

Studium und Praxis

Internationales Steuerrecht

von
Prof. Dr. Gerrit Frotscher

4., völlig überarbeitete Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 406 67870 7

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

§6 Verhinderung von Missbräuchen

Literatur: *Bergmann*, Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie, *StuW* 2010, 246; *Desens*, Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?, *IStR* 2014, 825; *Hagemann/Kahlenberg*, Sekundärrechtliche Reaktionen auf aggressive Steuerplanungsaktivitäten – Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, *IStR* 2014, 840; *Karimeri*, A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice, *Intertax* 2011, 296.

I. Begriff und Erscheinungsformen

Missbrauch¹ ist die Wahl einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung, die beim 382 Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist, § 42 II AO.²

Problematisch an der Einordnung eines Verhaltens als Missbrauch ist, dass es dem Steuerpflichtigen nicht verboten ist, seine Verhältnisse so zu gestalten, dass er seine Steuerbelastung minimiert. Eine Gestaltung, die zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt, ist allein deshalb nicht rechtsmissbräuchlich.³ Zu einem Rechtsmissbrauch wird die Gestaltung erst dann, wenn Wege gewählt werden, die angesichts des erstrebten wirtschaftlichen Zwecks ungewöhnlich und unangemessen sind, und wenn außer der Minimierung der Steuerbelastung für diese ungewöhnlichen Wege keine Gründe vorliegen. Die Einschaltung einer funktionslosen Gesellschaft begründet i. d. R. Missbrauch; wenn die Gesellschaft wirtschaftlich, d. h. außer der Funktion der Steuerersparnis, keine Funktion erfüllt, können für ihre Einschaltung keine wirtschaftlichen Gründe vorliegen. Ein Indiz für Missbrauch kann es sein, wenn eine Gestaltung nur kurzfristig besteht und nach Erzielung des Steuervorteils wieder aufgelöst wird. Umgekehrt gilt dies jedoch nicht, d. h. allein daraus, dass eine Gestaltung auf Dauer besteht, kann nicht geschlossen werden, dass sie nicht missbräuchlich ist. Auch langfristige Steuervermeidung kann Missbrauch begründen.

Kein Missbrauch liegt danach vor, wenn die Gestaltung im Rahmen des Unternehmensaufbaus einer wirtschaftlichen, langfristig verfolgten Zielsetzung entspricht.

Insgesamt entzieht sich der Begriff des „Rechtsmissbrauchs“ einer konkreten subsumierbaren Definition. Es handelt sich um einen „Typusbegriff“. Es lassen sich nur einzelne Fallgruppen beschreiben, in denen Rechtsmissbrauch vorliegt oder nicht vorliegt. Als Faustregel lässt sich anführen, dass die Gefahr des Rechtsmissbrauchs umso größer wird, je ungewöhnlicher, komplizierter und artifizieller die gewählte Gestaltung ist.

Das internationale Steuerrecht wird von dem Grundsatz beherrscht, dass das Ergebnis 383 einer grenzüberschreitenden Tätigkeit einmal, aber auch nur einmal besteuert werden soll. Zur Verhinderung der Doppelbesteuerung, aber auch zur Sicherstellung der Ein-

¹ Die Bekämpfung von Missbrauch kann durch besondere gesetzliche Regeln erfolgen („Außen-theorie“) oder im Rahmen einer Bewertung des Sachverhalts, nach der eine Steuerminderung nur in Betracht kommt, wenn sie dem Zweck des Gesetzes entspricht („Innen-theorie“).

² Vgl. zu dieser Definition *Schmieszek* in Beermann *Steuerliches Verfahrensrecht*, § 42 Rz. 10; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO, zu § 42, Rz. 23 ff. jeweils mit umfangreichen Rechtsprechungsnachweisen. Zum europäischen Missbrauchs-begriff vgl. Rz. 93, 121 f.

³ BFH v. 20. 3. 2002, BStBl. II 2003, 50.

malbesteuerung, dienen nationale (unilaterale) Regelungen und die Bestimmungen der DBA. Daraus folgt für die Bestimmung des Rahmens eines möglichen Missbrauchs, dass alle Gestaltungen, die eine drohende Doppelbesteuerung vermeiden und zu einer Einmalbesteuerung führen, nicht rechtsmissbräuchlich im Sinne des Internationalen Steuerrechts sind.

