

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 188**

**Sonderbetriebseinkünfte  
als hybride Betriebsstätte  
des internationalen Steuerrechts**

**Von**

**Christoph Baier**



**Duncker & Humblot · Berlin**

CHRISTOPH BAIER

Sonderbetriebseinkünfte als hybride Betriebsstätte  
des internationalen Steuerrechts

Schriften zum Steuerrecht

Band 188

# Sonderbetriebseinkünfte als hybride Betriebsstätte des internationalen Steuerrechts

Von

Christoph Baier



Duncker & Humblot · Berlin

Die Fakultät für Wirtschaft, Recht und Gesellschaft  
der Brandenburgischen Technischen Universität Cottbus-Senftenberg  
hat diese Arbeit im Jahr 2022 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  
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen  
Druck: CPI books GmbH, Leck  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-18979-3 (Print)  
ISBN 978-3-428-58979-1 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

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

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde unter dem Titel „Sonderbetriebseinkünfte als hybride Betriebsstätte des internationalen Steuerrechts“ von der Fakultät Wirtschaft, Recht und Gesellschaft der Brandenburgischen Technischen Universität Cottbus-Senftenberg im Oktober 2022 als Dissertation angenommen. Die Untersuchung berücksichtigt den Gesetzesstand, die Judikatur und die Literatur bis einschließlich März 2022.

Meinen Dank für die während des Projekts vielfältig erfahrene fachliche und persönliche Unterstützung, möchte ich an dieser Stelle Ausdruck verleihen.

Ganz besonderer Dank gebührt meinem verehrten Doktorvater Herrn Professor Dr. Klaus Brockmeyer, der sich von Anfang an höchst aufgeschlossen gegenüber dem Projekt zeigte und sich mit großem Engagement für den Erfolg der Dissertation einsetzte. Für das mir entgegengebrachte Vertrauen, die gewährten Freiheiten sowie die inspirierende und lehrreiche Zusammenarbeit bin ich ihm sehr dankbar. Ebenso danke ich Herrn Professor Dr. Wolfram Berger ganz herzlich für die tatkräftige wissenschaftliche Betreuung meiner Dissertation als Zweitgutachter.

In besonderem Maße förderlich für die Entstehung der Arbeit war der unschätzbare Erfahrungsaustausch mit meinen Kolleginnen und Kollegen der BASF Steuerabteilung. Für die konstruktiven Diskussionen, aus denen zahlreiche wertvolle Anregungen für meine Arbeit erwachsen, bin ich vor allem dem International Tax Team der BASF SE tief verbunden.

Mein innigster Dank gebührt schließlich meiner Ehefrau und meinen Eltern für ihren ständigen und vorbehaltlosen Rückhalt. Ohne sie wäre der Erfolg dieses Projekts nicht vorstellbar gewesen. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Mannheim, Juni 2023

*Christoph Baier*



# Inhaltsverzeichnis

## *Kapitel 1*

### **Einleitung**

	19
A. Problemstellung .....	19
B. Zielsetzung und Themenabgrenzung .....	21
C. Gang der Untersuchung .....	21

## *Kapitel 2*

### **Gerechtigkeit im steuerlichen System**

	23
A. Steuergerechtigkeit und Steuerrechtfertigung als Postulat .....	23
I. Postulat in der Entwicklung eines demokratischen Prozesses .....	23
II. Postulat der politischen Philosophie .....	30
1. Kontraktualistische Gerechtigkeitstheorien .....	31
2. Kosmopolitische Gerechtigkeitstheorien .....	34
3. Politische Gerechtigkeitstheorien als Gerechtigkeitsprädikat des Steuerrechts	36
a) Steuergerechtigkeit als philosophisches Ideal politischer Akteure .....	36
b) Entwicklung steuerlicher Gerechtigkeitsprädikate .....	40
III. Postulat der Ökonomie .....	43
1. Theorien der Neoklassik .....	43
a) Entscheidungsneutralität als steuerliches Gerechtigkeitsprädikat .....	46
b) Kapitalexportneutralität als Neutralitätsparadigma .....	47
c) Kapitalimportneutralität als Neutralitätsparadigma .....	48
2. Theorien der neuen Linken .....	49
B. Dimensionsebenen gerechter Besteuerung .....	53
I. Interpersonale Steuergerechtigkeit .....	54
1. Divisionsprinzip als Lastenverteilungsparadigma .....	55
2. Äquivalenzprinzip als Lastenverteilungsparadigma .....	55
3. Leistungsfähigkeitsprinzip als Lastenverteilungsparadigma .....	56
II. Interstaatliche Steuergerechtigkeit .....	58
1. Völkerrechtliche Vorgaben für die Globaläquivalenz .....	61
2. Ursprungsprinzip und Universalprinzip im Lichte der Globaläquivalenz ....	63

