

Anmerkungen zur Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG Unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 3.4.2007

RA/FASr Petra Korts, MBA – Master of Business Administration, Köln

I. Einleitung

§ 50d Abs. 3 EStG ist ähnlich wie die §§ 7 ff. AStG eine spezielle Missbrauchsvorschrift in internationalen Sachverhalten neben der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO. Spezielle Missbrauchsvorschriften verhindern missbräuchliche Gestaltungen in Fällen, in denen § 42 AO nicht zur Anwendung kommen kann, weil die Tatbestandsvoraussetzungen des § 42 AO, etwa auf Grund der Rechtsprechung des BFH¹, nicht erfüllt sind². Die Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG durch das Jahressteuergesetz 2007³ ist, so die Gesetzesbegründung, eine Reaktion auf das Hilversum II-Urteil⁴; daneben werden gesetzgeberische Konsequenzen aus anderen finanzgerichtlichen Entscheidungen zur Missbrauchsproblematik sowie aus der Cadbury-Schweppes-Entscheidung des EuGH gezogen. Die zu dieser Gesetzesänderung führenden Entscheidungen werden vorgestellt, um daran anschließend die neue Form des § 50d Abs. 3 EStG und das dazu ergangene BMF-Schreiben⁵ vom 3. 4. 2007 kritisch zu betrachten.

1. BFH vom 20. 3. 2002 (Hilversum I)⁶

Der BFH qualifizierte eine in den Niederlanden, in Hilversum, zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft als funktionslose Briefkastengesellschaft, für deren Einschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und die keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet. Eine Zurechnung der wirtschaftlichen Tätigkeit von ebenfalls in Hilversum ansässigen konzernzugehörigen Schwester-gesellschaften lehnte der BFH ab.

2. BFH vom 31. 5. 2005 (Hilversum II)⁷

In dieser Entscheidung erfolgte eine ausdrückliche Abkehr vom Hilversum-I-Urteil. Auf Grund der konzernstrategischen Ausgliederung von Teilnehmungsaktivitäten auf Kapitalgesellschaften, die im selben Staat wie weitere aktiv tätige Konzerngesellschaften ansässig waren, sei davon auszugehen, dass die ausgegliederten Kapitalgesellschaften ihre jeweiligen Unternehmenszwecke – das Halten der Teilnehmungen an ausländischen Kapitalgesellschaften – auf eigene Rechnung und funktional eigenwirtschaftlich erfüllten und damit für die Einschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe bestanden (sog. Merkmalsübertragung). Weiter stellte der BFH fest, dass die Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) kumulativ vorliegen müssen, um die Steuerentlastung zu versagen.

Auf die Hilversum II-Entscheidung reagierte die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass⁸. Das vor-

genannte Urteil sei über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden, weil eine Merkmalsübertragung sich weder aus dem Gesetzeswortlaut ableiten ließe noch der historischen Auslegung dieser Vorschrift entspreche. Eine substantielle Geschäftsausstattung der ausländischen Gesellschaft sei notwendig, um die Funktionslosigkeit der Gesellschaft auszuschließen. Die Merkmale „wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen“ und „keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfalten“ müssten nach Sinn und Zweck dieser Vorschrift sowie der historischen Auslegung nicht kumulativ vorliegen. Der Schutzzweck des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) werde durch das in Rede stehende BFH-Urteil faktisch aufgehoben, weil jegliche Gestaltungen entsprechend begründet werden könne.

