

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	15
B. Das in dieser Arbeit zu erörternde Problem	18
C. Mechanismus der Kapitalertragsteuererstattung an ausländische Anteilseigner	21
I. Erhebung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden	21
II. Teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden	22
1. Kapitalertragsteuerreduzierung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen	22
2. Kapitalertragsteuerreduzierung aufgrund unilateraler Vorschriften	23
a) Kapitalertragsteuerreduzierung nach § 43b EStG	23
b) Kapitalertragsteuerreduzierung nach § 44a Abs. 9 EStG	24
III. Gestaltungen zur Reduzierung der deutschen Quellensteuern	25
1. Steuerarbitrage durch unterschiedliche Quellensteuersätze	25
2. Steuerarbitrage durch Fremdfinanzierung der ausländischen Gesellschaft	27
D. Überblick über die Maßnahmen zur Bekämpfung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen in Inbound-Fällen	29
I. Einseitige deutsche Anti-Treaty-Shopping-Bestimmungen	29
1. Die Rechtsentwicklung zum Treaty Shopping	30
a) Rechtsprechung zu den sogenannten Quintett-Fällen	30
b) Das Monaco-Urteil	32
c) Der Niederländische Brüder-Fall	34
d) Die Einführung des § 50d Abs. 1a EStG durch das Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz	35
e) Die Auslegung von § 50d Abs. 1a EStG durch die „Krabbe-Schreiben“	37
f) Die Anti-Monaco-Rechtsprechung des BFH	37
aa) Das „Niederländische Stiftungs“-Urteil	37
bb) Das Anti-Monaco-Urteil	38
g) Das Steueränderungsgesetz vom 20.12.2001	39
h) Die sog. „Hilversum I-Entscheidung“	40
i) Die Rechtsprechung zu den Niederländischen Stiftungen	42
j) Hilversum II-Entscheidung	42
k) Nichtanwendungserlass vom 30. Januar 2006	44

I) Änderung des § 50d Abs. 3 EStG durch das JStG 2007	45
m) Die „SOPARFI“-Entscheidung des BFH	46
n) Entsprechende Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG auf § 44a Abs. 9 EStG durch das JStG 2009	49
o) Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz	49
2. Resümee	50
II. Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen auf Grundlage der Doppelbesteu- rungsabkommen	51
1. Substanzanforderungen aufgrund völkerrechtlicher Rechtsgrundsätze bzw. eines ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalts der Doppelbesteu- rungsabkommen	51
2. Spezielle abkommensrechtliche Missbrauchsvorbehalte	52
a) Konzept des Nutzungsberechtigten	52
b) LOB-Klausel des DBA-USA	56
aa) Vorbemerkung	56
bb) Konzept der LOB-Klausel	57
(1) Der Börsenhandelstest („publicly-traded corporation test“ bzw. „international headquarter test“)	58
(a) Ausländische Gesellschaft selbst ist börsennotiert	58
(b) Ausländische (Aktien-)Gesellschaft ist Tochtergesell- schaft börsennotierter Gesellschaft(en)	59
(2) Ownership- und Base Erosion-Test	60
(3) Derivative benefit test	61
(4) Aktivitätstest/Active business test	62
(5) Bewertung DBA-USA	65
c) Missbrauchsregelung des DBA-Schweiz	65
d) Sonstige abkommensrechtliche Missbrauchsregelungen	67
E. Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG	69
I. Der persönliche Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG	69
1. Allgemeines	69
2. Die Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs	70
a) Börsennotierte Gesellschaften	70
b) Ausländische Investmentvermögen	70
II. Der sachliche Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG	70
1. Entlastungsgegenstand	71
2. Entlastungsberechtigung der Gesellschafter	71
a) An der ausländischen Gesellschaft beteiligte Personen	72
b) Fiktive Prüfung der Entlastungsberechtigung der beteiligten Perso- nen	73
c) Sachliche Voraussetzungen	75
aa) Eigene Wirtschaftstätigkeit	76