3. Dysfunktionale Besteuerung als Resultat autonomer Fiskalhoheit	65
a) Mehrfachbesteuerung	66
b) Minderbesteuerung	67
C. Zwischenergebnis zur Ausformung der Steuergerechtigkeit	67

### *Kapitel 3*

<b>Sonderbetriebseinkünfte im nationalen Steuerrecht</b>	70
A. Mitunternehmerstellung als Ausgangspunkt der Sonderbetriebseinkünfte	70
B. Intension und Rechtfertigung der Sonderbetriebseinkünfte	71
I. Einkommensteuer und Körperschaftsteuer	71
II. Gewerbesteuer	73
C. Ausprägungen der Sonderbetriebseinkünfte	73
I. Sondervergütungen	73
1. Schuldrechtliche Vertragsbeziehung	74
a) Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft	75
b) Fremdkapitalüberlassung	75
c) Nutzungsüberlassung	76
2. Beitragstheorie	77
3. Temporaler Konnex binnen Mitunternehmerstellung und Leistungserbringung	78
II. Sonderbetriebsvermögen	79
1. Dogmatische Herleitung einer Rechtsgrundlage	79
2. Kategorisierung von Sonderbetriebsvermögen	80
a) Sonderbetriebsvermögen I	80
b) Sonderbetriebsvermögen II	81
c) Normenhierarchie zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II	83
d) Abgrenzung von notwendigem zu gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen	84
III. Sonderbetriebseinkünfte unter Mitwirkung gesellschaftsfremder Dritter	85
1. Einzelunternehmen	85
2. Schwester-Personengesellschaften	85
3. Mittelbare Beteiligungen	87
4. Mittelbare Vertragsbeziehungen	87

*Kapitel 4*

<b>Internationale Vorgaben zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen</b>	89
A. Base-Erosion-Profit-Shifting-Initiative der OECD	89
I. Zielsetzung und Entwicklung der Initiative	90
II. Umsetzungspflichten aus den Abschlussberichten	90
III. Abschlussbericht zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen	91
1. Terminus des hybriden Rechtsträgers und hybriden Finanzinstruments	91
2. Reichweite des Abschlussberichts auf die Sonderbetriebseinkünfte	92
IV. Betriebsstättenbericht zu Neutralisierung hybrider Betriebsstätten	94
1. Terminus der hybriden Betriebsstätte	94
a) Unberücksichtigte-Betriebsstätten-Strukturen	95
aa) Ursache	95
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte	97
b) Umgeleitete-Betriebsstätten-Zahlungen	98
aa) Ursache	98
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte	100
c) Fiktive-Betriebsstätten-Zahlungen	100
aa) Ursache	100
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte	102
d) DD-Betriebsstätten-Zahlungen	103
aa) Ursache	103
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte	104
e) Importierte-Betriebsstätten-Inkongruenzen	104
aa) Ursache	104
bb) Anwendung auf die Sonderbetriebseinkünfte	105
2. Missbrauchsvermeidungsmechanismen	106
a) Allgemeine Handlungsempfehlung	106
b) Spezifische Korrespondenzregelungen	107
V. Zwischenfazit zum Abgleich von BEPS mit der Ausformung der Steuergerechtigkeit	109
B. Anti-Tax-Avoidance-Directive der Europäischen Union	112
I. Zielsetzung und Schutzniveau	113
II. Rechtsgrundlage und Auslegungsgrundsätze	113
III. Persönlicher Anwendungsbereich	116
1. Rechtsformebene	116

