

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	15
I. Einleitung und Problemstellung	19
II. Die Diskriminierungsverbote des OECD-Musterabkommens	23
1. Stellung und Relevanz des OECD-Musterabkommens im Internationalen Steuerrecht	23
1.1. Die Rechtsnatur von Doppelbesteuerungsabkommen.....	23
1.1.1. Völkerrechtlicher Hintergrund	23
1.1.2. Zum Begriff der Doppelbesteuerung.....	24
1.1.3. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen	27
1.1.3.1. Die Befreiungsmethode.....	28
1.1.3.2. Die Anrechnungsmethode	31
1.2. Geltung und Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen im nationalen Recht.....	34
1.2.1. Die Einordnung von DBA in das innerstaatliche Recht.....	34
1.2.2. Auslegung von DBA	38
1.3. Das OECD-Musterabkommen als „Vorlage“ bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen.....	43
1.3.1. Die historische Entwicklung des OECD-Musterabkommens	44
1.3.2. Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des Kommentars der OECD für die Auslegung von DBA.....	45
2. Die Diskriminierungsverbote des OECD-Musterabkommens im Einzelnen	50
2.1. Allgemeines.....	50
2.2. Das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot	52
2.2.1. Die Staatsangehörigkeit natürlicher und juristischer Personen	53
2.2.2. Die Vergleichbarkeit der Situationen	59
2.2.3. Inhalt und Rechtsfolge – Die Ungleichbehandlung nach Art 24 Abs 1 OECD-MA und ihre Beseitigung.....	65
2.3. Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot.....	68

2.4. Das Schuldnerdiskriminierungsverbot	72
2.4.1. Der personale Schutzbereich des Art 24 Abs 4 OECD-MA	73
2.4.2. Der sachliche Schutzbereich des Art 24 Abs 4 OECD-MA	76
2.5. Das Beteiligungsdiskriminierungsverbot	80
2.5.1. Der personale Schutzbereich des Art 24 Abs 5 OECD-MA	80
2.5.2. Die sachlichen Anwendungsvoraussetzungen des Art 24 Abs 5 OECD-MA	82
2.5.3. Vergleichspaarbildung und Ungleichbehandlung	84
3. Das Verhältnis der Diskriminierungsverbote des OECD-Musterabkommens zueinander	85
III. Das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung im EG-Recht	93
1. Vorbemerkung	93
2. Die Diskriminierungsverbote der Europäischen Grundfreiheiten	94
2.1. Ziel und Inhalt der Europäischen Grundfreiheiten	94
2.2. Wirkung und Reichweite der Europäischen Grundfreiheiten	97
2.2.1. Unmittelbare Anwendbarkeit und Vorrang des Gemeinschaftsrechts	97
2.2.2. Die Evolution des Schutzgehalts der Europäischen Grundfreiheiten in der Rechtsprechung des EuGH ...	98
2.2.2.1. „Offene“ und „verdeckte“ Diskriminie- rungen	98
2.2.2.2. Ausdehnung des Diskriminierungsschutzes auf „Outbound“-Situationen	100
2.2.2.3. Die Entwicklung von Diskriminierungs- zu Beschränkungsverboten	102
2.3. Konvergenz der Europäischen Grundfreiheiten	108
2.4. Die Normenprüfung des EuGH anhand der Europäischen Grundfreiheiten	109
2.4.1. Diskriminierung oder Beschränkung	109
2.4.1.1. Die Vergleichspaarbildung bei der Diskrimi- nierungsprüfung, insbesondere zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuer- pflichtigen	109
2.4.1.2. Besonderheit der Vergleichspaarbildung bei Betriebsstätten: Horizontaler Vergleich und	