Andererseits kann ein Missbrauch der Regelungen des Internationalen Steuerrechts vorliegen, wenn durch die Gestaltung eine „Doppelfreistellung“ erfolgt, also das Besteuerungssubstrat der Besteuerungshoheit aller beteiligten Staaten entzogen wird.

- 384 Hieraus ergibt sich, dass im Folgenden eine Verlagerung von Einkünften von einem Staat in einen anderen, niedriger steuernden Staat, nicht als „internationaler Rechtsmissbrauch“ angesehen wird. In diesen Fällen werden die Einkünfte nicht jeder Steuerhoheit entzogen, sondern von einer Steuerhoheit in eine andere verlagert.

Ein solches Verhalten kann allerdings aus nationaler Sicht als unangemessen eingestuft werden, so dass ihm mit gesetzlichen Maßnahmen entgegengetreten wird. Es handelt sich dann aber nicht mehr um ein Problem des Missbrauchs aus internationaler Sicht, sondern (allenfalls) um ein Problem des Missbrauchs aus nationaler Sicht. Die Regelungen über Verrechnungspreise einschließlich § 1 AStG, §§ 2–6 AStG und §§ 7 ff. AStG werden daher nicht als „internationale Missbrauchsregelungen“ in diesem Sinne verstanden, sondern als Abwehrmaßnahmen des einzelnen Staates zum Schutz seines Steueraufkommens, bzw. um internationale Regeln zur Abgrenzung der Besteuerungsrechte.

Der BFH⁴ hat jedoch die Vorschriften über Zwischengesellschaften, §§ 7 ff. AStG, als spezielle Missbrauchsvorschriften angesehen, die die allgemeine Missbrauchsregel nach § 42 AO verdrängen. Dies hat den Gesetzgeber zu der Neuformulierung des § 42 AO veranlasst.⁵

Ebenso ist eine in einem DBA enthaltene Vorschrift zur Verhinderung von Missbräuchen lex specialis und verdrängt die nationale Regelung.⁶

- 385 Ein Missbrauch kann darin liegen, dass die für die Beseitigung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Methode vermieden und durch die Gestaltung die Anwendung einer anderen, vorteilhafteren Methode erreicht wird. Dies geschieht regelmäßig in der Form der Vermeidung der Anrechnungsmethode zugunsten der Freistellungsmethode. Da die Freistellungsmethode regelmäßig nur auf Grund von DBA anwendbar ist, besteht die Gestaltung darin, die Einkünfte über einen Staat zu leiten, mit dem ein DBA besteht, das für die fraglichen Einkünfte die Freistellungsmethode vorsieht (**Treaty-Shopping**).⁷

Eine weitere Form der rechtsmissbräuchlichen Gestaltung in diesem Zusammenhang ist die Erzielung der Steuerfreistellung von Dividenden durch Steuerpflichtige, die ihrer Person nach hierzu nicht berechtigt sind. Da die Steuerfreistellung nach § 8 b I KStG nur Körperschaften zusteht, kann die Steuerfreistellung durch eine natürliche Person erzielt werden, wenn sie eine Körperschaft zwischen sich und die ausschüttende Körperschaft schaltet.⁸

Die Ausnutzung des internationalen Steuergefälles und andere Maßnahmen der Steuerplanung sind für sich gesehen jedoch kein Missbrauch.⁹

Zu Missbrauchsklauseln in der Mutter-Tochter-Richtlinie vgl. Rz. 832.

⁴ BFH v. BFH v. 15.12.1999, BFH/NV 2000, 793; v. 19.1.2000, BStBl. II 2001, 222 – *Dublin Docks*.

⁵ Vgl. Rz. 386.

⁶ BFH v. 19.12.2007, BStBl. II 2008, 619.

⁷ Vgl. hierzu *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, zu Art. 1 OECD-MA Rz. 65; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, zu Art. 1 Rz. 101 ff.

⁸ Vgl. Rz. 393.

⁹ BFH v. 20.3.2002, BStBl. II 2003, 50; v. 7.9.2005, BStBl. II 2006, 537. Vgl. Rz. 707.