a)	Relevanz innerhalb der Körperschaftsteuer	116
b)	Relevanz außerhalb der Körperschaftsteuer	117
c)	Reichweite auf die Sonderbetriebseinkünfte	118
2.	Beziehungsebene	121
IV.	Sachlicher Anwendungsbereich	122
1.	Ausgangskonstellation	122
a)	Struktur des doppelten Abzugs	122
aa)	Zahlung	123
bb)	Steuerliche Entlastung	124
(1)	Sonstige Steuererleichterungen	125
(2)	Temporär divergierende Abzüge	126
(3)	Doppelt berücksichtigte Einnahmen	127
cc)	Steuergebiet des Zahlenden und des Investors	128
b)	Struktur des Abzugs bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung	128
aa)	Steuerliche Nichtberücksichtigung	129
(1)	Einkünfte sind dem Grunde nach steuerbefreit	130
(2)	Einkünfte aus fiktiven Abzügen	130
bb)	Steuergebiet der Nichtberücksichtigung	131
(1)	Erfassung in Steuerjurisdiktion des Zahlungsleistenden	132
(2)	Erfassung in Dreieckskonstellationen	133
cc)	Betriebsstätten als hybride Gestaltung	134
2.	Rechtsfolgeebene	135
a)	Strukturen mit D/D-Ergebnissen	135
b)	Strukturen mit D/NI-Ergebnissen	137
c)	Auflösung von Normenkollisionen innerhalb der ATAD	138
d)	Auflösung von Normenkollisionen innerhalb des europäischen Sekundärrechts	140
V.	Zwischenfazit zum Abgleich von ATAD mit BEPS	141

### *Kapitel 5*

	<b>Sonderbetriebseinkünfte im internationalen Steuerrecht</b>	144
A.	Rechtstypologische Steuersubjektqualifikation	144
B.	Grenzüberschreitende Besteuerung ohne Abkommenschutz	146
I.	Outboundkonstellationen	146
1.	Konstellationen mit 2 Steuerjurisdiktionen	146
2.	Konstellationen mit 3 Steuerjurisdiktionen	149
II.	Inboundkonstellationen	151

1. Konstellationen mit 2 Steuerjurisdiktionen .....	151
2. Konstellationen mit 3 Steuerjurisdiktionen .....	153
C. Grenzüberschreitende Besteuerung mit Abkommenschutz .....	154
I. Intension des Abkommensrechts .....	155
II. Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	156
III. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	158
IV. Subjektive Abkommensberechtigung .....	162
1. Qualifikation als transparente Gesellschaft .....	162
a) Abkommensberechtigung der Mitunternehmerschaft .....	162
b) Abkommensberechtigung der Mitunternehmer .....	164
2. Qualifikation als hybride Gesellschaft .....	165
a) Doppelbesteuerungsabkommen ohne spezifische Sonderregeln .....	165
b) Doppelbesteuerungsabkommen mit spezifischen Sonderregeln .....	167
V. Objektive Abkommensberechtigung .....	168
VI. Verteilungsnormen .....	168
1. Einkünftekatalog .....	169
a) Unternehmensgewinne i. S. d. Art. 7 OECD-MA 2017 .....	169
b) Dividenden i. S. d. Art. 10 OECD-MA 2017 .....	169
c) Zinseinkünfte i. S. d. Art. 11 OECD-MA 2017 .....	170
d) Lizenz Einkünfte i. S. d. Art. 12 OECD-MA 2017 .....	170
e) Sonstige Einkünfte i. S. d. Art. 21 OECD-MA 2017 .....	171
2. Zuordnung über den Spezialitätengrundsatz und den umgekehrten Betriebs- stättenvorbehalt .....	171
3. Zuordnung über den Betriebsstättenvorbehalt .....	174
a) Konkretisierung mittels der funktionalen Zuordnung nach § 8 AStG .....	178
b) Konkretisierung mittels des Fremdvergleichsgrundsatzes nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017 .....	180
aa) Anwendbarkeit des nationalgesetzlichen AOA .....	182
(1) Auffassung des Schrifttums .....	182
(2) Auffassung der Finanzverwaltung .....	184
(3) Zwischenfazit .....	186
bb) Zuordnung nach dem nationalgesetzlichen AOA .....	188
(1) Zuordnung von Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Ver- mögenswerten .....	188
(2) Zuordnung von Dotationskapital und Fremdkapital .....	190
c) Zuordnung nach abkommensrechtlichen Spezialregelungen .....	191
4. Zuordnung zu einer Mitunternehmerbetriebsstätte .....	193