3. FG Köln vom 16. 3. 2006⁹ (Hilversum III)¹⁰

Das Urteil des FG Köln knüpft sachlich an die Hilversum-Entscheidungen des BFH an, obwohl es sich geographisch um einen Sachverhalt aus Luxemburg handelt. Es führt aus, dass die Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) nach dem eindeutigen Wortlaut des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) kumulativ vorliegen müssten, um die Steuerentlastung zu versagen; das BMF verkenne in seinem Nichtanwendungserlass die klare Wortlaut-

- 1 § 50d Abs. 3 EStG wurde ursprünglich durch das StMBG 1993 (damals noch § 50d Abs. 1a EStG; aus Abs. 1a wurde Abs. 3, um die Anwendung auf die Abs. 1 u. 2 klarzustellen) als Reaktion des Gesetzgebers auf die sog. Monaco-Entscheidung des BFH v. 29. 10. 1981, I R 89/80, BStBl II 1982 S. 150, geschaffen, in welcher der BFH § 42 AO in Fällen der Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften mit beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern für nicht anwendbar erklärt hatte. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft missbräuchlich i. S. von § 42 AO, wenn für die Einschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und die Gesellschaft keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet. Durch BFH v. 27. 8. 1997, DStR 1998 S. 116 = BStBl II 1998 S. 163, erfolgte dann allerdings eine Abkehr von der Monaco-Entscheidung: „§ 42 AO 1977 unterscheidet nicht danach, ob ein Steuerinländer oder ein Steuerausländer eine ausländische Basisgesellschaft missbräuchlich einsetzt“.
- 2 Roser, FR 2005 S. 178, 180; Brockmeyer in Klein, AO, § 42 Rz. 3. Die Abgrenzung des § 42 AO von den speziellen Missbrauchsvorschriften ist schwierig, insbesondere nach der Einfügung des § 42 Abs. 2 AO. Zur Abgrenzung des § 42 AO von den §§ 7 ff. AStG: BFH v. 20. 3. 2002, I R 63/99, BStBl II 2003 S. 50 = IStR 2002 S. 568; von § 50d Abs. 3 EStG: BFH v. 31. 5. 2005, BStBl II 2006 S. 118 = IStR 2005 S. 710 (Hilversum II).
- 3 JStG 2007 v. 13. 12. 2006, BGBl. I 2878, BStBl I 2007, 28.
- 4 Gesetzesbegründung zum JStG 2007 zu Nr. 32 (§ 50d).
- 5 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002.
- 6 BFH v. 20. 3. 2002, I R 38/00, BStBl II 2002 S. 819 = IStR 2002 S. 597.
- 7 BFH v. 31. 5. 2005, I R 74, 88/04, BStBl II 2006 S. 118 = IStR 2005 S. 710.
- 8 BMF v. 30. 1. 2006, IV B 1 – S 2411 – 4/06, BStBl I 2006 S. 166.
- 9 FG Köln v. 16. 3. 2006, 2 K 1139/02 Hilversum III, (Rev.: I R 26/06), IStR 2006 S. 425.
- 10 Die Entscheidung wird auch „Luxemburg Holding“ bezeichnet; auf Grund des sachlichen Zusammenhangs mit den Hilversum Entscheidungen I u. II wird hier die Bezeichnung Hilversum III verwendet, obwohl es sich nicht um eine in Hilversum ansässige Gesellschaft handelt.

grenze in § 50d Abs. 3 EStG (a. F.). Weiter führt das Gericht aus, dass eine eigene Wirtschaftstätigkeit i. S. des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) bei einer ausländischen Gesellschaft vorliege, wenn neben dem bloßen Halten von Beteiligungen zusätzliche Funktionen als geschäftsleitende Holding oder als Finanzierungsgesellschaft gegenüber mehreren Tochtergesellschaften wahrgenommen würden. Ein Rückgriff auf § 42 AO Abs. 1 AO könne durch § 42 Abs. 2 AO nach einer Verneinung der Voraussetzungen der spezielleren Vorschrift nicht gesehen werden, lautet die weitere Aussage des Urteils.

