

INHALTSVERZEICHNIS

Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XIX
1. Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung und Gang der Untersuchung	4
2. Prinzipien der Quellenbesteuerung von Kapitalgesellschaften im Binnenmarkt	7
2.1 Rahmenbedingungen der Quellenbesteuerung im Binnenmarkt und Herleitung von Beurteilungskriterien	7
2.1.1 Gleichheitsgerechte Besteuerung von Einkünften einer Kapitalgesellschaft und Funktion einer Quellensteuer	7
2.1.1.1 Kapitalgesellschaftsgewinne	7
2.1.1.1.1 Gleichheitsgerechte Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen aus ökonomischer Sicht	7
2.1.1.1.2 Kapitalgesellschaftsgewinne im klassischen Körperschaftsteuersystem mit shareholder relief	12
2.1.1.2 Zins- und Lizenzgebühren	16
2.1.2 Resultierende Probleme bei grenzüberschreitendem Einkünftebezug	18
2.1.2.1 Anknüpfungspunkte und Ausmaß staatlicher Besteuerungsrechte	18
2.1.2.2 Entstehung und Formen internationaler Doppelbesteuerung ...	20
2.1.2.3 Entstehung und Formen internationaler Minderbesteuerung ...	21
2.1.3 Quellensteuerzugriff und Effizienz	22
2.1.3.1 Begründung und Konkretisierung des Maßstabs der Steuerneutralität	22
2.1.3.1.1 Die europäische Rechtsordnung als Neutralitäts- und Effizienzpostulat	22
2.1.3.1.2 Der Begriff der Steuerneutralität	25

2.1.3.1.3 Internationale Steuerneutralität: Mögliche Konkretisierungen	29
2.1.3.1.3.1 Kapitalexportneutralität	29
2.1.3.1.3.2 Kapitalimportneutralität	31
2.1.3.1.3.3 Abwägung	33
2.1.3.2 Schlussfolgerungen für das Quellensteuersystem	36
2.1.3.2.1 Vermeidung von Doppel- und Minderbesteuerungen als notwendige Bedingung für Steuerneutralität	36
2.1.3.2.1.1 Kapitalgesellschaftsgewinne	36
2.1.3.2.1.2 Zins- und Lizenzgebühren	39
2.1.3.2.1.3 Sonderfall: Zins- und Lizenzgebühren im Falle einer sog. Zins- und Patentbox im Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers	41
2.1.3.2.2 Quellenbesteuerung und Umsetzung von Kapitalimport- bzw. Kapitalexportneutralität	43
2.1.4 Quellensteuerzugriff und interstaatliche Gerechtigkeit	45
2.1.4.1 Das Äquivalenzprinzip als Grundsatz internationaler Verteilungsgerechtigkeit	45
2.1.4.2 Lokalisation von Einkunftsquellen	49
2.1.4.2.1 Supply-Approach und Supply-/Demand-Approach	49
2.1.4.2.2 „Ort der intellektuellen Arbeit“-Ansatz von <i>Kemmeren</i> ...	51
2.1.4.3 Schlussfolgerungen für das Quellensteuersystem: Voraussetzungen für eine Vollbesteuerung im Quellenstaat	52
2.1.4.3.1 Kapitalgesellschaftsgewinne	52
2.1.4.3.2 Zins- und Lizenzgebühren	56
2.2 Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse im Binnenmarkt	59
2.2.1 Rahmenvorgaben des europäischen Primärrechts	59
2.2.2 Europäisches Sekundärrecht	61
2.2.2.1 Mutter-/Tochter-Richtlinie	61
2.2.2.2 Zins-/Lizenz-Richtlinie	64
2.2.3 Doppelbesteuerungsabkommen	65
2.3 Quellenbesteuerungssystem in Deutschland	67
2.3.1 Quellensteuerabzugsverpflichtung auf Gewinnausschüttungen und auf bestimmte Zins- und Lizenzgebühren	67