	das „Gebot der Rechtsformneutralität“ aus Sicht des Betriebsstättenstaates.....	118
2.4.1.3.	Die Ungleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen	121
2.4.1.4.	Nichtdiskriminierende Beeinträchtigung von beschränkt Steuerpflichtigen	121
2.4.2.	Rechtfertigung von Beschränkungen	122
2.4.3.	Verhältnismäßigkeit	125
3.	Überblick über die Rechtsprechung des EuGH zur Diskriminierung von Betriebsstätten	126
3.1.	Vorbemerkung.....	126
3.2.	Inbound-Diskriminierung durch den Betriebsstättenstaat.....	128
3.2.1.	Avoir fiscal (C-270/83) vom 28.01.1986	128
3.2.2.	Commerzbank AG (C-330/91) vom 13.7.1993	129
3.2.3.	Halliburton Services (C-1/93) vom 12.4.1994	131
3.2.4.	Futura Participations (C-250/95) vom 15.5.1997.....	132
3.2.5.	Royal Bank of Scotland (C-311/97) vom 29.4.1999..	135
3.2.6.	Compagnie de Saint-Gobain (C-307/97) vom 21.09.1999	137
3.2.7.	CLT-UFA (C-253/03) vom 23.02.2006	140
3.3.	Outbound-Diskriminierung durch den Ansässigkeitsstaat.....	142
3.3.1.	AMID (C-141/99) vom 14.12.2000.....	142
3.3.2.	Columbus Container Services (C-298/05) vom 6.12.2007	145
3.3.3.	Deutsche Shell (C-293/06) vom 28.2.2008	147
3.3.4.	Lidl Belgium (C-414/06) vom 15.5.2008.....	150
3.3.5.	Krankenheim Ruhesitz am Wannsee (C-157/07) vom 23.10.2008	152
4.	Das Verhältnis der Grundfreiheiten und der DBA-Diskriminie- rungsverbote	155
4.1.	Allgemeines.....	155
4.2.	Die mittelbare Anwendung der Grundfreiheiten über DBA-rechtliche Diskriminierungsverbote gegenüber Drittstaaten	157
4.2.1.	Das „Delaware-Urteil“ des BFH	158
4.2.1.1.	Sachverhalt	158
4.2.1.2.	Entscheidungsgründe des BFH	158
4.2.1.3.	Meinungsstand im Schrifttum	160
4.2.1.4.	Ergebnis.....	163

4.2.2.	Fälle der mittelbaren Drittwirkung	163
4.2.2.1.	Ausdehnung des Anwendungsbereichs durch Art 24 Abs 1 OECD-MA	163
4.2.2.2.	Ausdehnung des Anwendungsbereichs durch Art 24 Abs 3 OECD-MA	167
4.3.	Fazit	170
IV.	Merkmale des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes im OECD-MA	173
1.	Persönlicher Anwendungsbereich	173
1.1.	Allgemeines	173
1.2.	Der Begriff des Unternehmens im OECD-Muster- abkommen	173
1.2.1.	Abkommensautonome Auslegung vs Interpretation nach nationalem Recht	173
1.2.2.	Abgrenzung des Unternehmensbegriffes	175
1.2.3.	„Unternehmen eines Vertragsstaats“	181
1.3.	Der Begriff der Betriebsstätte im OECD-Muster- abkommen	182
1.3.1.	Abkommensautonome Auslegung vs Interpretation nach nationalem Recht	182
1.3.2.	Merkmale einer Betriebsstätte nach der General- klausel des Art 5 Abs 1 OECD-MA	183
1.3.3.	Beispielhafte Erläuterung der Betriebsstättentat- bestände	193
1.3.4.	Negativabgrenzung in Art 5 Abs 4 OECD-MA	194
1.3.5.	Besondere Erscheinungsformen der Betriebsstätte	196
1.3.5.1.	Die Vertreterbetriebsstätte	196
1.3.5.2.	Tochtergesellschaft als Betriebsstätte	200
1.3.5.3.	Geschäftsleitungsbetriebsstätte	202
1.3.5.4.	Bauausführungen und Montagen als Betriebsstätte	204
1.3.5.5.	Die Beteiligung an einer Personengesell- schaft als Betriebsstätte	207
1.3.6.	Die Differenzierung zwischen dem Begriff der Zweigniederlassung nach innerstaatlichem Recht und der Betriebsstätte nach Abkommensrecht	208
1.3.7.	Der Unterschied zwischen der Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht	209
1.4.	Bedeutung der Staatsangehörigkeit des tätigen Unternehmers	211

