



Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Geschäftsführende Herausgeber:

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln · Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

Mitherausgeber:

Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz · Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster ·
Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest, München · Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln · Prof. Dr. Hanno
Kube, Heidelberg · Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin · Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München ·
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

Verantw. Redakteur: Prof. Dr. Gary Rüschen, Nordkirchen

steuer-und-wirtschaft.de

Zwei, die zusammengehören:
ZEITSCHRIFT



Profitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

Abhandlungen >	Jochen Hundsdorfer – Inflation, Nominalwertprinzip und objektives Nettoprinzip in der Unternehmensbesteuerung	295
	Christoph Neunzig / Sebastian Schanz – Verhinderte das InflAusG die kalte Progression? – Eine Analyse der Tarifänderungen 2023	304
	Jost H. Heckemeyer / Peter Nippel – Finanzierung und Steuern – Auswirkungen der Debt Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA) auf steuerliche Anreize in der Wahl der Kapitalstruktur	317
	Marc Desens – Steuerliche Standortpolitik durch Stärkung von Wachstumschancen – Eine rechtliche Würdigung angestrebter und diskutierter Maßnahmen	329
	Peter Bräumann / Georg Kofler / Michael Tumpel – Gliedstaatliche Einkommensteuer-Zuschläge mit Wohnsitzanknüpfung im EU-/EWR- Recht – Grundfreiheitsliche Anforderungen an die Behandlung von Nichtansässigen am Beispiel des liechtensteinischen Gemeinde- und Landeszuschlags	346
	Florian Haase – Ein Plädoyer für das Konzept der sog. Unterbetriebs- stätte im internationalen Steuerrecht	356
	Anna Anderwald – Steueranknüpfungspunkt „Konsum“ – 30 Jahre Konsumorientierung des österreichischen Steuersystems	364



Abhandlungen

*Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer, Berlin**

Inflation, Nominalwertprinzip und objektives Nettoprinzip in der Unternehmensbesteuerung

STUW0060114

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Nominalwertprinzip als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip
3. Wirkungen der Inflation auf die Erfolge vor Steuern: Eine vorläufige Analyse
4. Wirkung der Inflation auf die reale Steuerbelastung bei Besteuerung nach dem Nominalwertprinzip
5. Inflationsbereinigung des Eigenkapitals als geeignete Gegenmaßnahme
6. Zusammenfassung

Der Beitrag untersucht die Auswirkungen der Inflation auf die Unternehmenssteuerbelastung bei Geltung des Nominalwertprinzips. Er knüpft an die Diskussion in den 1970er Jahren an, aus der das Konzept der Zinsbereinigung (Allowance for Corporate Equity) hervorgegangen ist. Angesichts der hohen Inflationsraten seit 2021 wird öffentlich diskutiert, inwieweit auch die Fiskalpolitik für die Inflationsbekämpfung relevant ist. Ich vertrete die These, dass das Nominalwertprinzip gegen das objektive Nettoprinzip verstößt. Die inflationsbedingte Minderung des realen Werts des Kapitalstocks eines Unternehmens ist als durch die Erwerbstätigkeit veranlasste Vermögensminderung zu sehen. Eine Analyse der bereits verfügbaren Jahresabschlüsse deutscher Kapitalgesellschaften zeigt, dass im Jahr 2022 die (nominale) Ertragslage eher unterdurchschnittlich war. Vielen Unternehmen scheint es (noch) nicht gelungen zu sein, die im Jahr 2022 eingetretenen Erhöhungen der Einstandspreise an die Kunden weiter-

zugeben und so die Erfolge stabil zu halten. In realer Betrachtung ergibt sich entsprechend für das Jahr 2022 eine ungewöhnlich niedrige Performance. Das Zusammenwirken von Nominalwertprinzip und hoher Inflationsrate führt im Jahr 2022 zugleich zu einer ungewöhnlich hohen (realen) Steuerlast. Für etwa $\frac{1}{4}$ der Unternehmen reicht der nominale Jahresüberschuss nicht aus, um die (vereinfacht berechneten) Steuern und den inflationsbedingten Wertverlust zu decken. Die „Steuer auf die Inflation“ führt für viele Unternehmen zu hohen (> 50 %) oder sogar enteignenden (> 100 %) realen Effektivsteuersätzen und stellt demnach ein praktisch relevantes Problem dar. Wenn Unternehmen künftig versuchen, die „Steuer auf die Inflation“ auf die Kunden überzuwälzen, besteht die Gefahr, dass das Nominalwertprinzip die Inflation materiell beschleunigt. Das Problem der „Steuer auf die Inflation“ kann gelöst werden, indem auf das eingesetzte Eigenkapital Betriebsausgaben in Höhe der Inflationsrate abgezogen werden (Inflationsabzugsbetrag). Eine solche Inflationsbereinigung unterscheidet sich von einer (aus dem Gedanken der Inflationsbereinigung entstandenen) Zinsbereinigung konzeptionell nur darin, dass zur Berechnung des Abzugsbetrags anstelle des nominalen Marktzinssatzes die Inflationsrate angesetzt wird.

* Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Freien Universität Berlin. Der vorliegende Beitrag ist eine gekürzte und aktualisierte Version eines Vortrags, den der Verf. im Februar 2023 bei den Berliner Steuergesprächen vorgetragen hat. Er bedankt sich bei Kay Blaufus, Michael Henning, Christian Kaeser, Dirk Kiesewetter, Rainer Niemann, Arne Schnitger und Franz W. Wagner für hilfreiche Hinweise.



*Christoph Neunzig / Prof. Dr. Sebastian Schanz, beide Bayreuth**

Verhinderte das Inflationsausgleichsgesetz die kalte Progression? – Eine Analyse der Tarifänderungen 2023

STUW0057219

Inhaltsübersicht

- 1 Problemstellung
- 2 Kalte Progression als Folge eines progressiven Einkommensteuertarifs
 - 2.1 Der Progressionsbegriff und die verschiedenen Progressionsarten
 - 2.2 Maßnahmen zur Kompensation kalter Progression
 - 2.3 Quantifizierung kalter Progressionseffekte
 - 2.3.1 Quantifizierung der relativen Belastung
 - 2.3.2 Quantifizierung als nominelle Belastung
- 3 Belastungsanalyse der Tarifänderungen 2023 durch das Inflationsausgleichsgesetzes
 - 3.1 Annahmen des Gesetzgebers
 - 3.1.1 Bruttoeinkommenssteigerung in Höhe der Inflationsrate
 - 3.1.2 Annahme einer Inflationsrate von 6,3 %
 - 3.1.3 Vernachlässigung außertariflicher Einkommensermittlungsvorschriften
 - 3.2 Analyse unter den Annahmen des Gesetzgebungsverfahrens ($g = i = 6,3 \%$)
 - 3.3 Steigerungsrate des Bruttonominaleinkommens entspricht nicht der Inflationsrate ($g \neq i = 6,3 \%$)
 - 3.4 Erweiterung der Analyse: Inflationsrate entspricht nicht 6,3 % ($i \neq 6,3 \%$)
- 4 Fazit
- 5 Literatur

Im vergangenen Jahr verzeichnete die Bundesrepublik mit 7,9 % eine der höchsten Inflationsraten der Nachkriegszeit. Neben den wirtschaftlichen Belastungen, die eine solche Teuerungsrate mit sich bringt, kann es aufgrund der Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs des § 32a EStG zu einer zusätzlichen Belastung der Steuerpflichtigen durch kalte Progressionseffekte kommen: Diese treten auf, wenn bei gleichbleibender Kaufkraft des Einkommens eine Erhöhung der relativen Steuerbelastung eintritt. Vor diesem Hintergrund analysiert der vorliegende Beitrag mittels einer theoretischen Modellierung, kombiniert mit einer numerischen Analyse, ob der Gesetzgeber durch die im Rahmen des Inflationsausgleichsgesetzes 2022 (InflAusG) erfolgte Anpassung des Einkommensteuertarifs seinem Ziel eines vollkommenen Ausgleichs kalter Progressionseffekte gerecht wird. Es wird gezeigt, dass kalte Progressionseffekte tatsächlich für einen großen Teil, wenn auch nicht für alle Steuerpflichtigen ausgegli-

chen werden. Darüber hinaus führt die Tarifänderung bei einer Vielzahl von Einkommen zu einer (geringen) realen Entlastung im Sinne einer Steuersenkung. Außerdem wird illustriert, dass die Steigerungsrate des Bruttonominaleinkommens der Steuerpflichtigen im Kontext dieser Tarifänderung einen vernachlässigbaren Einfluss auf das Ausmaß der kalten Progressionseffekte hat, es jedoch bei höheren Inflationsraten als 6,9 % bei sämtlichen Einkommen trotz Tarifänderungen durch das InflAusG zwingend zu kalten Progressionseffekten kommt.

