

Die ertrag- und vermögen- steuerrechtliche Behandlung von Gewerbebetrieben mit Betriebsstätten in Deutschland und Griechenland

**im Lichte des deutsch-griechischen
Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)**

Von

Alexandros Karakitis



Duncker & Humblot · Berlin

ALEXANDROS KARAKITIS

**Die ertrag- und vermögensteuerrechtliche Behandlung
von Gewerbebetrieben mit Betriebsstätten
in Deutschland und Griechenland**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 52

Die ertrag- und vermögen- steuerrechtliche Behandlung von Gewerbebetrieben mit Betriebsstätten in Deutschland und Griechenland

**im Lichte des deutsch-griechischen
Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)**

Von

Alexandros Karakitis



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Karakitis, Alexandros:

Die ertrag- und vermögensteuerrechtliche Behandlung von
Gewerbebetrieben mit Betriebsstätten in Deutschland und
Griechenland im Lichte des deutsch-griechischen
Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) / von Alexandros
Karakitis. – Berlin : Duncker und Humblot, 1996

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 52)

Zugl.: Tübingen, Univ., Diss., 1995

ISBN 3-428-08547-7

NE: GT

D 21

Alle Rechte vorbehalten

© 1996 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Werner Hildebrand, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-08547-7

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 

Για τη μητέρα μου

Für meine Mutter

Vorwort

Die vorliegende Arbeit hat im Sommersemester 1994 der Juristischen Fakultät der Eberhard-Karls-Universität Tübingen vorgelegen und ist von ihr als Dissertation angenommen worden.

Meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Ferdinand Kirchhof, möchte ich an dieser Stelle herzlich dafür danken, daß er mich und meine Arbeit mit Rat und Tat unterstützt hat.

Weiterhin gilt mein Dank Herrn Professor Dr. Eugen Klunzinger für die Mühe der Erstellung des Zweitgutachtens.

Dankbar bin ich auch allen meinen Freunden, die während meiner Promotion in Tübingen dafür gesorgt haben, daß meine Zeit in Deutschland nicht nur ergiebig, sondern auch lebenswert war.

Schließlich möchte ich auch an dieser Stelle meinen Eltern, Themistoklis und Ilektra Karakiti, für ihre vielseitige und wertvolle Förderung herzlich danken.

Nea Makri, im September 1995

Alexandros Karakitis

Inhaltsverzeichnis

Einleitung

I. Renaissance der Betriebsstätte?	19
II. Gegenstand der Arbeit	19
III. Gang der Untersuchung	20

Teil A

Die Begriffe Gewerbebetrieb und Betriebsstätte im Steuerrecht von Deutschland und Griechenland und in ihrem DBA	21
--	-----------

Erstes Kapitel

Betriebsstätte und ständiger Vertreter als Anknüpfungsmerkmale eines grenzüberschreitenden Gewerbebetriebes im deutschen Steuerrecht	21
---	-----------

I. Der Begriff des Gewerbebetriebes und die materiellen Steuerpflichten des Gewerbe- treibenden im allgemeinen	21
1. Die Bedeutung und Definition des Begriffes	21
2. Der Kreis der Gewerbetreibenden und die Zuteilung der Steuersubjekteigen- schaft	24
a) Die natürliche Person als Gewerbetreibende	25
b) Die juristische Person als Gewerbetreibende	25
c) Die Personengesellschaft als Gewerbetreibende	26
II. Die Ansprüche im deutschen Steuerrecht bei der grenzüberschreitenden gewerblichen Betätigung in Form der Betriebsstättenerrichtung oder der Vertreterbestellung	28
1. Allgemeines über den sachlichen Umfang der deutschen Steueransprüche	28
a) Die unbeschränkte Steuerpflicht	29
b) Die beschränkte Steuerpflicht	30
c) Exkurs: Der sachliche Umfang des gewerbesteuerlichen Anspruchs	31
2. Deutscher Gewerbebetrieb mit Betriebsstätte oder ständigem Vertreter im Aus- land und die Ausgestaltung der deutschen Steueransprüche	32
3. Ausländischer Gewerbebetrieb mit Betriebsstätte oder ständigem Vertreter im Inland und die deutschen Steueransprüche	34

