifikation ist die Frage, ob die Besitzgesellschaft (i.w.S.) Unternehmen im Sinne des Abkommensrechts ist. Nach h.M. trifft dies nur für die Besitzgesellschaft i.h.S. zu. Es wird gezeigt, dass der Unternehmensbegriff des MA einen zutiefst wirtschaftlichen Kern aufweist und sich in diesem mit dem wirtschaftlichen Verständnis einer Besitzgesellschaft i.w.S. trifft.

Im Anschluss wird die Verteilung der Besteuerungshoheiten in den denkbaren, internationalen Fallkonstellationen untersucht. Es kann grenzüberschreitend zwischen in- und ausländischen Besitzgesellschaften unterschieden werden. Bezüglich der überlassenen Wirtschaftsgüter kann zwischen in- und ausländischem unbeweglichem und beweglichem Vermögen sowie Immaterialgütern differenziert werden. Die Besitzgesellschaft kann in Form einer Personen- oder einer Kapitalgesellschaft bestehen. Auf Gesellschafterebene der Besitzpersonengesellschaft kann die ansässige (inländische) Besitzgesellschaft – wie die gebietsfremde (ausländische) – ansässige und gebietsfremde Gesellschafter haben. Betrachtet man nun die sich aus den vorgenannten Variablen entstehenden Konstellationen, so stellt sich die Frage der Zuweisung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten. Dies richtet sich nach den einschlägigen Verteilungsnormen des MA bzw. des jeweils auf die Besteuerungssubjekte anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens<sup>22</sup>. Ferner wird stets zu beachten sein, ob nach innerstaatlich-deutschem Recht der Tatbestand der Betriebsaufspaltung (im herkömmlichen Sinne – i.h.S.) erfüllt ist oder nicht. Da es hierbei zu einer unterschiedlichen Beurteilung von Einkünften kommen kann, sind Auswirkungen auf nationaler als auch auf internationaler Ebene denkbar. Auf Sonderprobleme wird an auftretender Stelle jeweils eingegangen.

Im **letzten Teil** der Arbeit werden die bestehenden nationalen<sup>23</sup> und internationalen<sup>24</sup> Problemfelder im Zusammenhang mit der Besitzgesellschaft, z.B. bei der

---

betreffende Vertragsstaat nicht Vorbehalte angemeldet hat oder im Einzelfall sachliche Gründe der Übernahme des MA entgegenstehen (*Vogel/Prokisch* CDFI LXXVIIIa, S. 30; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, S. 796 f.). Stimmen nun DBA und MA wörtlich überein, so besteht die Vermutung, dass die im DBA verwendeten Begriffe und Ausdrücke auch den mit dem MA, welches im Zeitpunkt des Vertragsschlusses existierte (s. *Waldhoff*, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen: Zweck und Rolle des OECD-Kommentars, StbJb. 2005/06, S. 162), identischen Bedeutungsinhalt haben (*Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, MA, Vor Art. 1 Rz. 51; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, S. 796 f.). Umgekehrt kann dies nicht uneingeschränkt gelten.

<sup>20</sup> So bspw. Art. 12 Abs. 1 MA und DE-VG.

<sup>21</sup> Sie stellt eine Vorgabe für die deutsche Abkommenspolitik dar, die mit Datum vom 17.4.2013 durch das BMF veröffentlicht wurde, vgl. BMF, „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ vom 17.4.2013, IV B 2 – S 1301/10/10022-32, DOK 2012/0214500, IStR 2013, Beihefter zu Heft 10, 46 ff.

<sup>22</sup> Denkbar ist aber auch der Fall, dass kein Doppelbesteuerungsabkommen eingreift, sodass entweder einseitig nationale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Platz greifen oder überhaupt keine Vermeidungsregime Anwendung finden. Auf diese Sachverhalte wird ebenfalls kurz eingegangen.

<sup>23</sup> Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung knüpft nicht oder nur bedingt an wirtschaftliche Erwägungen bei den zugrunde liegenden Sachverhalten an. Dies führt zu unbefriedigenden Ergebnissen im Hinblick auf die Auslegung des „Gewerbebetriebs“-Begriffs auf nationaler Ebene und auf internationaler Ebene, wenn dieser – je nach Abkommensauslegung – auf den abkommensrechtlichen Unternehmensbegriff „durchschlägt“.