5. Zuordnung von betriebsstättenlosen Einkünften .....	195
D. Zwischenfazit zur Eingrenzung von Qualifikationskonflikten .....	199
I. Erkenntnisgewinn zu Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen I .....	199
II. Erkenntnisgewinn zu Sonderbetriebsvermögen II .....	201

### *Kapitel 6*

#### **Abgleich der internationalen Vorgaben mit dem deutschen Rechtsrahmen**

	203
A. Bilaterale Missbrauchsvermeidungsvorschriften .....	203
I. Switch-over Klauseln .....	204
1. Regelungen des Art. 23A Abs. 1 f. OECD-MA 2017 .....	204
a) Intension und Regelungsinhalt .....	204
b) Tatbestandsmerkmale .....	205
c) Rechtsfolgen für die Sonderbetriebseinkünfte .....	206
2. Regelung des Art. 23A Abs. 4 OECD-MA 2017 .....	207
a) Intension und Regelungsinhalt .....	207
b) Tatbestandsmerkmale .....	208
c) Rechtsfolge für die Sonderbetriebseinkünfte .....	209
3. Normen der deutschen Abkommenspraxis und Verhandlungsgrundlage .....	212
II. Aktivitätsvorbehalte .....	214
1. Intension und Regelungsinhalt .....	214
2. Tatbestandsmerkmale .....	215
3. Rechtsfolge für die Sonderbetriebseinkünfte .....	216
III. Subject-to-tax Klauseln .....	217
1. Intension und Regelungsinhalt .....	218
2. Tatbestandsmerkmale .....	218
3. Rechtsfolgen für die Sonderbetriebseinkünfte .....	220
B. Unilaterale Missbrauchsvermeidungsvorschriften .....	221
I. Maßnahmen mit Bezug zur Struktur Umgeleitete-Betriebsstätten-Zahlungen ...	221
1. Qualifikationsfiktion und Zurechnungsfiktion des § 50d Abs. 10 EStG .....	222
a) Rechtsentwicklung und Intension der Norm .....	222
b) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen .....	225
aa) Tatbestandsmerkmale der Doppelfiktion .....	225
bb) Rechtsfolgeebene der Qualifikationsfiktion .....	227
cc) Rechtsfolgeebene der Zurechnungsfiktion .....	229
dd) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte .....	230

