

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

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Einleitung	1
Gang der Arbeit	5
Kapitel 1: Entwicklung von § 42 AO zu § 50d Abs. 3 EStG.....	7
A. Einführung des § 50d Abs. 1a EStG durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz.....	7
B. Änderungen durch das Steuersenkungsgesetz und das Steueränderungsgesetz.....	8
C. Entwicklung bis zum Jahressteuergesetz 2007	9
I. „Hilversum I“-Entscheidung	9
II. „Hilversum II“-Entscheidung	10
III. Nichtanwendungserlass des BMF	12
1. Keine Merkmalsübertragung von anderen wirtschaftlich aktiv tätigen Konzerngesellschaften auf eine funktionslose Zwischenholdinggesellschaft.....	13
2. Erfordernis einer substantiellen Geschäftsausstattung der aus- ländischen Gesellschaft, um deren Funktionslosigkeit auszuschließen ..	13
3. Kein kumulatives Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale erforderlich.....	13
4. Aufhebung des Schutzzwecks	14
IV. Kritik am Nichtanwendungserlass des BMF	14
1. Keine Merkmalsübertragung von anderen wirtschaftlich aktiv tätigen Konzerngesellschaften auf eine funktionslose Zwischenholdinggesellschaft.....	14
2. Erfordernis einer substantiellen Geschäftsausstattung der aus- ländischen Gesellschaft, um deren Funktionslosigkeit auszuschließen ..	15
3. Kein kumulatives Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale erforderlich.....	16
4. Aufhebung des Schutzzwecks	16
D. Änderung und Verschärfung durch das Jahressteuergesetz 2007	16
E. „SOPARFI“-Entscheidung	17
I. Sachverhalt.....	18
II. Entscheidung des FG Köln	19
III. Entscheidung des BFH	20
IV. Entscheidung des FG Köln im II. Rechtszug.....	22
Kapitel 2: Die Missbrauchsvorschrift des § 50d Abs. 3 EStG.....	23
A. Die Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 EStG	23
I. Ausländische Gesellschaft	23
1. Gesellschaft.....	24

a) Definition nach Doppelbesteuerungsabkommen.....	24
aa) Juristische Person.....	24
bb) Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird.....	25
b) Definition nach § 43b Abs. 2 EStG beziehungsweise § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a, b EStG.....	26
2. Ausländisch.....	27
a) Definition nach Doppelbesteuerungsabkommen.....	27
b) Definition nach § 43b Abs. 2 EStG beziehungsweise § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG	28
II. Beteiligung von Personen, denen bei unmittelbarer Einkunfterzielung die Steuerentlastung nicht zustände.....	29
1. Personen.....	29
2. Beteiligung.....	31
3. Prüfung der fiktiven unmittelbaren Entlastungsberechtigung der beteiligten Personen.....	33
a) Beteiligte Person ist nicht entlastungsberechtigt.....	34
b) Beteiligte Person ist entlastungsberechtigt.....	34
c) Art der Entlastungsberechtigung	36
4. Soweit Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind.....	37
III. Kumulative und alternative Verknüpfung.....	39
IV. Fehlen beachtlicher Gründe gemäß § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EStG.....	39
1. Einschaltung.....	41
2. Grund	41
3. Verhältnis zu § 50d Abs. 3 S. 2 EStG.....	41
4. Wirtschaftliche Gründe.....	44
5. Sonst beachtliche Gründe	46
V. Eigene Wirtschaftstätigkeit gemäß § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG.....	47
1. Eigene Wirtschaftstätigkeit.....	47
a) Dienstleistungen gegenüber Konzerngesellschaften	48
b) Keine eigene Wirtschaftstätigkeit bei der Verwaltung von Wirtschaftsgütern.....	49
aa) Reine Holdinggesellschaften	50
bb) Geschäftsleitende Holdinggesellschaften.....	51
c) Keine eigene Wirtschaftstätigkeit bei Übertragung der wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte	53
d) Eigene Wirtschaftstätigkeit nur im Sitzstaat der Gesellschaft?	54
2. 10% ihrer gesamten Bruttoerträge	55
3. Betreffendes Wirtschaftsjahr	57
VI. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit einem angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb gemäß § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 3 EStG	59

1. Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb	60
2. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	62
B. Verbot der Merkmalsübertragung gemäß § 50d Abs. 3 S. 2 EStG	63
C. Ausnahmen	67
I. Börsenklausel	67
II. Ausländische Gesellschaften, für die das Investmentsteuergesetz gilt ..	69
III. Anwendung auch bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen?	69
D. Relevanter Zeitpunkt	71
E. Rechtsfolge	72
I. Kein Anspruch auf Entlastung nach § 50d Abs. 1 oder 2 EStG	74
II. Umfang der Versagung der Steuerentlastung	76
F. Beweislast	79
Kapitel 3: Verhältnis des § 50d Abs. 3 EStG zu anderen	
Missbrauchsvorschriften	83
A. Verhältnis zur allgemeinen Missbrauchsregelung in § 42 AO	83
B. Verhältnis zur besonderen Missbrauchsregelung in § 50g Abs. 4 EStG ...	87
C. Verhältnis zu einer speziellen Missbrauchsvorschrift eines	
Doppelbesteuerungsabkommens	88
I. Öffnungsklausel	90
II. Urteil des BFH vom 19.12.2007	91
III. Die limitation on benefits-Klausel des Art. 28 DBA-USA	93
IV. Die anti-treaty shopping-Klausel des neuen	
Doppelbesteuerungsabkommens mit Großbritannien	95
Kapitel 4: Die Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit höherrangigem	
Recht	97
A. Die Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit Unionsrecht	98
B. Vereinbarkeit mit Primärrecht	102
I. Verstoß gegen Grundfreiheiten der ausländischen	
Zwischengesellschaft	103
1. Eröffnung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit	103
a) Räumlicher Schutzbereich	103
b) Persönlicher Schutzbereich	104
c) Sachlicher Schutzbereich	105
d) Hinreichender Unionsbezug	106
e) Bereichsausnahme für die Ausübung öffentlicher Gewalt	107
2. Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit	107
a) Persönlicher und räumlicher Schutzbereich	107
b) Sachlicher Schutzbereich	108
c) Hinreichender Unionsbezug	108
3. Verhältnis von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit	
zueinander	109
4. Eingriff in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	111

a) Eingriff durch Diskriminierung	111
b) Eingriff durch Beschränkung	114
5. Zwischenergebnis	115
II. Verstoß gegen Grundfreiheiten des Gesellschafters der Zwischengesellschaft	115
1. Eröffnung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit	116
2. Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit	116
3. Verhältnis von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit zueinander	116
4. Keine missbräuchliche Inanspruchnahme einer Grundfreiheit	118
5. Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit	119
6. Rechtfertigung des Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit	121
a) Ordre-Public-Vorbehalt	122
b) Sicherung des nationalen Steueraufkommens	123
c) Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems	124
d) Wahrung des Territorialitätsprinzips	125
e) Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs	126
aa) Verhältnismäßigkeit	130
bb) Eignung zur Missbrauchsbekämpfung	130
cc) Erforderlichkeit zur Missbrauchsbekämpfung	131
(1) 10%-Grenze des § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG	131
(2) Mangelnde Gegenbeweismöglichkeit	132
(3) Keine wirtschaftliche Tätigkeit durch Vermögensverwaltung	132
(4) Alternative Tatbestandsverknüpfung	133
7. Zwischenergebnis	133
8. Eingriff in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	134
9. Rechtfertigung des Eingriffs in die Kapitalverkehrsfreiheit	134
a) Rechtfertigung nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV	135
b) Rechtfertigung nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. b AEUV	136
c) Rechtfertigung nach Art. 65 Abs. 2 AEUV	136
d) Rechtfertigung mit der Stillstandsklausel nach Art. 64 Abs. 1 AEUV	137
10. Zwischenergebnis	137
11. Allgemeines Diskriminierungsverbot	137
C. Vereinbarkeit mit Sekundärrecht	138
I. Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in nationales Recht	139
II. Regelungsinhalt und Anwendungsbereich der Mutter-Tochter- Richtlinie	139
III. Der Missbrauchsbegriff	140
IV. Inhaltliche Ausgestaltung des Missbrauchsbegriffs	141
V. Verstoß des § 50d Abs. 3 EStG gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie	143
1. Alternative Verknüpfung der Tatbestandsmerkmale	144

2. 10%-Grenze und Verbot der Merkmalsübertragung	144
VI. Zwischenergebnis	145
D. Vereinbarkeit mit EWR-Abkommensrecht	145
I. EWR-Abkommen	145
II. Vereinbarkeit mit Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit des EWR-Abkommens	147
1. Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit	147
2. Eingriff in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	148
3. Rechtfertigung der Eingriffe in die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit	149
III. Zwischenergebnis	150
Fazit und Ausblick	151
Literaturverzeichnis	155
Anhang	173