<sup>24</sup> Ist die internationale Besteuerung modellhaft geklärt, soll untersucht werden, welche Problembereiche in Bezug auf Besitzgesellschaftskonstellationen im nationalen Recht und im Abkommensrecht – bzw. „kombiniert“ – bestehen und wie diese zu lösen sind. Auf internationaler Ebene stellt sich z.B. die Frage, ob im Ergebnis eine Übereinstimmung mit internationalen Besteuerungsprinzipien, wie beispielsweise dem Quellen- und Betriebsstättenprinzip, erzielt wird. Gleichzeitig spielen jedoch auch innerstaatliche Regelungen wie § 49 Abs. 1 und 2 EStG eine entscheidende Rolle bei der Frage, ob bspw. die in Deutschland beschränkt steuerpflichtige gebiets-

Einkünftequalifikation und bei der Verteilung der Besteuerungshoheiten, aufgezeigt<sup>25</sup>. Der eingeschlagene Lösungsweg zeigt, dass die Ursachen sowohl auf Ebene des Abkommensrechts als auch auf Ebene des nationalen Rechts ihren Ursprung finden und beseitigt werden können.

Auf MA-Ebene besteht zunächst ein Auslegungsproblem, das durch eine weite Interpretation der lex-fo-ri-Klausel aufgelöst werden kann. Ein vorschneller Rückgriff auf den nationalen „Unternehmensbegriff“ transportiert die bestehenden Probleme in das Abkommensrecht. Ein Durchschlagen des nationalen Begriffs des Gewerbebetriebs auf die Abkommensebene darf nicht erfolgen. Vielmehr ist einer autonomen Auslegung der Vorzug zu geben. Eine Besitzgesellschaft i.w.S. ist ein „Unternehmen“ i.S.d. Abkommensrechts. Ferner weist das Betriebsstättenprinzip, welches an den Grad der Teilnahme am Wirtschaftsleben des Betriebsstättenstaats anknüpft, einen wirtschaftlichen Bezug auf. Dieser darf nicht dadurch ausgeblendet werden, dass eine unzureichende nationale Erfassung eines wirtschaftlichen Sachverhalts durch einen Rückgriff auf das nationale Recht – über Art. 3 Abs. 2 MA – in das Abkommensrecht übertragen wird. Die im Rahmen der Betriebsaufspaltung i.w.S. bestehende Verteilungsproblematik kann – de lege lata – möglicherweise über die Annahme einer Betriebsstätte der Besitzgesellschaft am Ort der Betriebsgesellschaft zutreffend aufgelöst werden. Im Bereich der deutschen Abkommenspraxis sind die Reichweite und das Verständnis des Unternehmensbegriffs nicht geklärt. Trotz fehlender Definition in den anzutreffenden DBA ist der Weg eines autonomen Verständnisses des Unternehmensbegriffs gangbar. Eine Vielzahl neuerer Strömungen in Rechtsprechung und Literatur befürwortet diesen Weg.

Auf der Ebene des nationalen Rechts liegt die Lösung im Verständnis des Gewerbebetriebs-Begriffs. Als teilweiser Klassen- und teilweiser Typusbegriff stehen die zu ihm statuierten Tatbestandsmerkmale in einer Wechselbeziehung zu den zugrunde liegenden, wirtschaftlichen Abgrenzungskriterien. Sein wirtschaftlicher Kern trifft sich für den konkreten Fall einer Besitzgesellschaft mit den hierzu aufgestellten, wirtschaftlichen Verflechtungskriterien. Methodisch erfolgt dies im Rahmen der wirtschaftlichen Sachverhaltsanalyse. Die Besitzgesellschaft i.w.S. ist Gewerbebetrieb. Eine tatbestandliche Anpassung der Betriebsaufspaltungsrechtsprechung ist notwendig. Eine solche führt zu einer Restriktion der sachlichen Ebene und zu einer Modifikation (Extension und Restriktion) der personellen Ebene.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass „Gewerbebetrieb“ und „Unternehmen“ einen zutiefst wirtschaftlichen Kern aufweisen. Sowohl in der nationalen als auch in der abkommensrechtlichen Auslegung spielen wirtschaftliche Überlegungen wie Risiko, Aktivität oder Wertschöpfung eine zentrale Rolle. Der wirtschaftliche Sachverhalt der Besitzgesellschaft i.w.S. vereint diese Parameter zwangsläufig in sich, da er aufgrund einer