1. Die allgemeine Missbrauchsregelung des § 42 AO

§ 42 AO als allgemeine Missbrauchsverhinderungsvorschrift ist sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht, bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht anwendbar.¹⁰ Nach dieser Vorschrift können Steuergesetze durch rechtliche Gestaltungen nicht umgangen werden, wenn die gewählte Gestaltung missbräuchlich ist.

Liegt ein solcher Gestaltungsmissbrauch vor, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entstanden wäre. Die Verwirklichung des angemessenen Sachverhalts wird für Zwecke des Steuerrechts fingiert.¹¹ Zivilrechtliche Auswirkungen ergeben sich aber nicht.

Der Gefahr der missbräuchlichen Steuerumgehung ist der Gesetzgeber außerdem durch die Schaffung einiger Spezialtatbestände begegnet. Im Bereich des internationalen Steuerrechts ist insbesondere § 50 d III EStG¹² zu nennen. Auch die in vielen DBA vereinbarten Aktivitätsklauseln, die die Freistellung von Betriebsstättengewinnen davon abhängig machen, dass diese aus aktiven oder produktiven Tätigkeiten stammen, sind in diesem Zusammenhang zu erwähnen.¹³

Die speziellen Missbrauchsvorschriften haben nach § 42 I 2 AO Vorrang vor der allgemeinen Missbrauchsregelung des § 42 AO. Ist der Tatbestand einer speziellen Missbrauchsvorschrift nicht erfüllt, ist der Sachverhalt an der allgemeinen Missbrauchsregelung des § 42 I 1, II AO zu messen.¹⁴

§ 42 II AO definiert Missbrauch durch folgende Tatbestandsmerkmale:

- Es muss eine rechtliche Gestaltung vorliegen;
- diese Gestaltung muss unangemessen sein;
- die Gestaltung muss zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führen;
- dem Steuerpflichtigen steht der Nachweis außersteuerlicher Gründe für die Gestaltung offen.

Eine rechtliche Gestaltung liegt vor, wenn von den Möglichkeiten, die das Recht, nicht notwendig das deutsche, bietet, Gebrauch gemacht wird. Hiervon sind vor allem Veränderungen im tatsächlichen Bereich zu unterscheiden.

Beispiele: (1) Der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige A nimmt eine nichtselbständige, in Großbritannien ausgeübte Tätigkeit bei einem dort ansässigen Arbeitgeber auf. Nach Art. 14 (1) i. V. m. Art. 23 (1) a DBA – Großbritannien (UK) werden diese Einkünfte ausschließlich in Großbritannien besteuert. Obwohl Deutschland Besteuerungssubstrat verloren geht, ist dies kein Fall, der von § 42 AO erfasst wird. Es handelt sich nicht um eine rechtliche Gestaltung.¹⁵

(2) Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft A will Kapital verzinslich im Ausland anlegen. Um die Zinsen nicht in Deutschland versteuern zu müssen, gründet sie in den Niederlanden eine Tochtergesellschaft und stattet sie mit dem anzulegenden Kapital als Nennkapital aus. Die Tochtergesellschaft nimmt die Geldanlage vor und schüttet die hieraus erzielten Gewinne an die A aus. Anstelle der bei einer Direktanlage in Deutschland steuerpflich-

¹⁰ Vgl. BVerfG v. 12.10.1976, BStBl. I 1977, 190; BFH v. 29.10.1997, BStBl. II 1998, 235; v. 20.3.2002, BStBl. II 2002, 819.

¹¹ BFH v. 27.8.1997, BStBl. II 1998, 163.

¹² Vgl. Rz. 393.

¹³ Vgl. Art. 24 I Nr. 1 Buchst. a DBA-Schweiz.

¹⁴ Mit dieser Regelung soll die Rechtsprechung des BFH v. 15.12.1999, BFH/NV 2000, 793; v. 19.1.2000, BStBl. II 2001, 222 – *Dublin Docks*; v. 20.3.2002, BStBl. II 2003, 50; v. 25.2.2004, BStBl. II 2005, 14 verdrängt werden.

¹⁵ Bei einem Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete, die mit einer Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland einhergehen, muss allerdings immer auch die Vorschrift des § 2 AStG beachtet werden; vgl. Rz. 221.

tigen Zinsen erzielt A jetzt nach § 8b I KStG steuerfreie Dividenden. Es liegt eine rechtliche Gestaltung vor, durch die A steuerpflichtige Zinsen in steuerfreie Dividenden „umqualifiziert“ hat.