2.3.2 Zweistufiges Abzugs- und Erstattungsverfahren	69
2.3.3 Materiell-rechtliche Besteuerung im Inlandsfall: Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften als Bezieher von Kapitalerträgen	71
2.3.3.1 Gewinnausschüttungen	71
2.3.3.1.1 Systembedingte Steuerfreistellung (§ 8b Abs. 1 KStG) ...	71
2.3.3.1.2 Rückausnahme für Streubesitzdividenden (§ 8b Abs. 4 KStG)	73
2.3.3.2 Zins- und Lizenzgebühren	75
2.3.4 Materiell-rechtliche Besteuerung im Auslandsfall: Beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften als Bezieher inländischer Kapitalerträge	76
2.3.4.1 Grundsatz: Abgeltende Wirkung der Quellensteuer (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG)	76
2.3.4.2 Entlastungsmöglichkeiten beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften	78
2.3.4.2.1 Dividenden an bestimmte Mutterunternehmen in der EU (§ 43b EStG)	78
2.3.4.2.2 Zins- und Lizenzgebühren an bestimmte verbundene Unternehmen in der EU (§ 50g EStG)	80
2.3.4.2.3 Quellensteuerentlastungen gemäß DBA	82
2.3.4.2.4 Quellensteuerentlastungen gemäß § 44a Abs. 9 EStG	84
2.3.4.2.5 Quellensteuerentlastungen gemäß § 32 Abs. 5 KStG	85
2.4 Würdigung des Quellenbesteuerungssystems <i>de lege lata</i>	87
2.4.1 Effizienz	87
2.4.1.1 Kapitalgesellschaftsgewinne	87
2.4.1.2 Zins- und Lizenzgebühren	89
2.4.2 Interstaatliche Gerechtigkeit	90
2.4.2.1 Kapitalgesellschaftsgewinne	90
2.4.2.2 Zins- und Lizenzgebühren	91
2.4.3 Treaty-/Directive-Shopping aus ökonomischer Sicht	92
2.4.3.1 Effizienzstörungen aufgrund von Treaty- und Directive-Shopping	92

2.4.3.2 Gerechtigkeitsstörungen aufgrund von Treaty- und Directive-Shopping	94
2.4.3.2.1 Keine wesentlichen Ergebnisbeiträge von außerhalb des Quellenstaates	94
2.4.3.2.2 Kein wirtschaftlich integrierter Konzernverbund	96
2.4.3.3 Fazit	99
3. Aggressive Steuerplanung und Gestaltungsmisbrauch im europäischen Quellenbesteuerungssystem	101
3.1 Sog. aggressive Steuerplanung als Gegenstand von Initiativen internationaler Institutionen	101
3.1.1 Gegenstand, Kontext und Ziele aktueller politischer Initiativen	101
3.1.2 Verwendete Begriffseingrenzung und identifizierte Problematik der sog. aggressiven Steuerplanung.	104
3.1.3 Veröffentlichte Aktionspläne und identifizierte Druckstellen im internationalen Steuerrecht	106
3.2 Das Institut des Gestaltungsmisbrauchs im deutschen Steuerrecht	109
3.2.1 Der Begriff des Gestaltungsmisbrauchs	109
3.2.1.1 Abgrenzung zu Steuervermeidung und -hinterziehung	109
3.2.1.2 Legaldefinition des § 42 AO	110
3.2.1.2.1 Unangemessene rechtliche Gestaltung	110
3.2.1.2.2 Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil	112
3.2.1.2.3 Fehlen beachtlicher außersteuerlicher Gründe.....	115
3.2.2 Rechtfertigung der Missbrauchsabwehr	117
3.2.3 Grenzen und Methodik der Missbrauchsabwehr	119
3.2.3.1 Rolle der allgemeinen Unternehmerfreiheit und des Legalitätsprinzips	119
3.2.3.2 Keine eigenständigen Belastungsgründe	121
3.2.3.3 Missbrauchsabwehr mittels teleologischer Gesetzesauslegung?	122
3.3 Das Institut des Gestaltungsmisbrauchs im europäischen Steuerrecht ..	126
3.3.1 Möglichkeit grundfreiheitlicher Beschränkungen aufgrund Missbrauchsvermeidung	126
3.3.1.1 Inhalt und Schutzbereich der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	126