(1) Sonderbetriebsvermögen I bei entgeltlichen Leistungen . . . . .	230
(2) Sonderbetriebsvermögen I bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Leistungen . . . . .	232
(3) Sonderbetriebsvermögen II . . . . .	233
c) Anwendungsreichweite . . . . .	235
aa) Outboundkonstellationen . . . . .	235
bb) Inboundkonstellationen . . . . .	237
d) Würdigung im Hinblick auf die Regelung des Art. 9 Abs. 2 ATAD . . . . .	242
2. Mechanismen zur Außerkraftsetzung der Freistellungsmethode . . . . .	244
a) Qualifikationskonflikte und Zurechnungskonflikte nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG . . . . .	244
aa) Rechtsentwicklung und Intension der Norm . . . . .	244
bb) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen . . . . .	245
(1) Terminus der Einkünfte . . . . .	246
(2) Abkommensinduzierte Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat . . . . .	247
(3) Abkommensinduzierte Minderbesteuerung im Quellenstaat . . . . .	248
cc) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte . . . . .	251
b) Gleichstellung der Steuersubjekte nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG . . . . .	253
aa) Rechtsentwicklung und Intension der Norm . . . . .	253
bb) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen . . . . .	253
(1) Steuerfreistellung aufgrund beschränkter Steuerpflicht . . . . .	254
(2) Ausnahme für Dividenden . . . . .	255
cc) Normenhierarchie zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG . . . . .	256
dd) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte . . . . .	256
c) Hybride Betriebsstätten nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG . . . . .	258
aa) Rechtsentwicklung und Intension der Norm . . . . .	258
bb) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen . . . . .	258
(1) Unberücksichtigte-Betriebsstätten-Strukturen und Umgeleitete-Betriebsstätten-Zahlungen . . . . .	258
(2) Fiktive-Betriebsstätten-Zahlungen . . . . .	259
cc) Normenhierarchie zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 f. EStG . . . . .	259
dd) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte . . . . .	260
d) Hinzurechnungsbesteuerung nach § 20 Abs. 2 AStG . . . . .	260
aa) Rechtsentwicklung und Intension der Norm . . . . .	260
bb) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen . . . . .	262
(1) Beherrschungserfordernis an der ausländischen Betriebsstätte . . . . .	262
(2) Zwischeneinkünfte einer hypothetischen Zwischengesellschaft . . . . .	264
(3) Entlastungsbeweis des § 8 Abs. 2 ff. AStG . . . . .	265
(4) Gewerbesteuerliche Auswirkungen . . . . .	267

cc) Normenhierarchie zu § 50d Abs. 10 EStG	268
dd) Normenhierarchie zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ff. EStG	269
ee) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte	271
e) Würdigung im Hinblick auf die Regelung der Art. 9 Abs. 2, 5 ATAD	273
3. Abzugsbeschränkung des § 4k EStG	274
a) Rechtsentwicklung und Intension der Norm	274
b) Persönlicher Anwendungsbereich	275
c) Sachlicher Anwendungsbereich	277
aa) Rechtsträgern und Schuldverhältnissen nach § 4k Abs. 2 EStG	277
(1) Tatbestandsmerkmale im Angesicht internationaler Vorgaben	278
(a) Aufwandsbegriff	278
(b) Keine tatsächliche Besteuerung in einem Staat	278
(c) Zahlungen an hybride Rechtsträger und fingierte Zahlungen	279
(d) Rückausnahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen	280
(2) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte	281
bb) Hybride Betriebsstätten nach § 4k Abs. 3 EStG	284
(1) Tatbestandsmerkmale im Angesicht internationaler Vorgaben	284
(a) Inkongruente Zuordnung oder Zurechnung von Zahlungen	284
(b) Rückausnahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen	286
(2) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte	286
II. Maßnahmen mit Bezug zur Struktur DD-Betriebsstätten-Zahlungen	287
1. Abzugsbeschränkung des § 4i EStG	287
a) Rechtsentwicklung und Intension der Norm	287
b) Evaluierung der Komponenten im Einzelnen	289
aa) Aufwendungen mit den Attributen von Sonderbetriebsausgaben	289
bb) Minderung der Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat	290
cc) Rückausnahme bei parallelem Besteuerungszugriff	291
c) Normenhierarchie zur Doppelfiktion des § 50d Abs. 10 EStG	292
d) Reichweite auf die Sphäre der Sonderbetriebseinkünfte	293
e) Würdigung im Hinblick auf die Regelung des Art. 9 Abs. 1 ATAD	295
2. Abzugsbeschränkung bei Zahlungen nach § 4k Abs. 4 EStG	297
a) Tatbestandliche Evaluierung unter Bezugnahme internationaler Vorgaben	297
aa) Abzugsbeschränkung des § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG	297
bb) Fingierte Abzugsbeschränkung des § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG	298
cc) Rückausnahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen	299
dd) Outboundkonstellationen nach § 4k Abs. 4 Satz 4 EStG	299
b) Normenhierarchie zur Korrespondenzregelung des § 4i EStG	301

