

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 15

Helen Domschat

Die deutsche Vorschrift
zur Verhinderung von Abkommens-
und Richtlinienmissbrauch und ihre
Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Einleitung

Hat eine natürliche Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt oder eine juristische Person ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland, sind diese Personen mit ihrem Welteinkommen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.¹ Viele Formen wirtschaftlicher Betätigung von Ausländern in Deutschland führen jedoch nicht zu einer unbeschränkten Steuerpflicht, da die genannten Kriterien nicht erfüllt werden. In derartigen Fällen, in denen die Personen personell oder materiell schwächer mit dem Inland verbunden sind, kommt unter bestimmten Voraussetzungen die Begründung einer beschränkten Steuerpflicht in Betracht. Die beschränkte Steuerpflicht knüpft an ausdrücklich im Gesetz geregelte Tatbestände der Einkünfteerzielung durch Steuerausländer an. Um eine beschränkte Steuerpflicht zu begründen, muss eine natürliche Person inländische Einkünfte nach § 1 Abs. 4 EStG und eine juristische Person nach §§ 2, 8 Abs. 1 KStG jeweils in Verbindung mit § 49 Abs. 1 EStG erzielen. Die Besteuerung von Steuerausländern wird somit auf Sachverhalte begrenzt, die einen Bezug zum Inland aufweisen (sogenanntes Territorialitätsprinzip).² Die vorrangige Erhebungsform bei beschränkt Steuerpflichtigen ist nicht die Veranlagung, sondern der Abzug der Steuer direkt an der Quelle der Einkünfte. Der direkte Abzug der Quellensteuer dient der Sicherung des nationalen Steueranspruchs. Quellensteuerabzüge existieren in Form des Steuerabzugs vom Arbeitslohn, des Steuerabzugs vom Kapitalertrag oder des Steuerabzugs auf Grund des § 50a EStG.

Die in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte des Steuerausländers unterfallen grundsätzlich in dessen Ansässigkeitsstaat im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht einer nochmaligen Besteuerung. Um diese Doppelbesteuerung zu verhindern, schließen Staaten untereinander Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ab. Doppelbesteuerungsabkommen sind bilaterale Verträge, die auf dem Prinzip der Gegenseitigkeit beruhen. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, schränken sie die beiderseitig bestehenden Steueransprüche für wirtschaftliche Aktivitäten zwischen den Vertragsstaaten ein. Doppelbesteuerungsabkommen sollen nur den Steuerpflichtigen der beiden Vertragsstaaten zugute kommen. Damit ein Steuerpflichtiger die Entlastung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nehmen kann, muss er eine in einem Vertragsstaat ansässige Person sein.³ Da die Gründung einer juristischen Person in einem entsprechenden Vertragsstaat und damit die

1 § 1 Abs. 1 EStG i.V.m. §§ 8, 9 AO, § 1 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 10, 11 AO.

2 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.103 ff.

3 Vgl. Art. 1, 3, 4 MA.

Begründung der für die Anwendbarkeit eines Doppelbesteuerungsabkommens notwendigen Ansässigkeit verhältnismäßig einfach ist, ist das Kriterium der Ansässigkeit in diesem Zusammenhang anfällig für missbräuchliche Gestaltungen. So können Steuerpflichtige, deren Ansässigkeitsstaat kein oder ein weniger günstiges Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland abgeschlossen hat, in einem Drittstaat, der sowohl mit Deutschland als auch mit ihrem Ansässigkeitsstaat ein günstiges Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, eine abkommensberechtigte Gesellschaft gründen und auf diese Weise ihre deutschen Einkünfte durch diese Gesellschaft durchleiten (sogenanntes Einkünfte- beziehungsweise Dividendenrouting). Eine derartige Gestaltung, bei der in Deutschland erzielte Einkünfte durch eine ausländische Gesellschaft geleitet werden, ermöglicht es dem jeweiligen Steuerpflichtigen im günstigsten Fall seine Steuerbelastung in Deutschland bis auf null zu reduzieren. Die Repatriierung der in Deutschland erwirtschafteten Gewinne erfolgt danach auf dem Weg, auf dem am wenigsten Steuern gezahlt werden müssen.

Diese Ausnutzung von Abkommensvorteilen wird gemeinhin als treaty shopping bezeichnet.⁴ Der Begriff des treaty shopping entstammt dem amerikanischen Steuerrecht.⁵ Wörtlich übersetzt bedeutet er „Abkommenskauf“ oder das „Sich-Einkaufen in ein Abkommen“.⁶ Er wird jedoch häufig mit „Erschleichen der Abkommensberechtigung“ oder „Ausnutzung von Abkommensvorteilen“ übersetzt.⁷ Dieser Übersetzung wird entgegengehalten, dass sie im Gegensatz zum englischen Ursprungsbegriff negativ gefasst ist. Nichts desto trotz haftet Gestaltungen, die darauf abzielen, steuerliche Vergünstigungen zu erwirken, grundsätzlich der Verdacht steuerlichen Missbrauchs an.⁸

Dementsprechend ist die Verhinderung einer solchen Ausnutzung von Abkommensvorteilen das Ziel der sogenannten Anti-treaty shopping-Klausel des § 50d Abs. 3 EStG. Darüber hinaus wendet sich § 50d Abs. 3 EStG auch gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Richtlinienvorteilen. Diese Zielrichtung des § 50d Abs. 3 EStG wird gemeinhin unter den (dem Begriff des treaty shopping nachgebildeten) Begriff des sogenannten directive shopping gefasst.