	Inhaltsverzeichnis	9
bb) 10%-Grenze	79	
cc) Das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe ..	81	
dd) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäfts- betrieb	84	
3. Sonstiges	86	
a) Mittelbare Beteiligung börsennotierter Gesellschaften	86	
b) Rechtsfolgen	86	
c) Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu speziellen DBA-Regelungen und § 42 AO	87	
aa) Verhältnis zu speziellen DBA-Regelungen	87	
bb) Verhältnis zu § 42 AO	87	
F. Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit Europarecht	89	
I. Die Grundfreiheiten des AEUV als Prüfungsmaßstab für § 50d Abs. 3 EStG	90	
II. Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote	92	
1. Diskriminierungsverbote	92	
2. Beschränkungsverbote	93	
III. Die Prüfung von Verstößen gegen die Grundfreiheiten	94	
IV. Betroffene Grundfreiheiten	95	
1. Die Niederlassungsfreiheit	96	
a) Formen der Niederlassungsfreiheit	96	
b) Leitungserfordernis bei Gesellschaften	99	
c) Erwerbszweck der Gesellschaft	100	
2. Die Kapitalverkehrsfreiheit	101	
3. Konkurrenzverhältnis zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrs- freiheit	102	
V. Prüfung von § 50d Abs. 3 EStG am Maßstab der Grundfreiheiten	111	
1. Bestimmung der für die Prüfung des § 50d Abs. 3 EStG einschlägigen Grundfreiheit	111	
2. Verstoß gegen Grundfreiheiten der Zwischengesellschaft	112	
a) Zulässiges Berufen auf Grundfreiheiten	112	
b) Beschränkung der Grundfreiheiten	113	
aa) Literaturansichten	113	
bb) Stellungnahme	115	
3. Rechtfertigung der Grundfreiheitsbeschränkung	118	
a) Allgemeines zur Rechtfertigung von Grundfreiheitsverstößen	118	
b) Der steuerliche Gestaltungsmissbrauch als Rechtfertigungsgrund für Grundfreiheitsbeschränkungen	120	
aa) Der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung im Ge- meinschaftsrecht	121	

bb) Analyse der Rechtsprechung des EuGH zum steuerlichen Missbrauchsbegriff	124
(1) „Rein künstliche Gestaltung“ als zentrales Merkmal des steuerlichen Missbrauchs	124
(2) Ausfüllung des Begriffs der rein künstlichen Gestaltung im Rahmen des Urteils „Cadbury Schweppe“	126
(3) Subjektiver Tatbestand	129
(4) Weiterentwicklung der Rechtsprechung des EuGH zum steuerlichen Missbrauchsbegriff	130
(5) Rechtfertigung typisierender Missbrauchsnormen	131
(6) Übertragbarkeit der Rspr. zu Cadbury, die sich auf Niederlassungsfreiheit bezog, auch auf Kapitalverkehrsfreiheit	133
(7) Übertragbarkeit der zu Outbound-Sachverhalten ergangenen Cadbury-Rechtsprechung auf Inbound-Sachverhalte	135
(a) Meinungsstand zur Übertragbarkeit der Cadbury-Rechtsprechung	136
(b) Stellungnahme zur Übertragung der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH in Outbound-Fällen auf § 50d Abs. 3 EStG	137
(8) Verhältnis der Rechtsprechung in der Rs. Cadbury Schweppe zu der gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung, insbesondere Inspire Art	140
(9) Zwischenergebnis zum anwendbaren Prüfungsmaßstab	147
c) Rechtfertigung von Eingriffen durch § 50d Abs. 3 EStG in die Niederlassungsfreiheit	147
aa) Geeignetheit der Regelung zur Missbrauchsbekämpfung	147
bb) Erforderlichkeit der Regelung und Verhältnismäßigkeit der einzelnen Tatbestandsmerkmale	148
(1) 10% der Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit	148
(a) Die 10%-Grenze	148
(b) Das Fehlen einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit	150
(2) Für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb	152
(3) Das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe	153
(4) Unzulässigkeit der Berücksichtigung von Konzernaspekten	154
cc) Rechtsfolge der Unverhältnismäßigkeit	154
dd) Ergebnis	156
d) Rechtfertigung von Eingriffen in die Kapitalverkehrsfreiheit von Drittstaatengesellschaften	157
aa) Der Wortlaut des Art. 63 AEUV	157
bb) Die unmittelbare Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit	158
cc) Die Grandfathering Clause des Art. 64 AEUV	158