Zweites Kapitel

**Die Stellung der Begriffe Gewerbebetrieb und Betriebsstätte
im griechischen Steuerrecht**

	36
I. Der Gewerbebetrieb	36
1. Die Bedeutung und Definition des Begriffes	36
2. Der Gewerbebetrieb: eine gastfreundliche Einkunftsquelle	37
3. Die Zurechnung des Gewerbebetriebes und die materiellen Steuerpflichten im allgemeinen	40
II. Die Betriebsstätte und die griechischen Steueransprüche	41
1. Allgemeines über den Umfang der griechischen Steueransprüche	41
2. Die Bedeutung der Betriebsstätte bei der Ausgestaltung der griechischen Steueransprüche	44

Drittes Kapitel

**Die Einschaltung des DBA mit Griechenland
und seines Betriebsstättenprinzips**

	47
I. Vorbemerkungen	47
1. Doppelbesteuerung und DBA	47
a) Das Problem	47
b) Die Handhabung des Problems im Rahmen der Funktion der DBA	49
2. Die Struktur des DBA mit Griechenland	52
II. Der Geltungsbereich des DBA mit Griechenland	53
1. Der sachliche Geltungsbereich	53
2. Der persönliche Geltungsbereich	54
a) Die Regelung	54
b) Die Frage: Kann eine deutsche Personengesellschaft die Abkommenserleich- terungen in Anspruch nehmen?	57
c) Anwendung auch anderer DBA durch die Meistbegünstigungsklausel	58
III. Betriebsstättenprinzip und Betriebsstättenbegriff	60
1. Betriebsstättenprinzip	60
a) Abkommensrechtliche Einkunfts- und Vermögensarten und Veranke- rung des Betriebsstättenprinzips	60
aa) Die abkommensrechtliche Einkunfts- und Vermögensarteneinteilung und ihr Verhältnis zur Quellenstaatsbesteuerung	60
bb) Die Verankerung des Betriebsstättenprinzips	63
b) Näheres zum Betriebsstättenprinzip des DBA mit Griechenland	63
aa) Das Betriebsstättenprinzip bei den gewerblichen Gewinnen	63

bb) Das Betriebsstättenprinzip bei Betriebsvermögen	67
cc) Die Einschränkung der beschränkten Steuerpflicht durch das Betriebs- stättenprinzip des DBA	67
(1) Die Einschränkung in Deutschland	67
(2) Die Einschränkung in Griechenland	68
c) Das Betriebsstättenprinzip und die gewerblichen Personengesellschaften	68
2. Der Betriebsstättenbegriff	70
a) Die Analyse des Betriebsstättenbegriffes im Lichte der Abkommens- definition	70
b) Die Einschränkung der beschränkten Steuerpflicht durch den abkommens- rechtlichen Betriebsstättenbegriff	75
aa) Die Einschränkung in Deutschland	75
bb) Die Einschränkung in Griechenland	75
c) Der Betriebsstättenbegriff und die Beteiligung an einer gewerb- lichen Personengesellschaft	76

Teil B

Die Besteuerung im Betriebsstättenstaat 79

Erstes Kapitel

Gewinn- und Vermögenszurechnung auf die Betriebsstätte 79

I. Die Verflechtung der Zurechnung mit der Betriebsstättenstaatsbesteuerung	79
II. Der Inhalt des Betriebsstättenanteils an den Steuergütern	81
1. Im Ertragsbereich	81
a) Bei gewerblichen Einkünften	81
b) Bei Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinnen aus dem Betriebsstättenvertragsstaat	84
2. Im Vermögensbereich	85
III. Die Vorgehensweise bei der Gewinn- und Vermögenszurechnung auf die Betriebs- stätte	86
1. Zurechnungswege	86
a) Die direkte Methode als Zurechnungsweg	87
aa) Darstellung	87
bb) Vor- und Nachteile der direkten Methode	87
b) Die indirekte Methode als Zurechnungsweg	88
aa) Darstellung	88
bb) Vor- und Nachteile der indirekten Methode	89
2. Der Vorrang der direkten Methode	90

a) In Deutschland	90
b) In Griechenland	91
c) Im deutsch-griechischen DBA	92
3. Innerbetriebliche Verrechnungsprobleme als Folge der Wahl der direkten Methode	93
a) Die Reichweite der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte	94
aa) Die Funktionsnutzentheorie	95
bb) Die Erwirtschaftungstheorie	96
cc) Kritik und eigene Stellungnahme im Lichte des Art. III Abs. 2 des deutsch-griechischen DBA	98
b) Die Abrechnung des unternehmensinternen Leistungsverkehrs im einzelnen	100
aa) Die Finanzausstattung der Betriebsstätte	100
bb) Die unternehmensinternen Bewegungen von Wirtschaftsgütern	103
(1) Die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern	103
(2) Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	105
(3) Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	109
(a) Die Überführung zwischen der deutschen Betriebsstätte und der griechischen Hauptniederlassung	109
(b) Die Überführung zwischen der griechischen Betriebsstätte und der deutschen Hauptniederlassung	111
cc) Der Dienstleistungsverkehr	113
(1) Dienstleistungen zugunsten bestimmter Unternehmensteile	114
(2) Dienstleistungen im Interesse des Gesamtunternehmens	115
IV. Die Berichtigung der Zuordnung	116