4 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 16.127 ff.; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, S. 107; vgl. zu den Erscheinungsformen des treaty shopping Carlé, KÖSDI 1999, 12056 (12057 ff.).

5 Vgl. die ausführliche Darstellung bei *Kraft*, Die mißbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 18 ff.; *Mössner* in Fischer, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 85 (85 ff.).

6 *Lentz*, Vermeidung einer Minderbesteuerung von Unternehmenseinkünften, S. 74.

7 Vgl. *Zettler*, Treaty Shopping nach Inkrafttreten des § 50d Abs. 1a EStG, S. 21.

8 Vgl. *Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, S. 197.

Hierunter wird der „Richtlinienkauf“, also die Ausnutzung von sich aus den Richtlinien der Europäischen Union ergebenden Vorteilen verstanden. Zur Verhinderung der Doppelbesteuerung von Dividenden und Zinsen und Lizenzgebühren wurden die Mutter-Tochter-Richtlinie⁹ und die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie¹⁰ erlassen, um innerhalb der Europäischen Union eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Steuerpflichtige, die nicht in Ländern der Europäischen Union ansässig sind, können durch gezielte Gründung von in der Europäischen Union ansässigen Gesellschaften versuchen, sich aus der jeweiligen Richtlinie ergebende Vorteile zu verschaffen.¹¹

Liegt eine nach § 50d Abs. 3 EStG missbräuchliche Gestaltung vor, wird die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder einer in deutsches Recht umgesetzten Richtlinie vorgesehene Entlastung von der Quellensteuer versagt.

Fraglich ist, ob die Versagung der Entlastung von der Quellensteuer gegen das Recht der Europäischen Union verstößt. Diese Frage hat durch die Einleitung der zweiten Stufe des EU-Vertragsverletzungsverfahrens¹² am 18.03.2010 an Aktualität gewonnen.

9 Umgesetzt in § 43b EStG.

10 Umgesetzt in § 50g EStG.

11 Der Begriff des directive shopping ist insofern ungenau, da sich die Steuerpflichtigen nicht in die Vorteile der Richtlinie einkaufen, sondern in die durch die Umsetzung der Richtlinie eingeführten Steuervorteile der nationalen Steuergesetzgeber, vgl. *Zettler*, Treaty Shopping nach Inkrafttreten des § 50d Abs. 1a EStG, S. 21.

12 Die Europäische Kommission hat unter dem Aktenzeichen 2007/4435 am 18.03.2010 Deutschland förmlich aufgefordert, seine Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung bei Quellensteuerentlastungen zu modifizieren.

Gang der Arbeit

Die Arbeit ist gegliedert in Einleitung, vier Kapitel und eine zusammenfassende und die Ergebnisse würdigende Schlussbetrachtung.

Das erste der vier Kapitel gibt einen Überblick über die Entwicklung des deutschen Steuerrechts zur Verhinderung von Abkommens- und Richtlinienmissbrauch von § 42 AO zu § 50d Abs. 3 EStG in der heutigen Fassung. Die verschiedenen Gesetzesfassungen, Urteile und Verwaltungsanweisungen werden dargestellt und erläutert.

Das zweite Kapitel beschäftigt sich eingehend mit der Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG in der geltenden Fassung. Die Tatbestandsvoraussetzungen und die Rechtsfolge werden im Einzelnen dargestellt und kritisch hinterfragt.

Das dritte Kapitel untersucht das Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu anderen Missbrauchsvorschriften, namentlich der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO, der besonderen Missbrauchsvorschrift des § 50g Abs. 4 EStG und einer speziellen Missbrauchsvorschrift eines Doppelbesteuerungsabkommens.

Im vierten Kapitel wird die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG auf ihre Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht in der Form des Unionsrechts untersucht. Das Kapitel selbst ist in drei Teile untergliedert, die Vereinbarkeit mit dem Primärrecht der Union, die Vereinbarkeit mit dem Sekundärrecht der Union und die Vereinbarkeit mit dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum. Bei der Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit dem Primärrecht der Union wird zwischen einem möglichen Verstoß gegen die Grundfreiheiten der Zwischengesellschaft und einem möglichen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des Gesellschafters der Zwischengesellschaft unterschieden. Nach Prüfung der Vereinbarkeit mit primärem Unionsrecht in Form der Niederlassungsfreiheit gemäß Artt. 49, 54 AEUV und der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV wird die Vereinbarkeit mit Sekundärrecht in Form der Mutter-Tochter-Richtlinie erörtert. Das Kapitel endet mit der Betrachtung der Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit den Grundfreiheiten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum.

