

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
1. Teil: Einleitung.....	1
A. Fragestellung	1
B. Gang der Untersuchung.....	3
2. Teil: Grundlagen.....	5
A. Begriff der Basisgesellschaft	5
B. Steuerliche Motive für den Einsatz von Basisgesellschaften	7
C. Fallgestaltungen mit Basisgesellschaften	8
D. Anwendung des § 42 AO auf Basisgesellschaften	10
I. Konkurrenzen.....	10
1. Allgemeine Konkurrenzregel des § 42 Abs. 1 S. 2 und 3 AO	10
2. Konkurrenz mit einzelnen Spezialnormen	12
a) Versagung der Kapitalertragsteuererstattung nach § 50d Abs. 3 EStG	12
aa) Überblick und systematische Einordnung des § 50d Abs. 3 EStG	12
bb) Verhältnis zu § 42 AO	13
cc) Schlussfolgerungen für die Basisgesellschaftsfallkonstellationen	14
b) Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG).....	16
aa) Überblick und systematische Einordnung der §§ 7 ff. AStG	16
bb) Verhältnis zu § 42 AO	16
cc) Schlussfolgerungen für die Basisgesellschaftsfallkonstellationen	18
c) Betriebsausgabenabzugsverbote	18
d) Steueroasenabwehrgesetz und weitere Entwicklungen im internationalen Steuerrecht.....	19
3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	21
4. Verhältnis zur Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung nach § 10 AO	22

5. Zusammenfassung.....	23
II. Tatbestand des § 42 AO.....	23
1. Rechtsprechung zum Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten bei Einschaltung von Basisgesellschaften	24
a) Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe	24
b) Die eigene wirtschaftliche Tätigkeit.....	25
c) Weitere Besonderheiten bei der Basisgesellschafts- Rechtsprechung	26
2. Schlussfolgerungen für die Basisgesellschaftsfallkonstellationen ..	28
III. Zusammenfassung	31
E. Unmittelbare Rechtsfolgen des Gestaltungsmissbrauchs.....	31
I. Einkünfte der Basisgesellschaft als Einkünfte des inländischen Gesellschafters	32
1. Zugerechnete Einkünfte im Privatvermögen	32
2. Zugerechnete Einkünfte im Betriebsvermögen.....	33
a) Einzelunternehmer und Mitunternehmer.....	33
b) Kapitalgesellschaften	34
3. Zusammenfassung.....	35
II. Keine Auswirkungen des § 42 AO auf die Besteuerung im Ausland... 35	
1. Besteuerung im Sitzstaat der Basisgesellschaft.....	36
a) Szenario 1: Besteuerung inländischer Einkünfte im Basisgesellschaftsstaat.....	36
b) Szenario 2: Besteuerung von Einkünften aus dem Sitzstaat der Basisgesellschaft in ebendiesem	37
c) Szenario 3: Besteuerung von Einkünften aus Drittstaaten im Sitzstaat der Basisgesellschaft	37
2. Szenario 4: Besteuerung der Basisgesellschaft durch einen Drittstaat.....	38
3. Szenario 5: Zusätzliche Steuerbelastung durch Besteuerung der Anteilseigner durch Quellensteuerabzug bei der Basisgesellschaft	39
4. Zusammenfassung	40
III. Doppelbesteuerung als Rechtsfolge des § 42 AO.....	40
1. Juristische Doppelbesteuerung	41
2. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung	42
3. Juristische und wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Basisgesellschaften	42