Zweites Kapitel

Die Besteuerung des Betriebsstättenerfolgs und -vermögens	117
I. Die Nicht-Diskriminierung der Betriebsstätte als abkommens- und europarechtliche Leitlinie bei der Ausübung des Besteuerungsrechts des Betriebsstättenstaates	117
II. Deutschland als Betriebsstättenstaat	120
1. Die Besteuerung des Betriebsstättenerfolgs	120
a) Die Unterwerfung unter die Einkommen- oder Körperschaftsteuer	120
aa) Die Besteuerung des laufenden Betriebsstättengewinns	122
(1) Gewinnermittlung	122
(a) Abgrenzung von der Gewinnzuordnung als Vorbemerkung	122
(b) Anknüpfung an die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften	122
(c) Die Berücksichtigung von Betriebsausgaben	126

(2) Verlustausgleich und Verlustabzug auf dem Weg zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage	128
(3) Ermittlung der Steuerlast	130
bb) Die Besteuerung des Gewinnes aus der Veräußerung der Betriebsstätte	134
(1) Einkommensteuerpflicht	134
(a) Allgemeines	134
(b) Die Einbringung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerungsfall	136
(c) Aufhebung der Betriebsstätte als Veräußerung	141
(2) Körperschaftsteuerpflicht	142
cc) Die Behandlung von nachträglichen Betriebseinnahmen und -ausgaben	145
b) Die Unterwerfung unter die Steuer nach dem Gewerbeertrag	145
2. Die Besteuerung des Betriebsstättenvermögens	146
a) Die Unterwerfung unter die Steuer nach dem Gewerkekapi tal	146
b) Die Unterwerfung unter die Vermögensteuer	147
III. Griechenland als Betriebsstättenstaat	148
1. Die Besteuerung des Betriebsstättenerfolges	148
a) Die Besteuerung des laufenden Betriebsstättenerfolges	149
aa) Gewinnermittlung	149
(1) Gewinnermittlung und Buchführungs klassen	150
(2) Ermittlungszeitraum	152
(3) Gewinnermittlungsweise	154
(a) Buchmäßige Gewinnermittlung	154
(b) Die nichtbuchmäßige Gewinnermittlung (Die Methode der Reingesätze)	167
bb) Die Berücksichtigung von Verlusten	172
cc) Die Bestimmung der Steuerlast	173
dd) Sonderbesteuerung in bestimmten Fällen	175
b) Die Besteuerung des Gewinnes aus der Veräußerung der Betriebsstätte	179
2. Keine Besteuerung des Betriebsstättenvermögens	181

Drittes Kapitel

Besteuerungsfälle von betriebsstättenunabhängigen Einkünften und Vermögensteilen der abkommensberechtigten Unternehmen 181

I. Besteuerungsfälle von betriebsstättenunabhängigen Einkünften	181
1. Von einer im Betriebsstättenstaat ansässigen Gesellschaft gezahlten Dividenden	181
a) Deutschland als Betriebsstättenstaat	182

b) Griechenland als Betriebsstättenstaat - keine Besteuerung des Dividenden- beziehers	183
2. Zinsen	183
a) Deutschland als Betriebsstättenstaat	184
b) Griechenland als Betriebsstättenstaat	186
3. Einkünfte aus im Betriebsstättenstaat belegenem unbeweglichen Vermögen	186
a) Deutschland als Betriebsstättenstaat	187
b) Griechenland als Betriebsstättenstaat	187
II. Besteuerungsfälle von betriebsstättenunabhängigen Vermögensteilen	188

Teil C

Die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat 189

Erstes Kapitel

Das Universalitätsprinzip und Wege zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen des deutsch-griechischen DBA 189

I. Die Anrechnungsmethode	189
II. Die Freistellungsmethode	190
III. Vergleich der beiden Methoden	191

Zweites Kapitel

Griechenland als Ansässigkeitsstaat 192

Drittes Kapitel

Deutschland als Ansässigkeitsstaat 193

I. Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer	193
1. Die Besteuerung im Gewinnfall	193
2. Die Besteuerung im Verlustfall	195
II. Gewerbesteuer	197
III. Vermögensteuer	197
Literaturverzeichnis	199
Sachregister	210

