

Schriften zum Steuerrecht

Band 128

Nutzungsentstrickungsbesteuerung in Deutschland

Von

Jenny Broekmann



Duncker & Humblot · Berlin

JENNY BROEKMANN

Nutzungsentstrickungsbesteuerung in Deutschland

Schriften zum Steuerrecht

Band 128

Nutzungsentstrickungsbesteuerung in Deutschland

Von

Jenny Broekmann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Potsdam
hat diese Arbeit im Jahre 2016 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2017 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Druck: buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15166-0 (Print)
ISBN 978-3-428-55166-8 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85166-9 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Februar 2016 an der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam als Dissertation eingereicht. Das Promotionsverfahren wurde im Oktober 2016 abgeschlossen.

Für Zwecke der Veröffentlichung sind Neuauflagen und Ergänzungslieferungen der zitierten Literatur bis Dezember 2016 berücksichtigt.

Mein herzlicher Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Andreas Musil, für den Anstoß zu diesem Thema, die Betreuung dieser Arbeit und die zügige Korrektur.

Des Weiteren möchte ich mich auch bei Herrn Professor Dr. Lutz Lammers für die Übernahme der Zweitkorrektur und die zügige Erstellung des Zweitgutachtens bedanken.

Herrn Rechtsanwalt Dr. Jens-Uwe Hinder gilt mein Dank für die Anregung und die Möglichkeit, das Promotionsverfahren neben der beruflichen Tätigkeit durchzuführen.

Ein großer Dank gilt auch meinen Eltern, die mir das Studium der Rechtswissenschaften überhaupt erst ermöglicht haben.

Von ganzem Herzen danke ich meinem Lebensgefährten, Herrn Michael Friese, der mich während der gesamten, nicht immer leichten Zeit in jeder nur erdenklichen Weise motiviert, unterstützt und mir trotz etlicher erforderlicher Entbehrungen stets liebevollen Rückhalt gegeben hat. Darüber hinaus stand er mir mit der nötigen technischen Unterstützung beim Erstellen der Arbeit und bei der Umsetzung der Verlagsvorgaben zur Seite, wofür ich ebenfalls sehr dankbar bin.

Berlin, im Januar 2017

Jenny Broekmann

Inhaltsverzeichnis

Einleitung, Ziele der Arbeit und Gang der Untersuchung	13
A. Begriff und Entwicklung der Entstrickungsbesteuerung in Deutschland	16
I. Begriff der Entstrickung und Zielsetzung der Entstrickungsbesteuerung . . .	16
II. Entwicklung der Entstrickungsbesteuerung – Entstrickung von Wirtschaftsgütern und Nutzungen vor Inkrafttreten des SEStEG	17
1. Theorie der finalen Entnahme	18
a) Freistellungsmethode	19
b) Anrechnungsmethode und Nicht-DBA-Staaten	20
2. Ergänzungen und Abmilderungen durch die Finanzverwaltung	21
3. Zusammenfassung der Rechtslage vor dem SEStEG	21
III. Implementierung des Entstrickungsgedankens ins EStG und KStG: Rechtslage nach dem SEStEG	22
1. Wortlaut der Neuregelung durch das SEStEG – Überblick	23
a) Veräußerungstatbestand	24
b) Nutzungstatbestand	24
2. Weitere Unterschiede zur bisherigen Rechtsprechung/Rechtslage	25
a) Einbeziehung auch der Beschränkung des Besteuerungsrechts	25
b) Bewertungsansatz: Gemeiner Wert statt Teilwert oder Fremdvergleichswert	26
c) Stundungslösung des § 4g EStG	29
d) Zusammenfassung	31
IV. Kernpunkte der Kritik an der Implementierung	32
V. Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme	33
VI. Reaktionen Finanzverwaltung und Literatur	34
VII. Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2010	36
1. Gesetzgeberische Klarstellung in § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG und Relevanz für den Gang der Untersuchung	36