a) Subjektidentität	43
b) Objektidentität	43
aa) Fehlen der Objektidentität bei Zwischenschaltung mehrerer Basisgesellschaften	44
bb) Kein Fehlen der Objektidentität bei Zurechnung von Auftragseinkünften und auf die Umgehung erhobener Verrechnungssteuer	45
cc) Stellungnahme	46
c) Zusammenfassung	46
IV. Steuerentlastung aufgrund eines DBA-Verständigungsverfahrens? ...	47
1. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung als dem Abkommen nicht entsprechende Maßnahme?	48
2. Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens	48
3. Ablehnung der Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei missbräuchlicher Einschaltung einer Basisgesellschaft	50
a) Entscheidung des BFH vom 26.05.1982	50
b) Bedeutung der Entscheidung für andere Basisgesellschaftskonstellationen	51
4. Nachteile von Verständigungsverfahren	53
5. Zusammenfassung	54
3. Teil: Rechtsprechung und Gesetzgebung zur Steuerberücksichtigung in Missbrauchsfällen	55
A. Nationale gesetzliche Grundlagen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung	55
I. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 34c Abs. 1 – 3 EStG	55
II. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 32d Abs. 5 EStG	56
III. Ermittlung der einschlägigen Vorschriften in Basisgesellschaftsszenarien	58
1. Anwendbarkeit des § 34c Abs. 1 oder Abs. 3 EStG	58
2. Anwendbarkeit des § 32d Abs. 5 bei Einkünften aus Kapitalvermögen	59
a) Beschränkte Möglichkeit der Steuerberücksichtigung aufgrund des Wortlauts des § 32d Abs. 5 EStG	59
b) Analoge Anwendung des § 34c Abs. 3 und Abs. 6 EStG	59
B. Rechtsprechung	61
I. Höchststrichterliche Entscheidungen zur Berücksichtigung ausländischer Steuer in Missbrauchsfällen	61

1. Versagung der Steuerberücksichtigung durch die frühere Rechtsprechung	63
2. Gestattung des Steuerabzugs durch die jüngere Rechtsprechung ...	64
3. Exkurs: Rechtsprechung zum Steuerabzug bei einem inländischen Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO	65
4. BFH-Urteil vom 02.03.2016	67
a) Sachverhalt	67
b) Urteilsgründe	68
aa) Reichweite der Fiktionswirkung des § 42 AO	69
bb) Vergleich mit der Belastung bei einem angemessenen Sachverhalt	70
cc) Steuerberücksichtigung in anderen Missbrauchskonstellationen noch offen	70
5. Zusammenfassung	71
II. Bedeutung der Rechtsprechung für die unterschiedlichen Basisgesellschaftskonstellationen	72
1. Steuerberücksichtigung bei Vorliegen einer juristischen Doppelbesteuerung	72
2. (Keine) Steuerberücksichtigung bei Vorliegen einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung?	72
III. Reaktionen der Literatur	73
1. Ansichten zur Reichweite des § 42 Abs. 1 S. 3 AO	74
2. Ansichten zur Gebotenheit einer wirtschaftlichen Betrachtung bzw. Durchbrechung der Subjektidentität	75
3. Weitere Literaturauffassungen und Zusammenfassung	76
C. Gesetzgebung: Versagung der Steuerermäßigung durch § 34c Abs. 6	
S. 6 Hs. 2 EStG	77
I. Grundregel des § 34c Abs. 6 S. 1 EStG	79
1. § 34c Abs. 6 S. 1 EStG bei fehlender Beseitigung der Doppelbesteuerung durch das DBA	79
2. Begriffs des „Stammens“ im Rahmen des § 34c Abs. 6 S. 1 EStG	80
3. Sperrwirkung von DBA bei Drittstaateneinkünften	81
a) Unklarheiten hinsichtlich der Reichweite des § 34c Abs. 6 S. 1 EStG	81
aa) Problemlage	81
bb) Gebotenheit einer teleologischen Reduktion des § 34c Abs. 6 S. 1 EStG	83