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
A.E.	Anonymi Etaeria (der AG entsprechende Gesellschaft)
a.F.	alter Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AIG	Auslandsinvestitionsgesetz
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
Beil.	Beilage
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
D.F.N.	Deltion Forologikis Nomothesis (Zeitschrift)
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EDDD	Epitheorissi Dimossiou kae Diikitikou Dikaeou (Zeitschrift)
E.E.	Eterorrythmos Etaeria (der KG entsprechende Gesellschaft)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaften
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch

E.P.E.	Etaeria Periorismenis Efthinis (der GmbH entsprechende Gesellschaft)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
ESTZ	Europäische Steuerzeitung
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
EG-V	Vertrag der Europäischen Gemeinschaft
EU	Europäische Union
F.E.K.	Fyllo Ellinikis Kyverniseos (Regierungsblatt)
FG	Finanzgericht
FinMin.	Finanzminister
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
G	Gesetz
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Gr.	Gruppe
grBGB	griechisches Bürgerliches Gesetzbuch
GrS	Großer Senat des BFH
GVO	Gesetzliche Verordnung
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.
i.e.	im einzelnen
IPR	Internationales Privatrecht
i.S.	im Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
Komm.	Kommentar
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MA	Musterabkommen
m.a.W.	mit anderen Worten
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
OE	Omorhythmos Etaeria (der OHG entsprechende Gesellschaft)
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OFD	Oberste Finanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft

Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofes
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RIW/AWD	Recht der Internationalen Wirtschaft/Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (älterer Name der Zeitschrift RIW)
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
Sp.	Spalte
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
S.t.E.	Symvoulon tis Epikratias (Das oberste Verwaltungsgericht Griechenlands)
Stpfl.	Steuerpflichtige
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderen
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UNO	United Nations Organization
USA	United States of America
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VStG	Vermögenssteuergesetz
VStR	Vermögenssteuerrichtlinie
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
z.B.	zum Beispiel
z.Z.	zur Zeit

Einleitung

I. Renaissance der Betriebsstätte?

Einem Unternehmer stehen grundsätzlich zur internationalen Betätigung drei Organisationsformen zur Verfügung. Im einfachsten Falle einer internationalen unternehmerischen Betätigung tritt der Unternehmer durch direkte Warenlieferungen, Leistungen aller Art usw. an den ausländischen Markt heran. Will er seine internationale Betätigung intensivieren, so bieten sich die Möglichkeiten der Gründung oder des Erwerbs einer ausländischen Tochtergesellschaft in der Form einer Personen- oder einer Kapitalgesellschaft und die der Errichtung einer Betriebsstätte. Bei der Betriebsstätte handelt es sich um eine Geschäftseinrichtung ohne privatrechtliche Selbständigkeit.

Mit Ausnahme der Bank-, Versicherungs- und Bauunternehmen wird die Organisationsform Betriebsstätte gegenüber der der Gründung einer Tochtergesellschaft nicht in großem Umfang vorgezogen.¹ Es bleibt abzuwarten, ob die Fusionsrichtlinie des EG-Rates,² die die steuerneutrale Einbringung von Unternehmensteilen in EG-Kapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht,³ sowie die Annäherung an der EG-Zielsetzung der Herstellung eines Binnenmarktes im Jahre 1993 zur Verstärkung der Betriebsstättenalternative in Europa führen wird.⁴

II. Gegenstand der Arbeit

Die vorliegende Arbeit befaßt sich mit der steuerrechtlichen Behandlung von Gewerbebetrieben, die für ihre grenzüberschreitende Betätigung die Betriebsstättenalternative verwenden. Dabei werden die Steuerrechtsordnungen von Deutschland und Griechenland berücksichtigt. Ihre steuerrechtliche Behandlung wird im Lichte des deutsch-griechischen Doppelbesteuerungsabkommens untersucht, welches die Besteuerungsbefugnisse der Vertragspartner

¹ Zu den ökonomischen und außerökonomischen Faktoren, die für die Entscheidung hinsichtlich der Organisationsform maßgeblich sind, s. *Bähr*, Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, S. 15 ff.

² ABl. EG Nr. L 225/6 vom 20.8.1990.

³ s. dazu unten, in: Teil B 2. Kap. II 1 a) bb).