dd) Einschränkung für Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 65 Abs. 2 AEUV	162
ee) Rechtfertigung von Eingriffen in die Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatenfällen	163
ff) Einschränkende Auslegung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten	164
(1) Rechtfertigung einer einschränkenden Auslegung	164
(2) Die Rechtsprechung des EuGH	167
VI. Verstoß gegen die Mutter-/Tochter-Richtlinie	170
1. Autonom europarechtliche Auslegung des Missbrauchs begriffs	171
2. Auslegung des Missbrauchsvorbehalts der Mutter-/Tochter-Richtlinie am Maßstab der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten	174
3. Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit der Mutter-/Tochterrichtlinie	176
G. Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit Völkerrecht	177
I. DBA als völkerrechtliche Verträge	177
II. § 50d Abs. 3 EStG als Treaty Overriding	177
1. Der Begriff des Treaty Overriding	177
2. § 50d Abs. 3 EStG als Treaty Override	179
a) Nachträgliches Abweichen von den Regelungen eines DBA	180
b) Abweichen von den Regelungen eines DBA	180
aa) Das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen enthält eine eigenständige Missbrauchsklausel	181
bb) Das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen verweist auf die Missbrauchsvorschriften des betreffenden Anwenderstaates	182
cc) Das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen enthält keine Missbrauchsregelung	184
3. Rechtsfolgen des Treaty Override	188
a) Völkertragliche Ebene	188
b) Verfassungswidrigkeit einer dem Doppelbesteuerungsabkommen entgegenstehenden nationalen Rechtsnorm	189
aa) Ranggleichheit von Völkervertragsrecht und einfachem Bundesrecht (kein Verstoß gegen § 2 AO)	190
bb) Verstoß gegen Art. 59 GG	191
cc) Verstoß gegen Art. 25 GG	192
dd) Neue Entwicklungen	193
ee) Eigene Meinung	198
H. Handlungsoptionen im Hinblick auf die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG ..	201
I. Nichtstun	201
1. Beschränkung des Schutzmfangs bei Nichtanwendung von § 50d Abs. 3 EStG	201

2. Auswirkungen durch Änderung des § 42 AO?	206
a) Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung	208
b) Erlangung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils	210
c) Relevanz außersteuerlicher Gründe	213
d) Mögliche Konsequenzen der Neuregelung für Treaty Shopping-Sachverhalte	215
II. Europarechtskonforme Ausgestaltung	216
1. Einführung eines Gegenbeweisrechts	216
2. Europarechtskonforme Ausgestaltung als spezielle Missbrauchsklausel ..	221
a) Relevanz spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen	222
aa) Spezialgesetzliche Konkretisierungen des allgemeinen Gestaltungsmisbrauchs	222
bb) Missbrauchsgrundende Tatbestände	224
cc) Schlussfolgerungen für die Rechtfertigung spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände	224
b) Weiteres Vorgehen und Analyse missbräuchlicher Treaty Shopping-Fallgestaltungen	225
aa) Sachverhalte, in denen durch die jeweilige Struktur kein steuerlicher Vorteil erlangt wird	225
(1) Anteilseigner der ausländischen Gesellschaft hätte bei direkter Beteiligung denselben Entlastungsanspruch	225
(2) Anteilseigner erlangt durch zwischengeschaltete ausländische Gesellschaft keinen steuerlichen Vorteil	226
bb) Sachverhalte, in denen durch die jeweilige Struktur ein steuerlicher Vorteil erlangt wird	227
(1) Operativ tätige ausländische Zwischengesellschaft	227
(a) Missbräuchliche Zuordnung der Beteiligung zur Zwischengesellschaft?	229
(b) Outsourcing von Tätigkeiten der operativ tätigen Gesellschaft	231
(2) Ausländische Briefkastengesellschaft	232
(3) Holdinggesellschaften	233
(a) Geschäftsleitende Holding	234
(b) Vermögensholding	238
(4) Stimmrechtspooling	245
(5) Joint Ventures	246
(6) Family Offices	247
(7) Haftungsbeschränkung	249
3. Schlussfolgerung für das Bedürfnis nach einer europarechtskonform ausgestalteten, spezialgesetzlichen Anti-Treaty-Shopping-Regelung	250

I. Ergebnis	252
J. Ergänzung: Änderung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmsG ..	254
I. Überblick über die Neuregelung	254
II. Die neu eingeführte Aufteilungsklausel	256
III. Die Vereinbarkeit der Neuregelung mit EU-Recht	259
IV. Schlussfolgerungen für die oben gegebenen Handlungsempfehlungen ..	262
Literaturverzeichnis	263
Sachverzeichnis	279