*Kapitel 7*

<b>Fortentwicklung des Konzepts der Sonderbetriebseinkünfte</b>	304
A. Modifizierung im engeren Sinne	304
I. Abschaffung des Konstrukts	304
II. Isolierte Eliminierung der steuersystematischen Schwachstellen	305
III. Vollharmonisierung durch Entscheidungsharmonie und Qualifikationsverkettung	307
B. Modifizierung im weiteren Sinne	311
I. Globales Mindestbesteuerungsniveau für multinationale Unternehmen	311
II. Öffentliche Transparenz im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung	313
III. Einheitliches Unternehmenssteuersystem innerhalb der Europäischen Union	314

*Kapitel 8*

<b>Fazit</b>	317
<b>Literaturverzeichnis</b>	329
<b>Sachwortverzeichnis</b>	378

## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Unberücksichtigte-Betriebsstätten-Strukturen .....	96
Abbildung 2: Umgeleitete-Betriebsstätten-Zahlungen .....	99
Abbildung 3: Fiktive-Betriebsstätten-Zahlungen .....	101
Abbildung 4: DD-Betriebsstätten-Zahlungen .....	103
Abbildung 5: Importierte-Betriebsstätten-Inkongruenzen .....	105
Abbildung 6: Handlungsempfehlungen von BEPS .....	109
Abbildung 7: Abgleich der Handlungsempfehlungen von ATAD mit BEPS .....	141

## **Abkürzungsverzeichnis**

Soweit Abkürzungen nicht an Ort und Stelle im Text aufgelöst werden, wird verwiesen auf:  
*Kirchner, Hildebert (Begr.), Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 7. Aufl., Berlin 2021.*



## Kapitel 1

# Einleitung

## A. Problemstellung

Niemals standen Fragen der internationalen Besteuerung mehr im Fokus politischer Agenden als heute.<sup>1</sup> Während supranationale Grundfreiheiten und Handelsabkommen multinationalen Unternehmen zunehmend gewährleisten, weitestgehend ohne Einschränkungen über nationale Grenzen hinaus agieren zu können, steht diesem modernen Wirtschaftsraum ein Sammelsurium unilateral fragmentierter Ertragsteuerrechte gegenüber.<sup>2</sup> Innerhalb der Europäischen Union ist immerhin noch eine bruchstückhafte Harmonisierung direkter Steuern vorhanden. Außerhalb fehlt diese jedoch, da es jedem Souverän zunächst frei steht, Lebenssachverhalte nach eigenen Vorstellungen zu besteuern.<sup>3</sup> Dementsprechend weichen die einzelnen Besteuerungssysteme zwangsläufig voneinander ab, sodass ein wirtschaftlich identischer Lebenssachverhalt in verschiedenen Staaten divergierende steuerliche Würdigung erfahren kann.<sup>4</sup> In diesem Kontext hat sich der Terminus des Qualifikationskonflikts manifestiert.<sup>5</sup> Qualifikationskonflikte gehören zu den komplexesten und elementarsten Themengebieten des internationalen Steuerrechts und stellen einen alltäglichen Baustein grenzüberschreitender Steuerplanungen dar.<sup>6</sup> Gerade in Ausprägung hybrider Gestaltungen sind Qualifikationskonflikte unter multinationalen Unternehmen<sup>7</sup> weit verbreitet, woraus für betroffene Staaten signifikante Erosionen des Steuersubstrats und negative Konsequenzen für Transparenz, Wettbewerb, Effizienz und Steuergerechtigkeit resultieren.<sup>8</sup>

Diese Gegebenheiten nahmen OECD und G-20 Staaten zum Anlass im Rahmen der Base-Erosion-Profit-Shifting<sup>9</sup>-Initiative, einem überstaatlich abgestimmten Projekt gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen, die vielschichtigen Regelungslücken bei missbräuchlichen

---

<sup>1</sup> Vgl. OECD, *Effekte hybrider Gestaltungen*, 2017, 3.

<sup>2</sup> Vgl. *Pinkernell*, FR 2013, 737.

<sup>3</sup> Vgl. *Kahlenberg/Radmanesh*, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 9, Rn. 1, 3, 74; *Schnitger*, in: Östreicher, BEPS, 3.

<sup>4</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 2016, 1258.