---

fremde Besitzgesellschaft überhaupt „inländische“ steuerbare Einkünfte erzielt. Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus beweglichem Vermögen und Lizenzgebühren wird über Art. 21 und 12 OECD-MA grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn im anderen Staat eine Betriebsstätte unterhalten wird und die Einkünfte aus beweglichem Vermögen dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) oder die den Lizenzgebühren zugrunde liegenden Rechte oder Vermögenswerte zu dieser Betriebsstätte gehören (Art. 12 Abs. 3 OECD-MA).

<sup>25</sup> Hierbei ist die Ausgangssituation klar: Grundsätzlich wird dem Staat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zugewiesen, in dem das Vermögen belegen ist (Belegenheitsprinzip). Dieses Prinzip findet seinen Niederschlag in zahlreichen OECD-MA/DBA-Normen, vgl. z.B. Art. 6 – Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen; Art. 13 Abs. 1 – Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen; Art. 13 Abs. 4 – Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an „Immobilien Gesellschaften“.

wirtschaftlichen Einheitlichkeitsbetrachtung gewonnen wird. Die Verwirklichung der Parameter ist nicht nur notwendige Sachverhaltsbedingung, sondern auch entscheidend für die Gesetzesauslegung. Eine Besitzgesellschaft i.w.S. ist Gewerbebetrieb im nationalen Recht und Unternehmen im Abkommensrecht. Eine gemeinsame Lösung könnte auf Basis eines einheitlichen Unternehmensbegriffs, im Sinne eines einheitlichen Verständnisses von „Unternehmen“ und „Gewerbebetrieb“, erzielt werden. Es bestehen viele Parallelen bei der jeweiligen Konkretisierung der Begriffe. Das abkommensrechtliche Abgrenzungskriterium der Aktivität findet sich – auf einem deutlich breiteren theoretischen Fundament – im nationalen Recht in den Kriterien der Qualität des Handelns, der Risikostruktur und der Wertschöpfung. Ferner bestehen systematische Parallelen durch den Einkünftedualismus im nationalen Recht und durch die Trennung der Einkunftsarten im Abkommensrecht.

Insgesamt verfolgt die Arbeit ein dreifaches Ziel:

Erstens will sie ein auf der Basis eines wirtschaftlichen Einheitsgedankens stehendes, konsensfähiges Konzept der Besitzgesellschaft – zunächst im wirtschaftlichen Sinne – bieten. Dieses versteht sich – nach Eingang in den Rechtsfindungsprozess als Besitzgesellschaft im weitesten Sinne – als modifizierendes, umfassendes (Gegen-)Konzept zum bisherigen, überwiegenden Verständnis einer Besitzgesellschaft i.h.S. Bei der steuerlichen Erfassung von Besitzgesellschaftssachverhalten bzw. Betriebsaufspaltungen kann nicht an den Kriterien des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung Halt gemacht werden. Die wirtschaftlichen Verflechtungen müssen vollständig und konsequent beachtet und konzeptionell erfasst werden. Über eine modifizierte wirtschaftliche Betrachtungsweise können sie Eingang in das Steuerrecht bzw. den Rechtsfindungsprozess finden.

Zweitens soll gezeigt werden, dass sich dieses wirtschaftliche Konzept im Internationalen Steuerrecht unter den wirtschaftlich geprägten Unternehmensbegriff subsumieren lässt. Unter Beachtung der untersuchten internationalen Besitzgesellschaftskonstellationen wird deutlich, dass nur ein konsequent wirtschaftliches Verständnis (i.w.S.), nicht das Verständnis im Sinne des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung (i.h.S.), zu widerspruchsfreien Ergebnissen führt.

Drittens will die Arbeit auf der Ebene des nationalen Rechts das Erfordernis einer Anpassung der Betriebsaufspaltungsrechtsprechung an die gewonnenen wirtschaftlichen Erkenntnisse aufzeigen. Eine solche ist notwendig, um die eigene wirtschaftliche Betätigung der Besitzgesellschaft i.w.S. adäquat zu erfassen. Sie ist im steuerrechtlichen Sinne Gewerbebetrieb.