Wenn eine rechtliche Gestaltung vorliegt, ist ferner notwendig, dass diese unangemessen und, verglichen mit einer angemessenen Gestaltung, zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Die Unangemessenheit der Gestaltung ist dann zu bejahen, wenn sie durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.¹⁶

390 § 42 AO spricht davon, dass Steuergesetze nicht umgangen werden dürfen. Aus dem Hauptzweck der Besteuerung, den Finanzbedarf des Staates zu sichern, ergibt sich, dass eine Umgehung nur vorliegt, wenn das in Deutschland verfügbare Steueraufkommen durch die Gestaltung gemindert wird. Hieraus folgt, dass der zu beurteilende Sachverhalt in einem ersten Schritt unter die Normen des deutschen Steuerrechts zu subsumieren und dann mit der Steuerbelastung ohne die Gestaltung durch den Steuerpflichtigen zu vergleichen ist. Erst wenn sich dabei ergibt, dass die Gestaltung zu einer Minderung des Steueraufkommens führt, liegt eine Umgehung von Steuergesetzen im Sinne des § 42 AO vor.

391 Allgemein sieht der BFH¹⁷ die Einschaltung einer funktionslosen Basisgesellschaft, also einer Gesellschaft, die keine wirtschaftliche Funktion erfüllt, als Rechtsmissbrauch nach § 42 AO an. Kein Indiz für einen Rechtsmissbrauch ist andererseits die Einschaltung einer Projektgesellschaft, die nach Beendigung des Projekts wieder liquidiert wird, Einschaltung versierter Fachkräfte in die Aufgabenerfüllung, Einschalten einer Managementgesellschaft für die Führung der Geschäfte, Ausnutzung des internationalen Steuergefälles, Vorteile aus dem Ineinandergreifen verschiedener Vorschriften der DBA usw. Zeichen einer eigenen wirtschaftlichen Funktion, die den Missbrauchsvorwurf ausschließt, sind Letztentscheidungsrecht, Tragung des wirtschaftlichen Risikos und Handeln auf eigene Rechnung.

2. Besondere nationale Missbrauchsregelungen, § 50d III EStG

392 Unilaterale gesetzliche Regelungen, die zielgenau der Verhinderung von missbräulichem Ausnutzen von Bestimmungen des Internationalen Steuerrechts dienen, verstoßen grundsätzlich nicht gegen EU-Recht oder DBA. Weder das EU-Recht noch DBA schützen den Steuerpflichtigen, wenn er versucht, durch unangemessene Gestaltungen steuerliche Vorteile zu erlangen, die ihm unmittelbar weder nach EU-Recht noch nach DBA zustehen.¹⁸

393 Eine spezielle Missbrauchsklausel, über die allgemeine Regelung des § 42 AO hinaus, ist in § 50d III EStG für bestimmte Gestaltungen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht enthalten. Durch diese Vorschrift sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen eine Person eine ausländische Gesellschaft, i. d. R. eine Kapitalgesellschaft, zwischen sich und eine inländische Einkunftsquelle einschaltet, um dadurch bei grenzüberschreitenden Beziehungen Steuervorteile zu erlangen, die sie bei direktem Bezug der Einkünfte nicht hätte.¹⁹ Da die Vorschrift nur die beschränkte Steuerpflicht betrifft, soll sie die Besteuerung in der Bundesrepublik als Quellenstaat sicherstellen.

¹⁶ Vgl. z. B. BFH v. 3. 2. 1993, BStBl. II 1993, 426; v. 25. 1. 1994, BStBl. II 1994, 738 m. w. N.

¹⁷ BFH v. 20. 3. 2002, BStBl. II 2002, 819 m. w. N.; v. 20. 3. 2002, BStBl. II 2003, 50; v. 25. 2. 2004, BStBl. II 2005, 14.

¹⁸ Vgl. BFH v. 20. 3. 2002, BStBl. II 2002, 819, der eine Vorlagepflicht an den EuGH verneint; ausdrückliche Vorbehalte für nationale Missbrauchsregelungen enthalten etwa Art. 45 II Buchst. a DBA-Dänemark; Art. 28 I DBA-Kasachstan; Art. 43 II Buchst. a DBA-Schweden.