3.3.1.2	Missbrauchsvermeidung als anerkannter Rechtfertigungsgrund grundfreiheitlicher Beschränkungen	129
3.3.1.3	Sonderfall des institutionellen Rechtsmissbrauchs	132
3.3.2	Eingrenzung eines unionsrechtlich zulässigen Missbrauchs begriffs ..	135
3.3.2.1	Überblick	135
3.3.2.2	Missbrauchsformel des EuGH	137
3.3.2.2.1	Objektives Element	137
3.3.2.2.2	Subjektives Element	139
3.3.2.3	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und Gebot der Einzelbe- trachtung	141
3.4	Zusammenfassung und Ergebnis: Elemente einer unzulässigen Steuer- planung und Würdigung des Begriffs der aggressiven Steuerplanung der EU-Kommission	143
3.4.1	Elemente einer unzulässigen Steuerplanung	143
3.4.2	Grenzen der Missbrauchsabwehr und Würdigung des Begriffs der aggressiven Steuerplanung	145
3.5	Missbrauch im europäischen Quellenbesteuerungssystem (Treaty-/ Directive-Shopping)	148
3.5.1	Art. 1 Abs. 2-4 Mutter-/Tochter-Richtlinie und Art. 5 Zins-/Lizenz- Richtlinie	148
3.5.1.1	Einordnung im Zielsystem der Richtlinien	148
3.5.1.2	Charakterisierung als Ermächtigungsnormen	151
3.5.1.2.1	Art. 1 Abs. 2 MTRL a. F. und Art. 5 ZLRL	151
3.5.1.2.2	Art. 1 Abs. 2-4 MTRL n. F.	155
3.5.1.3	Maßstabsfunktion für Missbrauchsvermeidungsvorschriften im nationalen Recht	158
3.5.1.3.1	Art. 1 Abs. 4 MTRL n. F. (Art. 1 Abs. 2 MTRL a. F.) und Art. 5 ZLRL	158
3.5.1.3.2	Art. 1 Abs. 2, 3 MTRL n. F.	161
3.5.2	Missbrauchsabwehr in Doppelbesteuerungsabkommen	164
3.5.2.1	Arten von Missbrauchsklauseln in DBA und Verhältnis zu EU-Recht	164
3.5.2.2	Geplante neue Missbrauchsklauseln im OECD-MA im Zuge der aktuellen BEPS-Initiative	167

3.5.2.3	Verhältnis zu Missbrauchsvermeidungsvorschriften im nationalen Recht	171
3.5.3	Fazit	174
4.	Kritische Analyse des § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. d. BeitrRL-UmsG	177
4.1	Grundlegende Einordnung und Entstehungsgeschichte	177
4.1.1	Überblick über den Regelungsinhalt und Zweck vor dem Hintergrund des internationalen Treaty- und Directive-Shoppings	177
4.1.2	Entstehungsgeschichte	179
4.1.3	Einordnung als spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschrift und Verhältnis zu § 42 AO	183
4.1.4	Exkurs: § 50g Abs. 4 EStG als neben § 50d Abs. 3 EStG anwendbare Anti-Directive-Shopping-Vorschrift	186
4.2	Persönliche Tatbestandsmerkmale	188
4.2.1	Ausländische Gesellschaft	188
4.2.2	Beteiligung von Personen ohne fiktive Entlastungsberechtigung	191
4.2.2.1	„Personen“ und „Beteiligung“ i. S. d. § 50d Abs. 3 EStG	191
4.2.2.2	Fiktive Entlastungsberechtigung	193
4.2.2.3	Sonderfall: Mäander-Strukturen	196
4.3	Sachliche Tatbestandsmerkmale	198
4.3.1	Keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit	198
4.3.1.1	Art und Ort einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit	198
4.3.1.2	Keine passive Vermögensverwaltung	201
4.3.1.3	Sonderfall: Aktive und passive Beteiligungsverwaltung	203
4.3.1.4	Kein Outsourcing	208
4.3.2	Keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe	209
4.3.2.1	Wirtschaftliche Gründe	209
4.3.2.2	Sonst beachtliche Gründe	213
4.3.3	Fehlende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr oder kein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb	214
4.3.3.1	Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	214
4.3.3.2	Dem Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb	216