2. Rückwirkungsproblematik der Anwendungsvorschriften und Relevanz für den Gang der Untersuchung	37
VIII. Abkommensrechtliche Änderungen sowie Neufassung des § 1 AStG	39
IX. Gesamtergebnis zur Entwicklung der Entstrickungsbesteuerung	39
B. Tatbestandsmerkmale der Nutzungsentstrickung	41
I. Erstes Tatbestandsmerkmal „Gewinn aus der Nutzung“	42
II. Erforderliche Abgrenzungen des Nutzungsentstrickungstatbestandes aufgrund des ersten Tatbestandsmerkmals	44
1. Erste Abgrenzung: Abgrenzung zur „echten“ Nutzungsüberlassung und zur „echten“ Nutzungsentnahme	44
a) Beispiel 1: Überlassung eines materiellen Wirtschaftsgutes an Dritte	45
b) Beispiel 2: Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsgutes an Dritte	46
c) Kriterium des fehlenden Rechtsträgerwechsels	47
d) Schlussfolgerungen für den Hauptanwendungsfall der Nutzungsentstrickung	50
2. Zweite Abgrenzung: Abgrenzung zur Veräußerungsvariante	51
a) Definition der Veräußerung (Überführung)	51
b) Zuordnungsrechtliche Grundsätze bei Betriebsstätten	53
aa) Bisheriges Verständnis der Finanzverwaltung und Rechtsprechung vor Einführung der Entstrickungsnorm	53
bb) Grundsatz der Zuordnung speziell bei Nutzungsüberlassung	56
(1) Ausnahme 1: Kurzfristige Nutzungsüberlassung	56
(2) Ausnahme 2: Zeitgleiche Nutzung durch mehrere Betriebsstätten	57
cc) Zusammenfassung	58
c) Übertragbarkeit dieses Verständnisses auf die Nutzungsentstrickung in Abgrenzung zur Veräußerungsvariante	58
d) Problematik dieses Abgrenzungsmerkmals in der Praxis	65
e) Zusammenfassung zweites Merkmal der Abgrenzung	68
3. Zusammenfassung der Ergebnisse zur Abgrenzung	69
III. Zweites Tatbestandsmerkmal „Ausschluss bzw. Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts“	70
1. Begriffsbestimmung nach der gesetzgeberischen Intention	70
a) Ausschluss	72

b) Beschränkung	72
2. Fallgruppen	73
3. Originär bestehendes deutsches Besteuerungsrecht	73
4. Sonderfall: Bloße Änderungen und Neuabschlüsse von Doppelbesteuerungsabkommen	75
5. Abstrakte Gefährdungsnorm	78
6. Zusammenfassung zum zweiten Tatbestandsmerkmal	81
IV. Drittes Tatbestandsmerkmal „Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung“ – Bezugspunkt des zur Prüfung gestellten Besteuerungsrechts	81
1. Einführung	81
a) Erforderlicher Vergleich hinsichtlich des Besteuerungsrechts	81
b) Bezugspunkt des Besteuerungsrechtsvergleichs	82
c) Beispiel 1: Veranlagungszeitraum 2009, Unbeschränkte Steuerpflicht – Kranfall	83
d) Beispiel 2: Veranlagungszeitraum 2012, Unbeschränkte Steuerpflicht – Patentfall	83
2. Möglichkeiten der Auslegung	84
a) Innenverhältnis	84
aa) Grundaussagen	84
bb) Konsequenzen und Anwendung auf die beiden Beispielsfälle	86
cc) Zusammenfassung	89
b) Außenverhältnis	90
aa) Grundaussagen	90
bb) Konsequenzen und Anwendung auf die beiden Beispielsfälle	91
cc) Zusammenfassung	92
3. Abkommensrechtliche Konsequenzen der jeweiligen Ansätze	93
a) Gewinnabgrenzung nach dem OECD-Musterabkommen	93
aa) OECD-MA (2008)	94
bb) OECD-MA (2010)	95
b) Konsequenzen des jeweiligen Ansatzes	98
aa) Folgen für die auf das Innenverhältnis abstellende Ansicht	98
(1) Geltung des Art. 7 OECD-MA (2008) und Lösung des Beispiels 1	98