¹⁹ Die Vorschrift ist als spezielle Missbrauchsvorschrift nicht EU-widrig, BFH v. 20. 3. 2002, BStBl. II 2002, 820.

Die Vorschrift geht typischerweise von Fallgestaltungen aus, bei denen ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger bestimmte Zahlungen (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Leistungen an Berufssportler und Künstler) erbringt und der Zahlungsempfänger mit den Einkünften aus diesen Zahlungen der beschränkten Steuerpflicht durch eine Abzugssteuer unterliegt. Qualifiziert sich der Zahlungsempfänger nicht für eine Reduzierung dieser Abzugssteuer, entweder weil für ihn kein DBA gilt oder weil er nicht die für die Reduzierung erforderliche Rechtsform aufweist, kann er veranlasst sein, zwischen sich und den Zahlenden eine Kapitalgesellschaft einzuschalten. Das ist aus Sicht des Zahlungsempfängers sinnvoll, wenn dadurch eine Reduzierung der Abzugssteuer eintritt, die er nicht erhalten würde, wenn er die Vergütung unmittelbar von dem Zahlenden erhalten würde.

Die Steuerentlastung, die durch das Zwischenschalten einer Kapitalgesellschaft erstrebt wird, kann auf § 43 b EStG (Wegfall der Kapitalertragsteuer zwischen EU-Kapitalgesellschaften), § 50 g EStG (Wegfall der Abzugssteuer bei Leistungen von Zinsen und Lizenzgebühren an eine EU-Muttergesellschaft) oder auf einem DBA beruhen. Soweit diese Steuervergünstigungen in einem DBA enthalten sind, handelt es sich um eine Regelung zur Verhinderung des **Treaty shopping**. 394

§ 50 d III EStG soll diese Steuergestaltungen verhindern.²⁰ Erfasst werden folgende Gestaltungen erfasst: 395

- Eine natürliche Person, die eine der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Leistung erhält, verschafft sich dadurch eine Reduzierung der Quellensteuer, die nur einer Körperschaft zusteht, dass sie zwischen sich und den Leistenden eine ausländische Körperschaft einschaltet;
- eine Person, die eine der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Leistung erhält, verschafft sich dadurch eine Reduzierung der Quellensteuer, die nur einer in einem bestimmten Staat ansässigen Gesellschaft auf Grund des mit diesem Staat bestehenden DBA zusteht, dass sie eine in diesem Staat ansässige Körperschaft zwischenschaltet;
- eine Person, die eine der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Dividende erhält, verschafft sich eine Reduzierung der Quellensteuer, die nur bei einer bestimmten Mindestbeteiligung besteht, dadurch, dass sie ihre Beteiligung mit der von anderen Personen in einer ausländischen Gesellschaft zusammenfasst und dadurch die Grenze der Mindestbeteiligung überschreitet.²¹

§ 50 d Abs. 3 EStG enthält im Einleitungssatz zwei allgemeine Voraussetzungen, eine persönliche und eine sachliche, sowie die beiden „Funktionsvoraussetzungen“ der Nrn. 1 und 2. 396

Nach der persönlichen Voraussetzung greift der Tatbestand des § 50 d III EStG nur ein, wenn der unmittelbar Berechtigte der Zahlung (d. h. die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft) eine im Ausland ansässige Gesellschaft ist. Hinzu kommen muss, dass ihr Steuervorteile, die Reduzierung oder der Wegfall der Abzugssteuer, zustehen und an

²⁰ Die sehr detaillierte Fassung des § 50 d III EStG ist veranlasst worden durch BFH v. 31.5.2005, BStBl. II 2006, 118 – *Hilversum II*, wo der Begriff des Rechtsmissbrauchs so eng gefasst wurde, dass er in der Praxis kaum vorkam. Die danach eingeführte Fassung der Vorschrift musste durch Gesetz v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1171, abermals geändert werden, um europarechtliche Probleme zu vermeiden. Vgl. zu § 50 d III EStG *Frotscher, G.* in *Frotscher/Geurts, EStG*, zu § 50 d Rz. 62 ff. m. w. N.; BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171.