<sup>5</sup> Vgl. *Beck*, *Qualifikationskonflikte*, 2017, 2.

<sup>6</sup> Vgl. *Kaminskiy*, *Korrespondenzregelungen*, 2020, 27.

<sup>7</sup> Vgl. Europäische Kommission, *Kommissionsuntersuchung ergibt keine selektive steuerliche Begünstigung von McDonald's durch Luxemburg*, 19.09.2018, Zugriffsdatum: 01.01.2022.

<sup>8</sup> Vgl. OECD, *Effekte hybrider Gestaltungen*, 2017, 11.

<sup>9</sup> Im Folgenden: BEPS.

Qualifikationskonflikten zu identifizieren und entsprechende Gegenmaßnahmen zu entwickeln. Im Wege der Analyse stellte die OECD fest, dass die Steuervermeidungsgestaltungen transparente Gesellschaftsstrukturen nutzen.<sup>10</sup> Gesellschaftsstrukturen wie sie auch das deutsche Steuersystem der Sonderbetriebseinkünfte kennt.<sup>11</sup> Ausgehend von diesem Erkenntnisgewinn verabschiedete die Europäische Union die Anti-Tax-Avoidance-Direktive,<sup>12</sup> welche die Mitgliedsstaaten verpflichtet, spezifische Neutralisierungsregelungen der BEPS-Initiative in innerstaatliches Recht zu transformieren. Der Mechanismus markiert einen Paradigmenwechsel europäischer Politik, da im Bereich der direkten Steuern erstmals eine Gemeinschaftsrichtlinie nicht Handelshemmnisse abbaut, sondern Mindeststandards für steuerliche Schrankenregelungen errichtet.<sup>13</sup>

Wenngleich im deutschen Rechtsrahmen bereits einschneidende und effektive Missbrauchsvermeidungsvorschriften implementiert sind, ergab ein Abgleich der Bundesrepublik mit den europäischen Zielvorstellungen, dass umfassender Handlungsbedarf besteht. Aus diesen Gründen publizierte das BMF am 30.06.2021 ein ATAD-Umsetzungsgesetz, welches weitreichende Modifikationen für Besteuerungssinkongruenzen bei hybriden Gestaltungen vorsieht. Von den Anpassungen betroffen ist auch das Besteuerungssystem der Sonderbetriebseinkünfte, was sich vordringlich aus 2 Gründen als prekär erweist.<sup>14</sup> Zum einen ist das deutsche Konzept der Sonderbetriebseinkünfte weltweit nahezu einzigartig.<sup>15</sup> Gerade bei grenzüberschreitenden Besteuerungskonstellationen hat sich die Thematik als vielschichtig und folgens schwer erwiesen. Naturgemäß erscheint eine angemessene Berücksichtigung der Sonderbetriebseinkünfte im Rahmen der BEPS-Initiative und der hierauf basierenden ATAD *prima facie* unrealistisch. Zum anderen hat sich die Bundesrepublik bei Umsetzung der europäischen Vorgaben offensichtlich nicht mit den Folgewirkungen auf die Sonderbetriebseinkünfte auseinandergesetzt, was sich bereits daran illustriert, dass Wechselwirkungen zwischen dem neu implementierten § 4k EStG und dem bereits für die Sonderbetriebseinkünfte bestehenden § 4i EStG nicht thematisiert wurden.

---

<sup>10</sup> Vgl. OECD, Effects of Branch Mismatch Arrangements, 2017, 9.

<sup>11</sup> Vgl. OECD, Effects of Branch Mismatch Arrangements, 2017, 21, Rn. 31.

<sup>12</sup> Im Folgenden: ATAD.

<sup>13</sup> Vgl. *Bizioli*, EC Tax Review 2017, 167; *Kahlenberg*, StuB 2016, 911; *Musil*, FR 2018, 940; Anzumerken ist, dass partiell bereits die Implementierung der Korrespondenzregelung in der Mutter-Tochter-Richtlinie Belastungen mit sich brachte. Allerdings war die Grundausrichtung der Richtlinie eine begünstigende Zielsetzung, *Örtel*, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Kap. A, Rn. 41; *Oppel*, IStR 2016, 797.