(2) Geltung des Art. 7 OECD-MA (2010) und Lösung des Beispiels 2	102
(3) Zusammenfassung	104
bb) Folgen für die auf das Außenverhältnis abstellende Ansicht . . .	104
(1) Geltung des Art. 7 OECD-MA (2008) und Lösung des Beispiels 1	104
(2) Geltung des Art. 7 OECD-MA (2010) und Lösung des Beispiels 2	107
(3) Zusammenfassung	110
c) Ergebnis der abkommensrechtlichen Gegenüberstellung der beiden Ansätze	110
4. Ab Veranlagungszeitraum 2013: Berichtigung von Einkünften nach § 1 Abs. 5 AStG n.F.	110
a) Überblick über die Neuregelung § 1 Abs. 5 AStG und die Zuordnung nach der BsGaV	110
b) Grundlegende Behandlung der Beispielsfälle nach § 1 AStG und BsGaV	113
c) Verhältnis zur Entstrickungsbesteuerung	115
d) Auswirkung für die auf das Innenverhältnis abstellende Ansicht . . .	119
e) Auswirkung für die auf das Außenverhältnis abstellende Ansicht . .	121
f) Zusammenfassung	123
5. Finale Zusammenfassung	124
6. Stellungnahme	124
a) Folgerungen aus dem Wortlaut	124
b) Systematische Argumente	126
c) Teleologisches Argument	128
d) Entwicklungen im Abkommensrecht	129
e) Fehlgehen des Saldoarguments	130
f) Zusammenfassung	131
C. Rechtsfolge der Nutzungsentstrickung	132
I. Gegenstand der Gleichstellung bzw. der Fiktion	132
II. Bewertung der Nutzung	137
1. Bewertungsmaßstab	137
2. Definition und Bestimmung des gemeinen Wertes der Nutzung	141
III. Gesamtergebnis zur Rechtsfolge	144

D. Zusammenfassung der Ergebnisse der Arbeit	146
E. Annex: Verbesserungsvorschläge	149
Literaturverzeichnis	154
Sachverzeichnis	163

Einleitung, Ziele der Arbeit und Gang der Untersuchung

Die ertragsteuerlichen Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung haben seit ihrer Einführung im Jahre 2006 kontinuierlich zu erheblicher Unklarheit und vielen fachlichen Diskussionen insbesondere um ihren Anwendungsbereich geführt. Sowohl nationale Änderungen wie die Einfügung der Ergänzungsregelungen im Jahre 2010, die Änderungen des Außensteuergesetzes (AStG) durch das Jahressteuergesetz 2013 als auch abkommensrechtliche Entwicklungen im Zuge der Änderung des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) haben Einfluss auf die Entstrickungsvorschriften genommen und zu neuen Fragestellungen geführt. Dabei fällt auf, dass in den meisten Erörterungen dieser Thematik lediglich auf die erste Variante der Entstrickungsvorschriften, die die Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland vorsieht (Veräußerungsvariante), eingegangen wird, während der Nutzungstatbestand allenfalls als Annex eine kurze Abhandlung erfährt, ohne dass auf die Eigenständigkeit und etwaigen Besonderheiten dieser zweiten Tatbestandsvariante konkreter eingegangen wird.

In der vorliegenden Arbeit wird daher der Schwerpunkt auf die Prüfung speziell dieser ertragsteuerlichen Nutzungsentstrickungsvorschriften in § 4 Abs. 1 Satz 3, 2. Alt. Einkommensteuergesetz (EStG) und § 12 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz, 2. Alt. Körperschaftsteuergesetz (KStG) gelegt und gefragt, ob die derzeitigen Probleme und Schlussfolgerungen, die sich auf die Veräußerungsvariante beziehen, tatsächlich ohne Weiteres auch auf den Nutzungstatbestand übertragen werden können oder ob eine gänzlich andere Beurteilung erforderlich ist.

Ziel dieser Arbeit ist es, eine umfassende Antwort auf die derzeit offenen Fragen zu finden, wie Tatbestand und Rechtsfolge zu verstehen sind, ob dem Nutzungstatbestand überhaupt ein Anwendungsbereich verbleibt und ob dieser auch vor dem Hintergrund abkommensrechtlicher Regelungen bestehen kann.

Hierzu werden im ersten Kapitel der Arbeit zunächst die Begrifflichkeit der Entstrickung, deren Zielrichtung und die Entwicklung der Entstrickungsbesteuerung in Deutschland unter Erläuterung der Theorie der finalen Entnahme und der Gesetzesbegründung zum *Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften* (SEStEG) im Allgemeinen erörtert. Insbesondere wird der Frage nachgegangen, ob es sich bei den durch das SEStEG eingeführten Entstrickungsvorschriften tatsächlich nur um eine „Klarstellung“ seitens des Gesetzgebers handelt. Auch die durch das Jahressteuergesetz 2010 eingefügten Änderungen und die damit einhergehenden Bedenken hinsichtlich einer verfassungswidrigen Rückwirkung werden auf ihre Relevanz für den Nutzungstatbestand untersucht. Die jeweiligen Besonderheiten der Entwicklung der Nutzungsentstrickung werden herausgearbeitet und es wird Stel-

lung dazu genommen, welchen Einfluss die Theorie der finalen Entnahme letztlich auf die Ausgestaltung der Nutzungsentstrickung hatte.