⁴ So *Becker*, *Intertax* 1991, 202. Kritisch: *Hosson*, *Intertax* 1991, 352.

Deutschland und Griechenland einschränkt. Da sich das Abkommen auf die wechselseitige Rolle der Vertragspartner als Ansässigkeits- und Betätigungs- oder besser Quellenstaat bezieht, werden sowohl in Griechenland ansässige Gewerbebetriebe mit Betriebsstätten in Deutschland als auch in Deutschland ansässige Gewerbebetriebe mit Betriebsstätten in Griechenland in die Untersuchung einbezogen.

Im Vordergrund der Untersuchung stehen Gewinnabgrenzungsprobleme und die Ausübung des Besteuerungsrechts des Betriebsstättenstaates unter Berücksichtigung des EG-Rechts, insbesondere des sich auf die Niederlassungsfreiheit beziehenden Art. 52 EWG-Vertrages. Daneben wird von der Anwendung einer der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat nicht abgesehen.

III. Gang der Untersuchung

Zunächst wird auf die deutschen und griechischen Steuerrechtsregelungen für die durch Betriebsstätte international tätigen Gewerbebetriebe im abkommensfreien Raum eingegangen. Danach werden die steuerpflichteinschränkenden Auswirkungen des abkommensrechtlichen Betriebsstättenprinzips und -begriffes dargelegt. Im Rahmen des zweiten Teiles wird die mit der Abgrenzung der deutschen und griechischen Steueransprüche zusammenhängende Gewinn- und Vermögenszuordnung auf die Betriebsstätte erörtert und Ermittlung und Besteuerung des der Betriebsstätte zugeordneten Unternehmensgewinnes ausgeführt. Soweit dabei Abweichungen von der Besteuerung von Steuerländern festgestellt werden, wird ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht geprüft.¹ Ferner wird kurz auf die in Deutschland bestehenden Gewerbe- und Vermögensteuer sowie auf die betriebsstättenunabhängige Tätigkeit des Gewerbebetriebes eingegangen. Am Ende wird die Bewältigung des Problems der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat erörtert.

¹ Verfassungsrechtlich ergeben sich hingegen grundsätzlich keine Probleme. Vgl. unten, in: Teil B 2. Kap. I.

Teil A

Die Begriffe Gewerbebetrieb und Betriebsstätte im Steuerrecht von Deutschland und Griechenland und in ihrem DBA

Erstes Kapitel

Betriebsstätte und ständiger Vertreter als Anknüpfungsmerkmale eines grenzüberschreitenden Gewerbebetriebes im deutschen Steuerrecht

I. Der Begriff des Gewerbebetriebes und die materiellen Steuerpflichten der Gewerbetreibenden im allgemeinen

1. Die Bedeutung und Definition des Begriffes

Das Einkommensteuergesetz mißt dem Gewerbebetrieb im Gegensatz zum Gewerbesteuerrecht, wonach er selbst Steuerobjekt ist (§§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 35a GewStG), nur mittelbare Bedeutung bei. Der Gewerbebetrieb bezeichnet die Ertragsquelle, die selbst durch die Einkommensteuer nicht besteuert wird.¹ Besteuert werden hingegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die eine Einkunftsart neben den sechs anderen des § 2 Abs. 1 EStG darstellen.²

Neben der Einkommen- und Gewerbesteuer kommt dem Begriff des Gewerbebetriebes im Rahmen der Vermögensteuer Bedeutung zu. Unter die vermögenssteuerliche Bemessungsgrundlage Gesamtvermögen fällt neben dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, dem Grundvermögen und dem sonstigen Vermögen das Betriebsvermögen,³ zu dem alle Teile eines Gewerbebetriebes gehören, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung dem Betriebsvermögen zugeordnet werden.⁴

¹ Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG, Anm. 3.

² Zur steuerlichen Bedeutung der Zuordnung der Einkünfte zu einer Einkunftsart s. Tipke/Lang, Steuerrecht, S. 328 f.

³ Vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 1 VStG i.V.m. § 18 BewG. Zum Verständnis der Bedeutung der Aufspaltung des Gesamtvermögens in die dargestellten Vermögensarten ist beispielsweise auf die Anknüpfung unterschiedlicher Bewertungsvorschriften an die einzelnen Vermögensarten (§§ 9, 10, 36 Abs. 1 76 BewG) sowie auf die Vergünstigung des das Betriebsvermögen betreffenden § 117a BewG zu verweisen.

⁴ § 95 Abs. 1 BewG.