4.3.4 Börsen- und Investmentgesellschaften	218
4.3.4.1 Börsengesellschaften	218
4.3.4.2 Investmentgesellschaften	222
4.3.5 Bezugspunkt der sachlichen Tatbestandsmerkmale: Die ausländische Gesellschaft	224
4.3.5.1 Keine Konzernbetrachtungen	224
4.3.5.1.1 Keine Merkmalsübertragung im Konzern	224
4.3.5.1.2 Unbeachtlichkeit der Konzernverhältnisse	226
4.3.5.1.3 Beibehaltung der Anteilseignersicht als Prüfungs-Perspektive	227
4.3.5.2 Unbeachtlichkeit ausländischer Gruppenbesteuerungsregime ..	228
4.3.5.3 Neue Rechtslage: Bruttoertragsbezogene Prüfung?	230
4.4 Ermittlung der Entlastungsberechtigung der Höhe nach	232
4.4.1 Verknüpfung der Tatbestandsmerkmale	232
4.4.2 Persönliche Entlastungsberechtigung	233
4.4.3 Sachliche Entlastungsberechtigung: Aufteilungsklausel	235
4.4.4 Prüfung der Tatbestandsmerkmale in mehrstufigen Beteiligungsketten	237
4.5 Rechtsfolge	240
4.6 Feststellungs- und Beweislast	242
5. Würdigung des § 50d Abs. 3 EStG vor dem Hintergrund des europäischen Sekundärrechts und ökonomischer Gesichtspunkte	245
5.1 Einordnung	245
5.2 Vorliegen von Missbrauch dem Grunde nach – Würdigung der Aufgriffskriterien des § 50d Abs. 3 Satz 1-4 EStG	246
5.2.1 Beteiligung von Personen ohne fiktive Entlastungsberechtigung	246
5.2.2 Keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit	248
5.2.3 Keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe	251
5.2.4 Fehlende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr oder kein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb	254
5.3 Vorliegen von Missbrauch der Höhe nach – Würdigung der Aufteilungsklausel des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG	256
5.4 Ergebnis	259
5.4.1 Perspektive des europäischen Sekundärrechts	259

5.4.2 Ökonomische Perspektive	263
6. Anti-Treaty- und Anti-Directive-Shopping in ausgewählten EU-Staaten: Ergriffene Maßnahmen und Umsetzung der Missbrauchs-klauseln der Mutter-/Tochter- und Zins-/Lizenz-Richtlinie	267
6.1 Einleitende Anmerkungen	267
6.2 Österreich	270
6.2.1 Eckdaten des österreichischen Quellenbesteuerungssystems	270
6.2.2 Der Missbrauchsvorbehalt in § 94 Nr. 2 Ö-EStG	272
6.2.2.1 Aufbau, Funktionsweise und Zusammenspiel mit § 22 BAO ...	272
6.2.2.2 Tatbestandsmerkmale (§ 94 Nr. 2 Ö-EStG i. V. m. § 2 Abs. 2 VO zu § 94a Abs. 2 Ö-EStG a. F.)	274
6.2.2.3 Anwendbarkeit auf Holdinggesellschaften	277
6.2.3 Die Missbrauchsvorhalte in § 99a Ö-EStG	279
6.2.3.1 § 99a Abs. 3 Ö-EStG	279
6.2.3.2 § 99a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Ö-EStG	281
6.2.4 Übrige Abwehrmechanismen	282
6.2.5 Zusammenfassung und Fazit: Anti-Treaty- und Anti-Directive-Shopping in Österreich	284
6.3 Spanien	287
6.3.1 Eckdaten des spanischen Quellenbesteuerungssystems	287
6.3.2 Der Missbrauchsvorbehalt in Art. 14 Nr. 1 Buchst. h EinküStG	288
6.3.2.1 Aufbau und Funktionsweise	288
6.3.2.2 Tatbestandsmerkmale	291
6.3.2.2.1 Beteiligung von außerhalb der EU ansässigen Personen ..	291
6.3.2.2.2 Keine eigene Wirtschaftstätigkeit	293
6.3.2.2.3 Keine aktive Beteiligungsverwaltung	296
6.3.2.2.4 Keine wirtschaftlichen Gründe	297
6.3.3 Übrige Abwehrmechanismen	298
6.3.4 Zusammenfassung und Fazit: Anti-Treaty- und Anti-Directive-Shopping in Spanien	300
6.4 Die Niederlande	302
6.4.1 Eckdaten des niederländischen Quellenbesteuerungssystems	302
6.4.2 Die Dividenden-Stripping-Regelung des Art. 4 Abs. 7 DWTA	303

6.4.2.1	Einordnung als Beneficial Ownership-Konzept und Grundlagen des Dividenden-Strippings	303
6.4.2.2	Erfasste Quellensteuerentlastungen ausländischer Anteileigner	305
6.4.2.3	Tatbestandsmerkmale	307
6.4.2.4	Rechtsfolge und Beweislast	310
6.4.3	Übrige Abwehrmechanismen	311
6.4.3.1	Die Generalklausel richtige heffing und das Rechtsprechungs-institut <i>fraus legis</i>	311
6.4.3.2	Anti-Treaty-Shopping-Regelungen in DBAs	313
6.4.4	Zusammenfassung und Fazit: Anti-Treaty- und Anti-Directive-Shopping in den Niederlanden	314
6.5	Abschließende Anmerkungen und Schlussfolgerungen	316
7.	Thesenförmige Zusammenfassung	323
	Literaturverzeichnis	329