Im zweiten Kapitel wird sodann der Tatbestand der Nutzungsentstrickung in seine Merkmale aufgeschlüsselt und analysiert. Im Vordergrund stehen die Auslegung der Begriffe *Gewinn aus der Nutzung* (I.), *Ausschluss bzw. Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts* (III.) sowie die Bestimmung des *Bezugspunktes des Besteuerungsrechts, welches hinsichtlich des Gewinns* (IV.) beeinträchtigt sein muss. Ziel der Erörterung ist dabei die Erarbeitung eines Anwendungsbereichs des Nutzungstatbestandes. Dazu werden Kriterien für die Abgrenzung der Nutzungsentstrickung zur echten Nutzungsüberlassung bzw. -entnahme sowie insbesondere zur Veräußerungsvariante der Entstrickung herausgearbeitet und auch hinsichtlich ihrer praktischen Handhabung überprüft (II.). Unter Darstellung der Besonderheiten bei Betriebsstätten und der hierfür geltenden zuordnungsrechtlichen Grundsätze wird schließlich die innerbetriebliche kurzfristige Nutzungsüberlassung zwischen Betriebsstätten als Hauptanwendungsfall der Nutzungsentstrickung festgestellt. Für die Bestimmung, wann ein Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vorliegt, folgt die Untersuchung zunächst den gesetzgeberischen Vorstellungen dieser Begriffe, unter Erläuterung der Konsequenzen der Anrechnungs- und Freistellungsmethode. Auf den Streit um die Frage, ob bloße Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen eine Entstrickung auslösen, wird ebenso eingegangen wie auf den Charakter der Vorschrift als abstrakte Gefährdungsnorm. Im Rahmen der Auslegung des dritten Tatbestandsmerkmals (IV.) wird der These nachgegangen, dass grundsätzlich zwei verschiedene Bezugspunkte des zur Prüfung gestellten Besteuerungsrechts möglich sind, die zu völlig unterschiedlichen Konsequenzen für den Anwendungsbereich der Nutzungsentstrickung führen müssen. Einen Schwerpunkt der Arbeit bildet hierbei die Untersuchung der beiden Ansätze anhand zweier Beispiele, wobei der Aufbau der Darstellung schrittweise den seit Einführung der Entstrickungsvorschriften vollzogenen Änderungen folgt. In einem ersten Schritt werden die Unterschiede der Ansätze bezogen auf die nationale Rechtslage zum Zeitpunkt der Einführung der Entstrickungsvorschriften erarbeitet. Im zweiten Schritt, unter Erläuterung der Regelungen der OECD-Musterabkommen (OECD-MA) 2008 und 2010, werden die abkommensrechtlichen Konsequenzen bestimmt. Sodann wird die Neufassung des § 1 AStG aus dem Jahre 2013 hinzugezogen und dessen Auswirkungen auf die beiden Ansichten geprüft. Zuletzt erfolgt eine abschließende Stellungnahme zu der Frage, welcher Auffassung zur Auslegung der Nutzungsentstrickung der Vorzug zu geben ist.

Das dritte Kapitel dieser Arbeit widmet sich der Rechtsfolge der Nutzungsentstrickung. Die Problematik des für § 4 EStG umstrittenen Entnahmegegenstandes wird diskutiert, ebenso der Bewertungsmaßstab und die Definition des gemeinen Wertes der Nutzung. Dabei werden Inkonssequenzen bei der Anordnung der Rechtsfolge aufgezeigt, die an späterer Stelle der Arbeit in Verbesserungsvorschläge münden werden.

Schließlich erfolgt im letzten Kapitel der Arbeit eine abschliessende Darstellung der gefundenen Ergebnisse. An diese Zusammenfassung schließen sich darauf basierende Verbesserungsvorschläge für die Formulierung und Stellung des Nutzungstatbestandes an.