<sup>14</sup> Die Relevanz wird bereits daran evident, dass in Deutschland rund 1.245.000 Personengesellschaften und Gemeinschaften mit gewerblichen Einkünften existieren, die summa summarum 131 Mrd€ an positiven, gewerblichen Einkünften erzielen, Vgl. Statistisches Bundesamt, Statistik über die Personengesellschaften und Gemeinschaften – 2016, 30.04.2021, Zugriffsdatum: 01.01.2022.

<sup>15</sup> Vgl. *Kollruss*, FR 2015, 351; *Spengel/Schaden/Wehrße*, StuW 2012, 106 f.; *Wassermeyer*, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, PersG, Rn. 2.13.

## B. Zielsetzung und Themenabgrenzung

Vorliegende Arbeit analysiert, inwieweit Sonderbetriebseinkünfte im internationalen Steuerrecht die Prinzipien gleichheitsgerechter Besteuerung, unter besonderer Berücksichtigung multinationaler Projekte zur Abwehr ungerechtfertigter Steuervermeidungen, verwirklichen. In diesem Zusammenhang wird kritisch beleuchtet, wie Missbrauchsvermeidungsvorschriften *de lege lata* die Systematik der Sonderbetriebseinkünfte modifizieren, um konzeptionellen Adaptierungsbedarf *de lege ferenda* für den deutschen Rechtsrahmen aufzuzeigen. Den Untersuchungsgegenstand bilden die Regelungen zu Sonderbetriebseinkünften bei originär gewerblicher Mitunternehmerschaften einerseits sowie die Abschlussberichte der BEPS-Initiative und die ATAD andererseits. Bei Letzterem ergeben sich die untersuchungsrelevanten Verlautbarungen aus den Ausführungen der OECD zur „Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen“ im BEPS-Aktionsplan sowie aus den Art. 2, 9 der ATAD. Bei den Sonderbetriebseinkünften sind die ertragsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Normierungen relevant, weswegen auf umsatzsteuerliche, lohnsteuerliche und vergaberechtliche Aspekte nicht eingegangen wird. Auch eine verfassungsrechtliche Würdigung, der in diesem Zusammenhang untersuchten Regelungen, soll nicht Gegenstand der Arbeit sein.

## C. Gang der Untersuchung

Im Anschluss zum einleitenden Kapitel 1 widmet sich Kapitel 2 den theoretischen Grundlagen der Steuergerechtigkeit und Steuerrechtfertigung. Für die Frage der gerechten Allokation von Sonderbetriebseinkünften bilden die herausgearbeiteten Gerechtigkeitsprädikate das Fundament der weiteren Analyse und dienen als Referenzmaßstab für die kategorisierende Evaluierung der Missbrauchsvermeidungsregelungen. Differenziert wird dazu zwischen den einzelnen Dimensionsebenen, auf die sich eine gerechte Besteuerung zu beziehen hat.

Kapitel 3 vermittelt das theoretische Fundament der Sonderbetriebseinkünfte für die weitere Untersuchung. Eingangs werden die konzeptionellen Beweggründe und Rechtfertigungsgründe getrennt nach Steuerarten beleuchtet. Hieran schließt die Erörterung der tatbestandlichen Voraussetzungen sowie Klassifizierung der einzelnen Ausprägungen an, wobei Inkonsistenzen zur inneren Systematik und Intension der Sonderbetriebseinkünfte offengelegt werden.

Kapitel 4 problematisiert die Kohärenz zwischen den supranationalen Entwicklungen zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten bei hybriden Betriebsstätten und dem deutschen Rechtskonstrukt der Sonderbetriebseinkünfte. Zu diesem Zweck bewegt sich die Untersuchung entlang des Entstehungsprozesses von den diagnostizierten Strukturen der OECD über die Regelungsempfehlungen der Abschlussberichte bis hin zu den Transformierungen in die europäische Richtlinie. Gleichlaufend erfolgt eine zweigeteilte Analyse. Zum einen werden die Schnitt-