In the past year, Germany was hit with an inflation rate of 7.9 %, one of the highest inflation rates recorded after the Second World War. In addition to the already increasing economic burdens due to inflation, the structure of the German tax code intensifies this problem by also increasing the tax burden on its citizens. Often referred to as „bracket creep“ or „fiscal drag“, this phenomenon describes the effect when there is an increase in the relative tax burden while the purchasing power of income remains constant.

On the backdrop of the current economic development, this paper analyzes, using theoretical modeling combined with a numerical analysis, whether the German legislator managed to prevent the occurrence of fiscal drag by adjusting the income tax rate within the framework of the Inflation Adjustment Act 2022 (InflAusG) for the tax year of 2023.

It will be shown, that indeed fiscal drag was prevented for a large number of taxpayers, although not for all of them. Furthermore, it will be shown, that for a large number of incomes, the change in the tax code leads to a slight but real relief in the sense of a tax cut. It will also be illustrated, that the growth rate of the taxpayers' gross nominal income has a negligible impact on the extent of the occurrence of fiscal drag in the context of the now implemented change of the tax code. The Analysis also shows, that at inflation rates higher than 6.9 %, fiscal drag will be inevitable

* StB Prof. Dr. Sebastian Schanz ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Bayreuth. StB Christoph Neunzig, M.Sc. (with Honors), MBA ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl. Die Autoren möchten an dieser Stelle ihren aufrichtigen Dank und Wertschätzung gegenüber den Gutachtern und/oder Gutachterinnen zum Ausdruck zu bringen. Ihre fundierten Beurteilungen, Anmerkungen sowie konstruktive Kritik waren von unschätzbarem Wert für die Überarbeitung und Verbesserung des vorliegenden Beitrags.

Prof. Dr. Marc Desens, Leipzig*

Steuerliche Standortpolitik durch Stärkung von Wachstumschancen

STUW0060292

Eine rechtliche Würdigung angestrebter und diskutierter Maßnahmen

Inhaltsübersicht

- A. Steuerliche Standortpolitik im internationalen Standortwettbewerb
- B. Steuerliche Investitionsförderung durch Erweiterung der Forschungszulage und Einführung einer Klimaschutz-Investitionsprämie
 - I. Die erneuerte Forschungszulage und die neue Klimaschutz-Investitionsprämie – ein erster Überblick durch Gegenüberstellung
 - II. Die verfassungsrechtliche Würdigung: Verstöße gegen Art. 104a GG und Art. 110 Abs. 1 GG und wie diese durch eine verfassungskonforme Ausgestaltung verhindert werden können
 - 1. Die enorme Relevanz der verfassungsrechtlich erforderlichen Qualifikation einer staatlichen Finanzhilfe als Steuervergünstigung oder Direktsubvention
 - 2. Das verfassungsrechtlich zwingende Kriterium zur Abgrenzung einer Direktsubvention von einer Steuervergünstigung und die Einordnung der Forschungszulage und Klimaschutz-Investitionsprämie als Direktsubventionen
 - 3. Die gesetzgeberisch mögliche Umgestaltung der Forschungszulage und der Klimaschutz-Investitionsprämie in verfassungskonforme Steuervergünstigungen
 - III. Die EU-beihilferechtliche Würdigung: zwingende Ausgestaltungsvorgaben und verbleibende gesetzgeberische Handlungsspielräume für Weiterentwicklungen und Nachbesserungen
 - 1. Die Strukturprägungen durch die allgemeinen Vorgaben der AGVO
 - 2. Gesetzgeberische Handlungsspielräume für Weiterentwicklungen und Nachbesserungen
 - IV. Würdigung am Maßstab der EU-Grundfreiheiten
- C. Klassische Investitionsförderung: günstigere Abschreibungsmöglichkeiten
- D. Mittelbare Investitionsförderung durch Liquiditätserhöhung: Verbesserung der periodenübergreifenden Verlustverrechnung
- E. Der Elefant im Raum: Senkung der tariflichen Steuerbelastung für Unternehmen
- F. Fazit

USA haben bereits im Sommer 2022 mit dem Inflation Reduction Act (IRA) ein gewaltiges Subventionspaket geschnürt. Deutschland setzt mit dem geplanten Wachstumschancengesetz auf eine gezielte Investitionsförderung (Erweiterung der Forschungszulage und Einführung einer Klimaschutz-Investitionsförderung), auf die (Wieder-)Einführung einer degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter und für Wohngebäude sowie auf eine Verbesserung der periodenübergreifenden Verlustverrechnung. Eine Senkung der tariflichen Steuerbelastung von Unternehmen ist dagegen nicht geplant, steht aber angesichts des internationalen Steuerwettbewerbs wie ein Elefant im Raum. Der Beitrag fokussiert sich auf eine rechtliche Würdigung der angestrebten und diskutierten Maßnahmen.

