

Michael Brandl

Mehrfachansässigkeit im Ertragsteuerrecht

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	1
I. Problemaufriss.....	1
II. Gang der Darstellung.....	4
B. Begründung der Ansässigkeitserkmale in Deutschland und anderen Ländern	7
I. Wohnsitz.....	8
1. Auslegung des Merkmals im deutschen Recht	8
2. Auslegung des Merkmals in anderen Ländern.....	13
a) Beispiel Österreich	13
b) Beispiel Schweiz.....	14
c) Beispiel Frankreich.....	15
d) Beispiel USA.....	15
e) Beispiel Großbritannien	15
3. Einschränkungen nach Doppelbesteuerungsabkommen	16
II. Gewöhnlicher Aufenthalt	16
1. Auslegung des Merkmals im deutschen Recht	16
2. Auslegung des Merkmals in anderen Ländern.....	21
a) Beispiel Österreich	21
b) Beispiel Schweiz.....	21
c) Beispiel Frankreich.....	22
d) Beispiel USA.....	22
e) Beispiel Großbritannien	23
3. Einschränkungen nach Doppelbesteuerungsabkommen	23
III. Ort der Geschäftsleitung	23
1. Begriff nach deutschem Recht	23
2. Sonderproblem der Personengesellschaften	26

a)	Situation mit zwei Staaten.....	27
b)	Involvierung von drei Staaten	29
3.	Auslegung des Merkmals in anderen Ländern.....	30
a)	Beispiel Österreich	30
b)	Beispiel Schweiz.....	30
c)	Beispiel Frankreich.....	31
d)	Beispiel USA.....	31
e)	Beispiel Großbritannien.....	31
IV.	„Anderes ähnliches Merkmal“.....	32
1.	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 II EStG.....	32
2.	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 III EStG.....	32
3.	Weitere Merkmale.....	33
4.	Sitz.....	34
5.	Weitere Merkmale in anderen Staaten.....	36
a)	Beispiel Österreich	36
b)	Beispiel Schweiz.....	36
c)	Beispiel Frankreich.....	37
d)	Beispiel USA und Großbritannien	37

C. Vorgehensweise bei Doppelansässigkeit

	nach dem OECD-MA.....	39
I.	Art. 4 II OECD-MA.....	39
1.	Ständige Wohnstätte	40
2.	Mittelpunkt der Lebensinteressen.....	45
3.	Gewöhnlicher Aufenthalt.....	50
4.	Staatsangehörigkeit.....	53
5.	Regelung im gegenseitigen Einvernehmen.....	54
II.	Art. 4 III OECD-MA	57
1.	Anwendungsbereich.....	57
2.	Unterschiedliche Auslegung des Art. 4 III OECD-MA.....	58

a)	Unterschiedliches nationales Verständnis.....	59
b)	Autonome Auslegung	60
c)	Frühere Änderungsvorschläge zu Art. 4 III OECD-MA	63
d)	Änderung des OECD-Musterkommentars 2008 und deren Folgen.....	64
3.	Alternativformulierung: Art. 4 Tz. 24.1 OECD-Musterkommentar	65
4.	Sonderproblem: Tatsächlicher Ort der Geschäftsleitung in Drittstaat	67
5.	Mehrfache Ansässigkeit einer Gesellschaft.....	68
6.	Keine Situation der Doppelansässigkeit	68

D. Steuerliche Wirkungen der Doppelansässigkeit.....73

I.	Veränderungen der Steuerlast.....	73
1.	Natürliche Personen.....	73
a)	Grundsätzliche Betrachtungen.....	74
aa)	Untersuchung zu den Überschusseinkünften.....	74
bb)	Vergleich von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht.....	77
b)	Konkrete Einzelfälle	79
aa)	Situation 1 (Vergleich bei einfachem Fall)	79
bb)	Situation 2 (Quelleneinkünfte aus Drittstaaten).....	81
cc)	Situation 3 (Fall mit Außensteuergesetz)	83
2.	Kapitalgesellschaften.....	86
a)	Keine Betrachtung von Personengesellschaften.....	87
b)	Konkrete Einzelfälle (z.B. „Dreiecksverhältnisse“).....	87
aa)	Situation 1.....	90
bb)	Situation 2 (Quelleneinkünfte aus Drittstaaten).....	91
cc)	Situation 3 (Dividendenzahlung an Person im Drittstaat).....	93
dd)	Situation 4 (keine drei Abkommen)	94

II.	Spezialbegriff „Treaty Shopping“	95
1.	Verschiedene Gestaltungsformen.....	96
a)	Treaty Shopping im engeren Sinne	96
b)	Directive Shopping.....	98
c)	Rule Shopping.....	99
2.	Abkommensrechtliche Klauseln zur Missbrauchsbekämpfung	100
a)	„subject-to-tax“ Klauseln	101
b)	„channel approach“	102
c)	Aktivitätsklauseln.....	103
d)	„switch over“ Klauseln	103
e)	„Limitation on Benefits“ Klauseln.....	103
f)	Spezielle Anti Treaty Shopping Regelungen.....	105
3.	Nationale Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung.....	106
a)	§ 42 AO	107
b)	§ 50d III EStG	108
c)	§ 50d IX EStG.....	110
d)	§ 50g IV EStG.....	110
III.	Ergebnis	111