b) Überblick zur Sperrwirkung von DBA bei Drittstaateneinkünften im Rahmen des § 34c EStG	85
II. Bedeutung des § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 EStG	86
1. Tatbestandsmerkmale des § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 Alt. 1 EStG	86
2. Anwendungsbereich des § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 Alt. 1 EStG	87
a) § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 Alt. 1 EStG bei inländischen Einkünften	87
b) Vorliegen eines DBA mit dem Besteuerungsstaat	88
III. Zusammenfassung zur Rechtslage im Hinblick auf die Anwendung des § 34c EStG bei aktuellen Basisgesellschaftsfällen	89
1. Szenario 1: Besteuerung inländischer Einkünfte im Basisgesellschaftsstaat	89
2. Szenario 2: Besteuerung von Einkünften aus dem Sitzstaat der Basisgesellschaft in ebendiesem	91
3. Szenario 3: Besteuerung von Einkünften aus Drittstaaten im Sitzstaat der Basisgesellschaft	91
4. Szenario 4: Besteuerung der Basisgesellschaft durch einen Drittstaat	93
5. Szenario 5: Zusätzliche Steuerbelastung durch Besteuerung der Anteilseigner durch Quellensteuerabzug bei der Basisgesellschaft	94
6. Fazit zur Rechtslage bei der Steuerberücksichtigung nach § 34c Abs. 6 EStG und der Gesetzgebung	95
4. Teil: Steuerberücksichtigung im Rahmen des § 42 AO	97
A. Differenzierung zwischen „angemessener“ und „unangemessener“ Auslandsteuer	97
I. Bestimmung der angemessenen Gestaltung	98
II. Ermittlung der Szenarien mit angemessener oder unangemessener Umgehungsteuer	98
B. Reichweite der Rechtsfolgenanordnung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO	100
I. Lösungsansätze in Literatur und Rechtsprechung zur Reichweite des § 42 Abs. 1 S. 3 AO	101
1. Streit um die methodische Einordnung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO und seine Bedeutung für die Reichweite der Vorschrift	101
2. Ansichten zur Reichweite der Rechtsfolgenanordnung	103
3. Folgerungen für die Steuerberücksichtigung bei Basisgesellschaften	104

a) Folgerungen für die Berücksichtigung der angemessenen Steuer im Rahmen des § 42 Abs. 1 S. 3 AO	104
b) Folgerungen für die Berücksichtigung der unangemessenen Steuer im Rahmen des § 42 Abs. 1 S. 3 AO	105
II. Auslegung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO	105
1. Wortsinn	105
2. Telos, Historie und Systematik	108
a) Gebotenheit einer teleologischen Extension?	108
aa) Entwicklung des § 42 AO und Verhältnis zu § 174 AO	109
bb) Andere Beurteilung in grenzüberschreitenden Sachverhalten?	110
b) Gebotenheit einer teleologischen Reduktion?	111
aa) Sonderfall: Angemessene Auslandsteuer wird nicht geschuldet	111
bb) Teleologische Reduktion aufgrund des § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 EStG?	112
III. Zusammenfassung	113
1. Steuerberücksichtigung als Rechtsfolge des § 42 AO	114
a) Folgerungen für die Berücksichtigung der angemessenen Steuer im Rahmen des § 42 Abs. 1 S. 3 AO	114
b) Folgerungen für die Berücksichtigung der unangemessenen Steuer im Rahmen des § 42 Abs. 1 S. 3 AO	114
2. Bedeutung für das Verhältnis zu § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 EStG ..	115
5. Teil: Notwendigkeit der Berücksichtigung ausländischer Steuern zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	117
A. Wortlaut des § 34c EStG	118
B. Teleologische Erwägungen	119
I. Zweck der Subjektidentität	119
II. Hintergrund des § 34c EStG und Literaturstimmen zum Zweck der Regelung	122
C. Verfassungskonforme Auslegung	123
I. Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	124
II. Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	126
1. Minderung der Leistungsfähigkeit durch Aufwand der Basisgesellschaft?	127

2. Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip	130
3. Durchbrechung des subjektiven Nettoprinzip	131
4. Durchbrechung des Welteinkommensprinzips	133
a) Steuerberücksichtigung aufgrund der folgerichtigen Umsetzung des Welteinkommensprinzips	133
b) Bedeutung für die Basisgesellschaftssachverhalte	134
5. Rechtfertigung	135
6. Zusammenfassung	138
III. Keine verfassungskonforme Auslegung aufgrund eines entgegenstehenden gesetzgeberischen Willens?	138
D. Europarechtskonforme Auslegung	139
I. Verstoß gegen sekundäres Unionsrecht	140
1. Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie	140
2. Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	141
II. Verstoß gegen primäres Unionsrecht	143
1. Anwendungsbereich der Grundfreiheiten	144
2. Prüfung im Hinblick auf das Vorliegen einer Beschränkung	145
III. Zusammenfassung	146
E. Systematische Erwägungen	147
I. Keine Vornahme einer Gesamtanalogie	148
II. Keine Gebotenheit eines Umkehrschlusses	149
F. Vornahme von Fallvergleichen	150
I. Steuerberücksichtigung bei Mitunternehmensschaften	151
1. Fehlende juristische Subjektidentität	151
2. Vergleich mit Basisgesellschaftskonstellationen	152
a) Ermittlung der übereinstimmenden und unterschiedlichen Merkmale	152
aa) Verschulden des Steuerpflichtigen	153
bb) Existenz des Steuersubjekts aus deutscher Sicht	153
b) Verschulden des Steuerpflichtigen als Rechtfertigungsgrund der Andersbehandlung	154
aa) Grundsatz der Wertneutralität im deutschen Steuerrecht	154
bb) Ausnahme aufgrund von Privataufwendungen?	154
(1) Basisgesellschaftsteuer als Privataufwendung	155
(2) Bedeutung des Verschuldens im Rahmen des § 34c EStG?	155
cc) Zusammenfassung	157

c) Existenz des Steuersubjekts aus deutscher Sicht als Rechtfertigungsgrund der Andersbehandlung	158
II. Steuerberücksichtigung in Treuhand- und Nießbrauchfällen	158
1. Fehlende juristische Subjektidentität	158
2. Vergleich mit Basisgesellschaftskonstellationen	160
G.Zusammenfassung	162
I. Ergebnisse der Auslegung.....	162
II. Bedeutung für die Basisgesellschaftsfälle	163
6. Teil: Bewertung des § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 und Reformvorschläge	165
A. Überblick zur Rechtslage in den verschiedenen Basisgesellschaftskonstellationen	165
I. Szenario 1: Besteuerung inländischer Einkünfte im Basisgesellschaftsstaat	165
II. Szenario 2: Besteuerung von Einkünften aus dem Sitzstaat der Basisgesellschaft in ebendiesem.....	166
III. Szenario 3: Besteuerung von Einkünften aus Drittstaaten im Sitzstaat der Basisgesellschaft	166
IV. Szenario 4: Besteuerung der Basisgesellschaft durch einen Drittstaat	167
V. Szenario 5: Zusätzliche Steuerbelastung durch Besteuerung der Anteilseigner durch Quellensteuerabzug bei der Basisgesellschaft..	167
1. Differenzierung nach der Herkunft der zugerechneten Einkünfte....	168
2. Teleologische Reduktion bei Inlandseinkünften in Nicht-DBA- Fällen?	168
VI. Fazit zur Rechtslage im Hinblick auf die Steuerberücksichtigung in Missbrauchsfällen	169
B. Verfassungsmäßigkeit des § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 EStG	170
I. Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	170
1. Durchbrechung des Welteinkommensprinzips	170
2. Rechtfertigung.....	171
a) Grundsatz der strengen Zielorientierung	171
b) Ausnahme vom Grundsatz der strengen Zielorientierung? ...	171
c) Keine Rechtfertigung der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips	173
II. Folge des Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	173

C. Verfassungsmäßigkeit des § 34c Abs. 6 S. 1 EStG	175
I. Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	176
II. Folge des Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	176
D. Europarechtskonformität des § 34c Abs. 6 S. 6 Hs. 2 und des Abs. 6 S. 1 EStG	178
E. Reformvorschläge für die Steuerberücksichtigung in Missbrauchsfällen	179
I. Gesetzlich normierter Ausschluss des Steuerabzugs bei inländischen Einkünften	179
II. Umgang mit der Steuerberücksichtigungsproblematik in DBA-Fällen	180
7. Teil: Ergebnisse.....	183
Literaturverzeichnis.....	195