Tax location policy is currently in the spotlight because the economy is facing very big challenges, such as decarbonisation, digitalisation, demographic change and the reorganisation of the global economy due to geopolitical tensions. The US has already put together a huge subsidy package with the Inflation Reduction Act (IRA) in summer 2022. Germany is responding with the planned Wachstumschancengesetz through several measures to promote investments. The planned extension of the allowance for researches (Forschungszulage) and the planned introduction of a bonus for climate protection investments (Klimaschutz-Investitionsprämie) still violate the German constitution at present, but could be designed to conform to the constitution. The reintroduction of degressive depreciation for movable assets is legally unobjectionable and has a positive economic incentive effect. The planned degressive depreciation for residential buildings should still be improved. The planned improvement in the offsetting of losses across periods will put Germany in a very good position in international comparison. On the other hand, a reduction of the tariff tax burden of companies is not planned, but in view of the international tax competition it stands like an elephant in the room. The article outlines the possible legal framework for action.

Steuerliche Standortpolitik rückt besonders in den Fokus, wenn die Wirtschaft vor großen und vor allem globalen Herausforderungen steht. Gegenwärtig könnten diese kaum größer sein: Klimaschutz durch Dekarbonisierung, Digitalisierung der Prozesse, demografischer Wandel und eine sich durch geopolitische Spannungen abzeichnende Neuordnung der Weltwirtschaft. Die

* Prof. Dr. Marc Desens ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere für Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, sowie Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Leipzig. Der Beitrag basiert zum Teil auf dem Vortrag des Verfassers, den dieser am 17.10.2023 auf der gemeinsamen Tagung des ifst und des INUR im Bundesministerium der Finanzen (Berlin) gehalten hat.

Ass.-Prof. Dr. Peter Bräumann, Linz/Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Wien/Prof. Dr. Michael Tumpel, Linz*

Gliedstaatliche Einkommensteuer-Zuschläge mit Wohnsitzanknüpfung im EU-/EWR-Recht

STUW0059140

Grundfreiheitliche Anforderungen an die Behandlung von Nichtansässigen am Beispiel des liechtensteinischen Gemeinde- und Landeszuschlags

In Deutschland und Österreich werden immer wieder Vorschläge zu einer autonomen Beteiligung der Länder an der derzeit vom Bund dominierten Gesetzgebung zur Einkommensteuer, z.B. durch Festsetzung von Länderzuschlägen, unterbreitet. Das zur Erhebung eines Zuschlags berechnete Bundesland soll dabei regelmäßig zumindest teilweise nach dem Wohnsitz eines Steuerpflichtigen bestimmt werden. An die Grenzen stößt diese Vorgangsweise aber jedenfalls bei den nicht im Inland ansässigen beschränkt Steuerpflichtigen. Deren grenzüberschreitende Tätigkeiten werden zudem von den Grundfreiheiten der EU und des EWR vor Diskriminierung geschützt. Dieser Beitrag zeigt die grundfreiheitlichen Rahmenbedingungen, innerhalb derer sich subnationale Steuerzuschläge im Hinblick auf Nichtansässige bewegen müssen. Als Anlassfall dient dabei eine kürzlich erfolgte Änderung des liechtensteinischen Steuerrechts, welche auf eben dieses Problem zurückzuführen ist.

1. Finanzverfassungsrechtliche Einordnung und Bedeutung

Die Aufteilung der steuerlichen Ertragskompetenzen zwischen dem Gesamtstaat und den Gliedstaaten ist ein Wesensmerkmal föderaler Verfassungssysteme. Sie prägt einerseits die staatsrechtliche Qualität dieser Gliedstaaten, denen zur selbständigen Erledigung von Aufgaben auch der Zugriff auf entsprechende Finanzierungsquellen eingeräumt werden muss.¹ Andererseits drücken die normative Koordinierung der Abgabenhöhe sowie die wechselseitige Rücksichtnahme und Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten im gemeinsamen Interesse auch die bundestaatliche Verbundenheit aus.²