E. Mehrfachansässigkeit.....113

I.	Bisheriges Vorgehen bei der Mehrfachansässigkeit	113
1.	Nicht natürliche Personen	113
a)	Ansicht des niederländischen Finanzministeriums	115
b)	Entscheidung des Hoge Raad vom 28. Februar 2001	115
c)	Bewertung.....	117
d)	Beispielhafte Konstellation mit Dreifachansässigkeit.....	120
2.	Natürliche Personen.....	121

a)	Meinung des niederländischen Finanzministeriums.....	121
b)	Bewertung.....	122
c)	Vorgehen bei Dreifachansässigkeit	122
d)	Beispielsfall mit vierfacher Ansässigkeit	123
3.	Kritische Punkte zu dieser Auslegung	124
II.	Vorgehen nach der Änderung des OECD-Musterkommentars 2008	124
1.	Erläuterung der neuen Kommentierung im Musterkommentar	125
2.	Kritische völkerrechtliche Betrachtung der „neuen Kommentierung“	127
3.	Grundsätze der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen.....	129
a)	Art. 31 WVK.....	131
b)	Art. 32 WVK.....	132
c)	Art. 33 WVK.....	133
d)	Weitere völkerrechtliche Regeln der Vertragsauslegung	134
4.	Besonderheiten bei der Auslegung der DBA.....	134
a)	Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung	137
aa)	Rechtliche Verbindlichkeit des Musterkommentars.....	139
bb)	Bindung an den Musterkommentar kraft rechtlicher Prinzipien	142
(1)	Abkommen zwischen OECD-Mitgliedstaaten	143
(2)	Abkommen zwischen einem OECD-Mitgliedstaat und einem Nichtmitgliedstaat	146
(3)	Abkommen zwischen Nichtmitgliedstaaten.....	146
(4)	Stellungnahme.....	146
cc)	Subsumtion unter Art. 31 II WVK	149

(1) Begründung.....	150
(2) Stellungnahme zur Subsumtion unter Art. 32 II lit. a WVK	151
(3) Stellungnahme zur Subsumtion unter Art. 31 II lit. b WVK	154
dd) Subsumtion unter Art. 31 I WVK.....	155
(1) Begründung.....	155
(2) Stellungnahme.....	156
ee) Subsumtion unter Art. 31 IV WVK.....	157
(1) Begründung.....	157
(2) Stellungnahme.....	158
ff) Beachtung über Art. 32 WVK.....	160
(1) Begründung.....	160
(2) Stellungnahme	161
gg) Differenzierte Ansichten.....	165
(1) Abgrenzung nach Version des Musterkommentars.....	165
(2) Stellungnahme.....	167
(3) Abgrenzung nach Art der Aussagen im Musterkommentar	168
(4) Stellungnahme.....	169
(5) Berücksichtigung des Musterkommentars im Rahmen teleologischer Auslegung	170
(6) Stellungnahme.....	170
hh) Bedeutendes Auslegungsmittel außerhalb der WVK	171
(1) Begründung.....	171
(2) Stellungnahme.....	172
ii) Rechtsprechung.....	172
(1) Kanadischer Supreme Court	172
(2) Bundesfinanzhof	173
(3) Conseil d’Etat in Frankreich	175
(4) Hoge Raad in den Niederlanden	175
(5) Verwaltungsgerichtshof in Österreich.....	176

(6) USA	176
jj) Ergebnis	176
b) Dynamische oder statische Auslegung.....	179
aa) Aspekte für dynamische Auslegung	181
(1) Art. 31 III lit. a WVK.....	182
(2) Art. 31 III lit. b WVK.....	183
(3) Art. 31 III lit. c WVK.....	184
(4) Art. 32 WVK.....	184
(5) Anderweitige Berücksichtigung.....	186
bb) Aspekte für statische Auslegung	187
cc) Differenzierte Ansichten.....	190
(1) Begründung.....	190
(2) Stellungnahme.....	191
dd) Rechtsprechung.....	193
(1) Kanadischer Supreme Court.....	193
(2) Bundesfinanzhof	193
(3) Conseil d'Etat in Frankreich	194
(4) Hoge Raad in den Niederlanden	195
(5) Verwaltungsgerichtshof in Österreich.....	195
(6) USA	195
ee) Ergebnis	196
5. Folge für die Kommentierung zu Art. 4 I 2 OECD-MA.....	199
6. Kritik und Problemfälle der „neuen Kommentierung“	201
a) Fehlerhafte Auslegung des Art. 4 I 2 OECD-MA.....	201
b) Nachteile dieser Interpretation.....	203
c) Schwierigkeiten durch „frühere“ Abkommen.....	205
d) Verfahren bei Dreifachansässigkeit.....	206
e) Verfahren bei Vierfachansässigkeit	207
f) Sichtweise des Bundesfinanzhofes	208
7. Ergebnis.....	209

F. Steuerliche Wirkungen der Mehrfachansässigkeit	211
I. Veränderungen der Steuerlast.....	211
1. Natürliche Personen.....	211
2. Kapitalgesellschaften.....	212
II. „Treaty Shopping“ durch Mehrfachansässigkeit	215
 G. Zusammenfassung der Ergebnisse	 217

Literaturverzeichnis	XVII
-----------------------------------	------

Anhang	XXVII
---------------------	-------

I. Auszüge des OECD-Musterabkommens 2014 (in englischer Sprache).....	XXVII
II. Auszüge des OECD-Musterkommentars 2014 (in englischer Sprache).....	XXXIII