²¹ Diese Gestaltung ist auch für Beteiligungen ab 10 % aktuell. Zwar gilt die Steuerfreiheit von Dividenden für Beteiligungen ab 10 % nach § 8 b I, IV KStG auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, jedoch entsteht nach § 43 I Nr. 1 b, § 44 a IX EStG eine Kapitalertragsteuer von 15 %, die definitiv wird. Die Kapitalertragsteuer wird nach § 43 b EStG nur bei Gewinnausschüttungen an EU-Kapitalgesellschaften bei einer Mindestbeteiligung von 10 % vollständig beseitigt. Vgl. Rz. 832.

ihr Personen beteiligt sind, denen die Steuervergünstigung nicht oder nicht in gleicher Höhe zustände, wenn sie die Zahlungen unmittelbar erhalten würden.

397 Als sachliche Voraussetzung bestimmt § 50d I 1 EStG, dass die von der zwischengeschalteten ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen dürfen. Damit werden „aktive“ Gesellschaften aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift ausgenommen.

Wann keine „eigene Wirtschaftstätigkeit“ vorliegt, wird in § 50d III 3 EStG näher definiert. Eine eigene Wirtschaftstätigkeit fehlt danach, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus Vermögensverwaltung erzielt. Bruttoerträge sind die Solleinnahmen (Umsätze) ohne Umsatzsteuer. Eigene Wirtschaftstätigkeit liegt vor, wenn die Gesellschaft selbst wirtschaftliche Leistungen erbringt. Vermögensverwaltung ist schädlich, also das bloße Halten von Beteiligungen oder die Verwaltung von Patenten, Warenzeichen und ähnlichen immateriellen Wirtschaftsgütern. Die Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding²² geht über die Vermögensverwaltung hinaus und ist daher „eigene Wirtschaftstätigkeit“.

398 Keine eigene Wirtschaftstätigkeit liegt auch vor, soweit die wesentliche Geschäftstätigkeit auf Dritte übertragen wurde. Die zwischengeschaltete Gesellschaft muss also die wesentliche Geschäftstätigkeit mit eigenen Ressourcen durchführen. Das „Outsourcen“ der wesentlichen Geschäftstätigkeit ist daher schädlich, insbesondere die Übertragung der Geschäftsführung. Nicht schädlich ist dagegen die Übertragung von Hilfsfunktionen auf Dritte, wie Buchhaltung, Rechts- und Steuerberatung und ähnliches.

399 Nach § 50d III 1 EStG setzt die Anwendung der Vorschrift weiter voraus, dass mindestens eine der beiden Funktionsvoraussetzungen der Nrn. 1 oder 2 erfüllt sind. Das Wort „oder“ indiziert, dass die Erfüllung einer der beiden Voraussetzungen genügt, um die Vorschrift eingreifen zu lassen.

Nach der ersten der beiden Funktionsvoraussetzungen müssen für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. Bei der Beurteilung der Gründe für die Zwischenschaltung ist nach § 50d III 2 EStG nur auf die zwischengeschaltete Gesellschaft abzustellen; Verhältnisse der mit ihr verbundenen Gesellschaften oder Personen, insbesondere als Konzerngesichtspunkte, bleiben außer Betracht (keine Merkmalsübertragung). Der Grund für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft darf also nicht die Reduzierung der Abzugssteuer sein.

400 Die zweite Funktionsvoraussetzung, § 50d III 1 Nr. 2 EStG, ist erfüllt, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft nicht mit einem angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft muss also so ausgestattet sein, dass sie die wesentlichen Funktionen ihrer Wirtschaftstätigkeit erfüllen kann. Was dafür erforderlich ist richtet sich nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft. Außerdem muss sie am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, also selbst mit Kunden in Beziehung treten.

401 Als Rechtsfolge bestimmt § 50d III EStG, dass die im Ausland ansässige, beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, die in die Leistungsbeziehung eingeschaltet ist, weder den Wegfall noch die Reduzierung der Abzugssteuer nach §§ 43 b, 50g EStG oder den DBA geltend machen kann. Dies betrifft sowohl die Freistellung von als auch die Erstattung der Quellensteuer.