In Deutschland wie Österreich liegt die Kompetenz zur Gesetzgebung im Bereich der für das Steueraufkommen wichtigen Einkommen- und Körperschaftsteuer – einschließlich der Festsetzung des Steuertarifs – allein auf Bundesebene. Die Länder sind im Wege des Finanzausgleichs lediglich am Ertrag dieser als Gemeinschaftssteuern (Deutschland)³ bzw. gemeinschaftliche Bundesabgaben (Österreich)⁴ ausgestalteten Steuern zu beteiligen. Immer wieder werden Vorschläge laut, den Bundesländern hinsichtlich dieser auch für ihre Finanzierung essenziellen Steuern mehr Gesetzgebungsmöglichkeiten einzuräumen, etwa um die Länderautonomie zu stärken oder auch die verfassungsmäßigen Einnahmen- und Ausgabenverantwortungen stärker zusammenzuführen. Dabei werden aber regelmäßig nicht eine vollständige Kompetenz oder weitreichende legislative Ein-

griffsmöglichkeiten der Bundesländer gefordert, die zu einer Rechtszersplitterung führen und innerstaatliche Zuordnungs- und Berücksichtigungsmechanismen wie im internationalen Doppelbesteuerungsrecht erforderlich machen könnten.⁵ Vielmehr wird als Mittellösung vertreten, ihnen eine eigenständige Aufkommenssteuerung ausschließlich im Bereich des Steuertarifs zu ermöglichen, etwa in dem sie für einen Teil der Bemessungsgrundlage eigene Steuersätze festsetzen oder einen „Länderzuschlag“ zum (dadurch gleichsam entstehenden) „Bundestarif“ erheben können.⁶ Teilweise wurden auch Vorschläge für kommunale Zuschläge zur Einkommensteuer unterbreitet.⁷

Allerdings wirft auch eine solche nur auf den Tarif beschränkte Autonomie subnationaler Gebietskörperschaften das Folgeproblem der innerstaatlichen Zuordnung der Besteuerungshöhe für einzelne Steuerpflichtige oder von Teilen deren Bemes-

* Ass.-Prof. MMag. Dr. Peter Bräumann ist Habilitand am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz; Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand dieses Instituts. Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) ist Professor für internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Dieser Beitrag geht in Teilen auf eine gutachterliche Tätigkeit für die öffentliche Hand zurück.

1 Siehe etwa Kofler in Kneihls/Lienbacher, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (25. Lfg., 2020) § 1 F-VG Rz. 2.

2 Siehe etwa Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 2.2; Seiler in Düring/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar (100. EL 2023) Art. 105 GG Rz. 34.

3 Art. 106 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 105 Abs. 2. GG.

4 § 7 Abs. 2 F-VG i.V.m. § 9 Abs. 1 FAG 2017.

5 Dazu etwa bereits F. Kirchhof, ZG 2006, 288 (295).

6 Siehe für Deutschland Seiler in Düring/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar (100. EL 2023) Art. 105 GG Rz. 115 m.w.N.; als exemplarische Beispiele Kempny/Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen – Aufgabengerechte Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Kommunen, Gutachten 70. DJT, 2014, D 53 f.; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, Jahresgutachten 2014/15, 2014 Rz. 634 m.w.N.; Broer, Wirtschaftsdienst 2015, 135 (135 ff.); Schulte, Autonomie für Länder und Kommunen bei der Einkommensteuer, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik Nr. 126 der Stiftung Marktwirtschaft, 2014, 12 ff.; für ältere Nw. auch Hey, VVDStRL Band 66, 2007, 277 (312 ff.). Siehe für Österreich exemplarisch EcoAustria, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene, Endbericht im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, 2015, 80 ff.; sowie für einen Überblick Kofler in Kneihls/Lienbacher, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht, 25. Lfg., 2020, § 1 F-VG Rz. 14 m.w.N.

7 Dazu insb. Hey, StuW 2002, 314 (321 ff.).

Prof. Dr. Florian Haase, Hamburg*

Ein Plädoyer für das Konzept der sog. Unterbetriebsstätte im internationalen Steuerrecht

STUW0059848

Inhaltsübersicht

- I. Ausgangslage
- II. Definitorische Abgrenzung
- III. Meinungsstand
- IV. Gründe für eine Neuorientierung
 1. Von der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie bis zum MoPeG
 2. Primat des Zivilrechts bei fehlender Dispositionsmöglichkeit des Gesellschafters?
 3. Strukturelle Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften in einer Freistellungssituation
 4. Freistellung des gesamten Betriebsstättengewinns ungeachtet seiner Zusammensetzung
 5. Notwendigkeit einer abkommensrechtlichen Ansässigkeit für Betriebsstätten
 6. Folgerungen aus § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 3 Alt. 1 EStG
 7. Friktionen mit dem BFH-Urteil I R 77/06
- V. Auswirkungen der hier vertretenen Auffassung
 1. Anwendung allein des DBA mit dem Staat der Personenobergesellschaft
 2. Sondervergütungen als spezielle Problematik im Rahmen des § 2a EStG
 3. Folgen für das Dotationskapital
 4. Folgen bei Besteuerungsinkongruenzen
- VI. Fazit und Ausblick