1.5. Vergleich mit Gemeinschaftsrecht: persönlicher Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, insbesondere Art 43 ff EG.....	213
2. Sachlicher Anwendungsbereich.....	218
2.1. Allgemeine Reichweite der DBA-Diskriminierungsverbote und Art 24 Abs 6 OECD-MA.....	218
2.2. Der Steuerbegriff des Art 24 Abs 6 OECD-MA und seine Bedeutung für Art 24 Abs 3 OECD-MA.....	219
2.3. Vergleich mit Gemeinschaftsrecht: sachlicher Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, insbesondere Art 43 ff EG	222
3. Das Vergleichspaar des Art 24 Abs 3 OECD-MA	223
3.1. Allgemeines.....	223
3.2. Vergleichbare Tätigkeit.....	225
3.3. Vergleichbare Rechtsform.....	226
3.4. Vergleichbare Einkünfte.....	227
3.4.1. Allgemeines zum Verhältnis von Art 24 Abs 3 und den Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens.....	227
3.4.2. Die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte in Art 7 OECD-MA	229
3.4.3. Bedeutung der Selbständigkeitsfiktion in Art 7 für Art 24 Abs 3 OECD-MA.....	233
3.5. Zwischenergebnis: Bestimmung des Vergleichspaares	234
3.6. Beispielhafte Erläuterung von Vergleichspaaren	240
3.7. Vergleichbarkeit von ausländischen gemeinnützigen Gesellschaften und „Hoheitsbetrieben“.....	242
3.8. Die Vergleichbarkeit im Gemeinschaftsrecht, insbesondere im Hinblick auf gemeinnützige Gesellschaften.....	246
4. Die Schutzbereichweite des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes	252
4.1. Die „ungünstigere Besteuerung“ einer Betriebsstätte	252
4.1.1. Allgemeines.....	252
4.1.2. Zum Begriff der Besteuerung einer Betriebsstätte in Art 24 Abs 3 OECD-MA.....	253
4.1.3. Zum Begriff der Günstigkeit in Art 24 Abs 3 OECD-MA	258
4.1.4. Fazit	261
4.1.5. Vergleich des Verbotsmaßstabes der „ungünstigeren Besteuerung“ mit jenem der Grundfreiheiten des EG-Vertrages	261

4.2. Die Einbeziehung von Drittstaats-DBA in die Diskriminierungsprüfung nach Art 24 Abs 3 OECD-MA	263
4.3. Die Einschränkung des Schutzbereichs durch Art 24 Abs 3 Satz 2 OECD-MA	267
5. Möglichkeit der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung im Rahmen von Art 24 Abs 3 OECD-MA	274
5.1. Allgemeines.....	274
5.2. Vermeintliche Rechtfertigungsgründe im Rahmen von Art 24 Abs 3 OECD-MA.....	282
5.2.1. Öffentliches Interesse	282
5.2.2. Reziprozität.....	285
5.2.3. Vorteilsausgleich	286
5.2.4. Missbrauch, Steuerhinterziehung und Steuerumgehung	288
5.2.5. Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle.....	292
5.3. Ergebnis.....	293
6. Die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen das Diskriminierungsverbot.....	295
V. Anwendungsfälle des Betriebsstättendiskriminierungsverbots	301
1. Allgemeines	301
1.1. Ungleichbehandlung hinsichtlich der Besteuerungsgrundlage	301
1.2. Ungleichbehandlung hinsichtlich des Steuersatzes	306
1.3. Ungleichbehandlung hinsichtlich der Steuereinhebung	314
2. Anwendung von Art 24 Abs 3 OECD-MA im bilateralen Verhältnis am Beispiel des österreichischen Steuerrechts	320
2.1. Betriebsausgaben.....	320
2.2. Sonderausgaben.....	322
2.3. Verlustabzug.....	325
2.4. Anwendung des Schachtelprivilegs auf Betriebsstätten ausländischer Unternehmen	331
2.5. Besteuerung gemeinnütziger Gesellschaften.....	334
2.6. Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts	336
2.7. Steuersatzberechnung	339
2.7.1. § 102 Abs 3 EStG	339
2.7.2. § 102 Abs 2 Z 3 EStG.....	341
2.8. Steuererhebung durch Abzugssteuer (§ 99 EStG).....	343
2.9. Gruppenbesteuerung.....	348

2.10. Bedeutung für Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften	350
3. Anwendung von Art 24 Abs 3 OECD-MA auf Dreiecksfälle....	352
3.1. Betriebsstätten als Empfänger von Dividenden und Zinsen ..	353
3.1.1. Problemstellung und Lösung nach dem OECD-MA	353
3.1.2. Dreiecksverhältnisse und Europäische Grundfreiheiten.....	360
3.1.3. Sichtweise der österreichischen Finanzverwaltung....	366
3.2. Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften in Dreiecksfällen.....	368
VI. Zusammenfassung	373
1. DBA-Auslegung und Diskriminierungsverbote	373
2. DBA-Betriebsstättendiskriminierungsverbot	374
3. Dreiecksverhältnisse	378
4. Vergleich mit Gemeinschaftsrecht	378
Literaturverzeichnis	381
Stichwortverzeichnis.....	403
Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht	417