Der Umfang dieser Rechtsfolge ist jedoch nicht klar geregelt. Durch das Wort „soweit“ in § 50d III 1 EStG ist bestimmt, dass die Entlastungsberechtigung für jeden einzelnen Gesellschafter der zwischengeschalteten Gesellschaft zu prüfen ist. Die Steuerentlastung

²² Zum Begriff der geschäftsleitenden Holding vgl. *Frotscher*, G. in *Frotscher/Maas*, KStG, GewStG, UmwStG, zu § 14 KStG Rz. 143 ff.

wird der zwischengeschalteten Gesellschaft daher in dem Umfang gewährt, in dem die an ihr beteiligten Personen sie auch bei direktem Bezug geltend machen könnten. Bei tiefer gestaffelten Beteiligungsverhältnissen muss die Berechtigung zur Steuervergünstigung auf jeder Stufe bestehen.

Unklar ist jedoch, ob sich das Wort „soweit“ auch auf die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit bezieht. Wird das bejaht, wie es die Finanzverwaltung tut,²³ führt dies dazu, dass die Entlastungsberechtigung durch eine Aufteilung im Verhältnis der Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit zu denen, die nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, zu gewähren bzw. zu versagen ist. Bei Gesellschaften, deren Bruttoerträge z. T. aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, z. T. nicht, führt das dazu, dass auch für die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit anteilig die Entlastungsberechtigung versagt wird, während sie für die nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammenden Bruttoerträge anteilig zu gewähren ist.²⁴

Schon dem Grunde nach nicht anwendbar ist die Vorschrift auf ausländische Gesellschaften, mit deren Aktien ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet, § 50 d III 5 EStG. Bei diesen Gesellschaften würde die Anwendung des § 50 d III EStG die Kursbildung stören. Ebenfalls keine Anwendung findet die Vorschrift auf ausländische Investmentgesellschaften. 402

Da § 50 d III EStG eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung voraussetzt, erfasst die Vorschrift nicht Gestaltungen, die nicht auf gesellschaftsrechtlichen Beziehungen, sondern nur auf schuldrechtlichen Austauschverhältnissen beruhen. 403

Beispiel: A, der in einem Staat ansässig ist, mit dem die Bundesrepublik kein DBA abgeschlossen hat, will Lizenzen an einen inländischen Lizenznehmer vergeben. Statt die Lizenzen direkt zu vergeben (mit der Folge, dass die Vergütung in der Bundesrepublik der beschränkten Steuerpflicht und nach § 50 a I Nr. 3 EStG dem Steuerabzug unterliegt), vergibt er die Lizenzen an eine Körperschaft, an der er nicht beteiligt ist, im Staat X, die wiederum die Lizenzen an den in der Bundesrepublik ansässigen Lizenznehmer vergibt. Wenn zwischen den beteiligten Staaten DBA bestehen, können Steuervorteile für A eintreten, die er bei direkter Lizenzvergabe nicht hätte. § 50 d III EStG ist nicht anwendbar, weil A an der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft nicht beteiligt ist. Die Fallgestaltung kann aber unter § 42 AO fallen.

Für die Fälle der **unbeschränkten Steuerpflicht** besteht keine besondere Missbrauchsregelung, obwohl auch insoweit unangemessene Gestaltungen möglich sind. So fällt eine Gestaltung, bei der Einkünfte aus einem Staat, mit dem kein DBA besteht, über einen Staat geleitet werden, mit dem die Bundesrepublik ein DBA abgeschlossen hat, um die Freistellung zu erreichen, nicht unter § 50 d III EStG. Diese Fälle sind unter Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO zu beurteilen, wenn durch die Gestaltung inländische Steuervorteile eintreten. 404

III. Missbrauchsklauseln in DBA

Das OECD-MA enthält keine besonderen Abkommensregelungen zur Bekämpfung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen. Solche Regelungen können aber in einzelnen DBA enthalten sein. Dies ist vor allen Dingen bei den neueren DBA der Fall. 405

So enthält Art. 45 II Buchst. a DBA-Dänemark eine allgemeine Regelung, dass es das DBA nicht ermöglichen soll, dass der Steuerpflichtige durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkei-

²³ BMF v. 24. 1. 2012, BStBl. I 2012, 171, Beispiel in Tz. 12.

²⁴ Vgl. hierzu *Frotscher*, G. in *Frotscher/Geurts*, EStG zu § 50 d Rz. 121 ff.; zu einem Beispiel zur Aufteilung BMF v. 24. 1. 2012, BStBl. I 2012, 171, Tz. 12.

ten seine steuerlichen Verpflichtungen in einem der Vertragsstaaten umgehen kann. Ähnlich Art. 28 I DBA-Kasachstan; Art. 43 II Buchst. a DBA-Schweden.