Der Beitrag widerspricht vor dem Hintergrund der internationalsteuerlichen Entwicklungen der letzten Jahre der seit Jahrzehnten gefestigten, in der Judikatur (durchgängig) und der Literatur (mehrheitlich) vertretenen Auffassung, wonach es bei doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen keine Unterbetriebsstätten geben könne. Basierend auf systematischen und teleologischen Argumenten wird die außensteuerliche bzw. abkommensrechtliche Notwendigkeit der Anerkennung des Konzepts einer Unterbetriebsstätte aufgezeigt.

Against the background of the international tax developments of recent years, the article contradicts the prevailing view in academic writing and court rulings according to which there can be no sub-PEs in the case of two-tier partnership structures. Based on systematic and teleological arguments, the necessity of recognizing the concept of a sub-PE under foreign tax and treaty law is demonstrated.

I. Ausgangslage

In jüngerer Zeit sind im Zuge des OECD BEPS Aktionspunkts 2¹ bzw. auf unionaler Ebene durch ATAD I und II² Vorschriften in das deutsche EStG eingestellt worden, die bei der Zuordnungsentscheidung zwischen zwei Betriebsstätten in Bezug auf Einkünfte oder Wirtschaftsgüter zwar nicht ausdrücklich, aber doch implizit spezifisch abkommensrechtliche Dreieckssachverhalte vor Augen haben. Beispiele sind namentlich § 4k Abs. 4 S. 4 EStG oder § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 3 EStG. Diese Vorschriften werfen die „alte“ Frage nach dem Bestehen oder Nichtbestehen des Konzepts einer Unterbetriebsstätte³ und den entsprechenden Konsequenzen auf, deren traditionelle Beantwortung hier kritisch hinterfragt und dogmatisch neu vermessen werden soll.

Hierbei sollen steuersubjektbezogene Qualifikationskonflikte ausdrücklich ausgeklammert werden, d.h. für Zwecke der nachstehenden Ausführungen wird stets von der Betrachtung nach dem nationalen deutschen Steuerrecht und damit für Abkommenszwecke von der sog. anwenderstaatsorientierten Betrachtungsweise⁴ ausgegangen. Auch werden Fragen der Hinzurechnungsbesteuerung nicht Gegenstand der Darstellung sein.

* RA/FAfStR Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax ist Partner und Niederlassungsleiter im Hamburger Büro von Rödl & Partner sowie Leiter des Beratungsfelds „Internationales Steuerrecht“ und der steuerlichen Grundsatzaufteilung der Kanzlei. Er ist ferner Inhaber der Professur für Deutsches, Internationales und Europäisches Steuerrecht an der IU Internationale Hochschule, Bad Honnef.

1 OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report v. 5.20.2015 (abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>; abgerufen am 1.9.2023); ergänzend der Hybrid branch-Bericht 2017: OECD, Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2 v. 27.7.2017 (abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2-9789264278790-en.htm>; abgerufen am 1.9.2023).

2 Richtlinie 2016/1164 zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, EU Abl. v. 19.7.2016 (Anti-Tax Avoidance Directive I: „ATAD I“, im deutschsprachigen Schrifttum auch „Anti-BEPS-Richtlinie“ genannt; dazu einführend Linn, IStR 2016, 645 ff.; Rautenstrauch/Suttner, BB 2016, 2391 ff.); ATAD II: RL EU 2017/952 v. 29.5.2017 zur Änderung der RL EU 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. EU 2017 Nr. L 144, 1). Besagte Umsetzung der ATAD I und II vollzog sich in Deutschland über das ATADUmG (Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035 ff.).

3 Im Schrifttum auch verwendet werden die Begriffe „Unterbetriebsstätte“ (und damit wortlautgetreu gem. § 12 AO), Unterbetrieb-Betriebsstätte, Unterbetriebs-Betriebsstätte sowie Unterbetriebsbetriebsstätte.