Die Schlussbetrachtung würdigt die Ergebnisse der Arbeit und beschließt die Arbeit mit einem Fazit samt Ausblick.

Kapitel 1: Entwicklung von § 42 AO zu § 50d Abs. 3 EStG

A. Einführung des § 50d Abs. 1a EStG durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz

Bis zur Einführung des § 50d Abs. 1a EStG mit Wirkung ab dem 01.01.1994 durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz¹³ gab es keine Spezialnorm, die die missbräuchliche Ausnutzung von Abkommensvorteilen (treaty shopping) oder von Richtlinienvorteilen (directive shopping) verhindert hat.

Sowohl Gestaltungen durch deutsche Investitionen im Ausland (Outbound-Gestaltungen) als auch ausländische Investitionen im Inland (Inbound-Gestaltungen) wurden einheitlich an der allgemeinen steuerrechtlichen Missbrauchsbekämpfungsvorschrift des § 42 AO gemessen. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung lag ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wurde, die zur Erreichung des angestrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.¹⁴ Die Anwendung dieses allgemeinen Rechtsmissbrauchsgedankens auf ausländische Kapitalgesellschaften führte nach dieser Rechtsprechung zu deren Nichtanerkennung für steuerliche Zwecke, wenn für ihre Errichtung wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe fehlten und sie keine eigenen wirtschaftlichen Tätigkeiten entfalteten.¹⁵

Nach dem „Monaco-Urteil“ des BHF¹⁶, in dem der I. Senat sich geweigert hatte, die Rechtsprechung zu Basisgesellschaften und damit auch die allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift des § 42 AO auf die Gründung von Gesellschaften im Ausland anzuwenden, wenn an der Gesellschaft nur Steuerausländer

13 StMBG vom 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50.

14 BFH vom 19.08.1999, BStBl. II 2001, 43, m.w.N.; BFH vom 23.10.2002, BFH/NV 2003, 289.

15 BFH vom 20.03.2002, BStBl. II 2002, 819; BFH vom 23.10.2002, BFH/NV 2003, 289.

16 BFH vom 29.10.1981, BStBl. II 1982, 150; inzwischen wurde diese Rechtsprechung aufgegeben durch BFH vom 27.08.1997, BStBl. II 1998, 163; BFH vom 29.10.1997, BStBl. II 1998, 235. Vgl. dazu Füger/Rieger, IStR 1998, 353.

beteiligt sind¹⁷, sah sich der Gesetzgeber gezwungen, eine spezielle Missbrauchsvorschrift zu erlassen.¹⁸ Die insoweit bestehende Regelungslücke im deutschen Steuerrecht sollte durch die Einführung des § 50d Abs. 1a EStG geschlossen werden.¹⁹

§ 50d Abs. 1a EStG in der Fassung vom 01.01.1994 bis zum 31.12.2000 lautete:

(1a) Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf Steuerentlastung (Steuerbefreiung oder -ermäßigung nach § 44d oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung), soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erhielten, und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

Umgekehrt formuliert bedeutet dies, dass einer ausländischen Gesellschaft die Entlastung nicht versagt werden darf, wenn sie eine der beiden Hürden überspringen kann, sie also entweder eine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet oder wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe ihre Einschaltung rechtfertigen.

B. Änderungen durch das Steuersenkungsgesetz und das Steueränderungsgesetz

Durch das Steuersenkungsgesetz²⁰ erfolgte lediglich eine redaktionelle Folgeänderung des § 50d Abs. 1a EStG in der Fassung vom 01.01.2001 bis zum 31.12.2001 aus der Änderung der Paragraphenreihenfolge bei den Vorschriften über die Kapitalertragsteuer.²¹ Die Angabe „§ 44d“ wurde durch die Angabe „§ 43b“ ersetzt.

Die Vorschrift wurde durch das Steueränderungsgesetz²² neu formuliert und in der Fassung vom 01.01.2002 bis zum 31.12.2006 in § 50d Abs. 3 EStG positioniert. Durch die neue Stellung der Vorschrift sollte deutlich gemacht werden,

17 Die Frage, ob das Urteil fehlinterpretiert worden ist oder nicht, ist durch neuere Entscheidungen gegenstandslos geworden, vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, Rn. R 138 ff.

18 BT-Drucks. 12/5630 und 12/5764.

19 *Henkel* in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. F 209; Forst/Radmer, EStB 2006, 384 (385).

20 StSenkG vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428.

21 BT-Drucks. 14/3074 und 14/2683.

22 StÄndG vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4.