Solche speziellen Missbrauchsklauseln haben Vorrang vor § 42 AO und vor § 50 d III EStG.²⁵

Als Klauseln zur Verhinderung von Missbräuchen sind auch solche Klauseln zu verstehen, die die Freistellung von Einkünften davon abhängig machen, dass die entsprechende Aktivität in dem Quellenstaat als „aktive“ Tätigkeit zu qualifizieren ist.²⁶

406 Besonders eingehend geregelt ist die Verhinderung von Missbräuchen in Art. 28 DBA-USA. Diese Klausel schließt die Inanspruchnahme von Vergünstigungen bei Tatbeständen aus, bei denen die Vermutung besteht, dass eine Gesellschaft in den Leistungsverkehr nur zu dem Zweck eingeschaltet worden ist, um den hinter der Gesellschaft stehenden Personen missbräuchlich die Abkommensvergünstigungen zu verschaffen.

Durch Art. 28 II Buchst. a–f DBA-USA werden allen Personen die Abkommensvergünstigungen gewährt, bei denen (typisierend) keine Gefahr eines Missbrauchs besteht. Die Abkommensvergünstigungen stehen daher zu:

- natürlichen Personen (Buchst. a); die Vorschrift zielt auf das missbräuchliche Zwischenschalten von Körperschaften, natürliche Personen können nicht „zwischenengeschaltet“ werden und sind daher von der Missbrauchsregelung generell ausgenommen;
- Gebietskörperschaften (Buchst. b) und nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtete Organisationen (Buchst. d); hier wird typisierend eine Missbrauchsabsicht verneint;
- Gesellschaften, deren Anteile an anerkannten Börsen gehandelt werden (Buchst. c Doppelbuchst. Aa – public trading test); die Anwendung der Missbrauchsregelung würde die Kursbildung an den Börsen beeinträchtigen und daher volkswirtschaftlich schädlich wirken;
- Gesellschaften, deren Anteile zu mindestens 50 % von höchstens 5 Gesellschaftern gehalten werden, deren Anteile selbst nach Doppelbuchst. aa börsennotiert sind (Buchst. c Doppelbuchst. bb – subsidiary test);
- Pensionsfonds und ähnliche Gesellschaften, wenn mehr als 50 % der Begünstigten in einem Vertragsstaat ansässig sind (Buchst. e);
- Gesellschaften, an denen mindestens die Hälfte des Jahres mindestens 50 % der Anteile von in einem der Vertragsstaaten ansässigen Personen gehalten werden, die Anspruch auf die Vergünstigung haben, und weniger als 50 % des Rohgewinns der Gesellschaft an nicht begünstigte Personen gezahlt werden (Buchst. f – ownership test/base erosion test); in Abs. 3 wird dies ausgedehnt auf Gesellschaften, bei denen 95 % der Anteile von höchstens 7 Gesellschaftern gehalten werden;
- Gesellschaften, die aktiv in dem Staat, der nach dem Abkommen die Steuervergünstigung gewährt, tätig sind und bei denen die begünstigten Leistungen im Zusammenhang mit dieser aktiven Tätigkeit anfallen (Abs. 4 – active trade test);

Die Missbrauchsklausel zielt also auf Gestaltungen, durch die eine Körperschaft ohne aktive Einkünfte in den Leistungsverkehr eingeschaltet wird und dadurch Vergünstigungen nach dem Abkommen in Anspruch genommen werden können, die ohne diese Gestaltung nicht bestünden.

²⁵ BFH v. 19.12.2007, BStBl. II 2008, 619 zum DBA Schweiz 1971/1992. Die spezielle Missbrauchsklausel in Art. 23 DBA-Schweiz ist bei einer Revision des Abkommens durch einen allgemeinen Vorbehalt der Anwendbarkeit nationaler Missbrauchsvorschriften ersetzt worden.

²⁶ Vgl. Art. 24 Abs. 1 Buchst. b DBA-Ägypten; vgl. auch *Ismer* in Vogel/Lehner, DBA, zu Art. 23 Rz. 67 ff.; eine entsprechende nationale Regelung ist in § 20 II AStG enthalten.