4 Dazu für das deutsche Steuerrecht (und wider eine sog. Qualifikationsverkettung) BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, FR 2011, 1175 m. Anm. Kem-

Dr. Mag. Anna Anderwald, LL.M. (Columbia), Graz*

Steueranknüpfungspunkt „Konsum“

STUW0058529

30 Jahre Konsumorientierung des österreichischen Steuersystems

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Österreichische Vielsteuersystem als Ausgangslage
3. Finanzwissenschaftliche Ausgangslage zu konsumorientierten Besteuerungsansätzen
 - 3.1. Historische Entwicklung konsumorientierter Besteuerungsansätze
 - 3.2. Ausgestaltungsmöglichkeiten eines konsumorientierten Besteuerungssystems
 - 3.3. Ertragsbesteuerung: Spar- und zinsbereinigte Ansätze
4. Konsumausrichtung des österreichischen Steuersystems aus einer Vogelperspektive
 - 4.1. Indirekte Verbrauchsteuern als klassische Konsumsteuern
 - 4.2. Ertragsteuern bewegen sich in Richtung Konsumorientierung
 - 4.2.1. Schedulare Einkommensbesteuerung als Form der Konsumorientierung
 - 4.2.2. Spreizung der Steuersätze als partielle Konsumorientierung der Unternehmensbesteuerung
 - 4.2.3. Besteuerung von Alterseinkünften als konsumorientiertes Element der Einkommensteuer
 - 4.2.4. Besteuerung von Privatstiftungen als konsumorientiertes Element der Ertragsbesteuerung
 - 4.2.5. Investitionsbegünstigungen im Ertragsteuerrecht als Form der Konsumorientierung
 - 4.3. Verschiebungen des Vielsteuersystems hin zum Konsum
5. Internationaler Steuerwettbewerb als Motor der Konsumorientierung
 - 5.1. Körperschaftsteuersenkung als Instrument des Steuerwettbewerbs
 - 5.2. Scheduling als Instrument des Steuerwettbewerbs
 - 5.3. Privatstiftungen als Instrument des Steuerwettbewerbs
 - 5.4. Indirekte Verbrauchsteuern zur Sicherung des Steueraufkommens
6. Auswirkungen der Konsumorientierung

Die vorliegende Abhandlung befasst sich mit dem Steueranknüpfungspunkt „Konsum“ im österreichischen Steuersystem und geht den Fragen nach, welche Entwicklungen innerhalb des österreichischen Steuersystems auf eine Konsumausrichtung deuten und ob sich das österreichische Steuersystem in seiner Gesamtheit in den letzten drei Jahrzehnten vermehrt in Richtung „Konsum“ als Steueranknüpfungspunkt ausgerichtet hat. Die aktuellen Entwicklungen im Bereich des Steuerrechts sind schließlich davon geprägt, dass investiertes Einkommen zunehmend unter den Druck des zwischenstaatlichen Steuerwettbewerbs gerät, und Staaten vermehrt konsumorientierte Elementen

te in ihr Besteuerungssystem integrieren, um einerseits ihr Steuersystem wettbewerbsfähig zu gestalten und andererseits ihr Steueraufkommen zu sichern.

This paper focuses on the tax base "consumption" in the Austrian tax system and addresses the questions of whether the Austrian tax system has increasingly shifted towards "consumption" as a tax base and which developments within the Austrian tax system indicate a consumption orientation. After all, current developments in the area of tax law are characterized by the fact that capital income is increasingly coming under pressure from international tax competition, and states are increasingly integrating consumption-oriented elements into their taxation system in order to make their tax system competitive on the one hand and to secure their tax revenue on the other.

1. Einleitung

„Der allgemeine Trend zur Konsumorientierung der Besteuerung im Zeitalter der Globalisierung“ ist laut Johanna Hey¹ nicht zu übersehen, wobei bereits Joachim Lang² im Jahr 2001 ausgeführt hat, dass in „nahezu allen Ländern ein prinzipienpluralistisches Vorgehen“ zu beobachten sei, dass eine „international fortschreitende Konsumorientierung der Besteuerung“ bewirke. Laut dem Autor³ würde die Konsumorientierung der Steuersysteme „dynamisch fortschreiten“ und wäre insbesondere im „Nachbarland Österreich“ besonders ausgeprägt. Denn zur voll nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften und zur partiell nachgelagerten Besteuerung von Unternehmenseinkünften hat sich die Scheduling der Zinsbesteuerung gesellt, die gemeinsam eine Konsumorientierung des österreichischen Besteuerungssystem bewirken würden. Franz W. Wagner⁴, der als einer der Hauptverfechter eines konsumorientierten Besteuerungsansatzes gilt, hat bereits 1998 ausgeführt, dass der Ände-

* Dr. Mag. Anna Anderwald ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz. Der gegenständliche Beitrag zeigt Ergebnisse des vom österreichischen FWF – Der Wissenschaftsfonds geförderten Forschungsprojektes „From Income to Consumption“ (T-1248). Zugang zu den zitierten Gesetzen und zur Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte findet der interessierte Leser über das freizugängliche Rechtsinformationssystem des österreichischen Bundes (RIS) unter: <http://www.ris.bka.gv.at>.

1 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ (2021), Rz. 3.79.

2 J. Lang, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen DStJG 24 (2001), S. 49 (83 f.).

3 J. Lang in 24. DStJG, S. 75.

4 Wagner, Konsumorientierte Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung – Stand und Perspektiven ihrer Realisierung in Österreich, ÖStZ 1998, 402 (406).

In eigener Sache

Danksagung

STUW0060317

Die Herausgeberschaft von *Steuer und Wirtschaft* möchte sich bei den folgenden Personen bedanken, die im Jahrgang 2023 als anonyme Gutachter die Begutachtung eingereicherter Manuskripte übernommen haben:

Prof. Dr. *Philipp Dörrenberg*
Universität Mannheim

Prof. Dr. *Frank Hechtner*
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Prof. Dr. *Jost Heckemeyer*
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Prof. Dr. *Holger Kahle*
Universität Hohenheim

Prof. Dr. *Reinald Koch*
Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Prof. Dr. Dr. h.c. *Ulrich Schreiber*
Universität Mannheim

Neuaufgabe.



Jetzt bestellen: otto-schmidt.de

Zwei Hochkaräter.



Neuaufgaben: Optimal aufgestellt im internationalen Steuerrecht

Die Neuauflage des Standardhandbuchs berücksichtigt u.a. die grundlegenden Reformen der Hinzurechnungs-, Wegzugs- und der Entstrickungsbesteuerung, der Verrechnungspreisbildung, die Maßnahmen zur Abwehr von Steuerumgehung und unfairem Steuerwettbewerb sowie die internationalen Auswirkungen des Optionsmodells für Personengesellschaften.

Auch die Neuauflage des *Wassermeyer/Baumhoff/Ditz* ist top-aktuell. Sie greift alle Entwicklungen ausführlich auf und erläutert diese detailliert. Insbesondere die Folgen der Reform des § 1 AStG in 2021 sowie die neuen Grundsätze der Finanzverwaltung, wie sie in den VWG 2020 und den VW Verrechnungspreise 2021 niedergelegt sind.

Leseprobe und Bestellung unter www.otto-schmidt.de

Schaumburg Internationales Steuerrecht

Herausgegeben von RA/FAStR Prof. Dr. Harald Schaumburg. 5. aktualisierte Auflage 2023, 1.366 Seiten Lexikonformat, gbd. 229 €. ISBN 978-3-504-26024-8

Wassermeyer/Baumhoff/Ditz

Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen
Herausgegeben von VorsRiBFH a.D./RA/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff und StB Prof. Dr. Xaver Ditz 2., neu bearbeitete Auflage 2022, 1.722 Seiten Lexikonformat, gbd. 279 €. ISBN 978-3-504-26047-7

Das Werk online

www.otto-schmidt.de/fwb-modul
www.otto-schmidt.de/akspw

ottoschmidt

Im Andenken an Albert Hensel (*1895, †1933),
einem bedeutenden Wegbereiter der modernen
deutschen Steuerrechtswissenschaft,

schreibt die

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.,

Köln den

ALBERT-HENSEL-PREIS 2024

aus.

Die Auszeichnung wird auf der
Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
am 9. September 2024 in Münster zuerkannt
und besteht in einem Geldpreis von 5.000,- €.

Mit diesem Preis soll die hervorragende Arbeit einer
Nachwuchswissenschaftlerin oder eines Nachwuchswissenschaftlers
ausgezeichnet werden, die einen weiterführenden Beitrag zur
rechtswissenschaftlichen Erforschung des Steuerrechts leistet.

Bewerbungen und Vorschläge können an
die Vorsitzende der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,

Universitätsprofessorin Dr. Johanna Hey
Universität zu Köln
Institut für Steuerrecht
Albertus-Magnus-Platz
50923 Köln

bis **30. April 2024** gesandt werden.

Es wird gebeten, der Bewerbung ein Exemplar der Arbeit beizufügen
sowie die Arbeit als PDF-Datei an steuerrecht@uni-koeln.de zu senden.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

Universitätsprofessorin Dr. Johanna Hey
Die Vorsitzende des Vorstandes