4. Dublin-Docks-Entscheidungen des BFH¹¹

Weiter bedeutsam für das Verständnis des neuen § 50d Abs. 3 EStG und das hierzu ergangene BMF-Schreiben sind die sog. Dublin-Docks-Entscheidungen des BFH, nach denen die Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einer Kapitalanlagegesellschaft im niedrig besteuerten Ausland (hier: an einer gemeinschaftsrechtlich geförderten sog. IFSC-Gesellschaft in den irischen Dublin Docks) jedenfalls nicht deshalb gemäß § 42 AO rechtsmissbräuchlich sei, weil die Abwicklung der Wertpapiergeschäfte im Ausland nicht durch eigene Mitarbeiter sondern durch eine Managementgesellschaft erfolge.

5. EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 – Cadbury Schweppes¹²

Die Cadbury-Schweppes-Entscheidung des EuGH befasst sich mit der EG-Konformität der Anwendung der britischen CFC-Rules¹³ auf IFSC-Gesellschaften des Cadbury-Schweppes-Konzerns in den irischen Dublin Docks und beurteilte diese als mit europäischem Recht unvereinbar. Die CFC-Rules sind mit den deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) weitgehend vergleichbar, beide bezwecken eine Bekämpfung der Steuerflucht¹⁴. Beide Regelungssysteme beziehen unter bestimmten Voraussetzungen den Gewinn bzw. die Einkünfte von Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerländern in die Besteuerungsgrundlagen des inländischen Gesellschafters ein. Daher werden die §§ 7 ff. AStG ebenfalls als EG-rechtswidrig angesehen¹⁵. Eine Rechtfertigung der nach Ansicht des EuGH die Niederlassungsfreiheit beschränkenden CFC-Rules aus Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken sei nur dann gerechtfertigt, wenn das Ziel dieser Regelungen darin liege, „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zur Steuerumgehung“ zu verhindern. Diesem Ziel würden die CFC-Rules insoweit nicht gerecht, als sie nicht nur rein künstliche Gestaltungen, sondern auch solche Gestaltungen umfassen, welche die europarechtlich garantierte Wahrnehmung der Niederlassungsfreiheit mittels wirklich wirtschaftlichen Tätigkeiten – wenn auch nur aus steuerlichen Motiven – darstellen. Eine Abgrenzung nimmt der EuGH dergestalt vor, dass eine „wirklich wirtschaftliche Tätigkeit“ mit einer

„tatsächlichen Ansiedlung“ zusammenhänge, die sich aus dem greifbaren Vorhandensein der ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen ergebe. Eine Rechtfertigung der CFC-Rules sei damit auf substanzlose Gestaltungen, etwa in Form von Briefkastengesellschaften, beschränkt. Die deutsche Finanzverwaltung reagierte auf das Urteil mit einem BMF-Schreiben vom 8. 1. 2007¹⁶. Danach sind die §§ 7 ff. AStG auf in EU- und EWR-Staaten ansässige Gesellschaften dann nicht anwendbar, wenn der inländische Gesellschafter bestimmte Nachweise (Einkünfte aus eigener aktiver Geschäftstätigkeit, qualifiziertes Personal, Wertschöpfung und angemessene Kapitalausstattung) erbringt¹⁷.

II. Der neue § 50d Abs. 3 EStG und das hierzu ergangene BMF-Schreiben

§ 50d Abs. 3 EStG soll die missbräuchliche Vermeidung des Quellensteuerabzugs durch die Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften verhindern. Werden mit der Zwischenschaltung Vorteile auf Grund eines DBA (sog. DBA-Schachtelprivileg, vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA) angestrebt, spricht man vom Treaty-Shopping, werden Vergünstigungen der sog. EG-Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁸ (vgl. § 43b EStG) oder der sog. EG-Zins- und Lizenz-Richtlinie¹⁹ (vgl. § 50g EStG) angestrebt, hingegen vom Directive-Shopping.

Mit der Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG und dem BMF-Schreiben vom 3. 4. 2007 schränkt der Gesetzgeber die sich aus den beschriebenen Entscheidungen ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten für die Einschaltung ausländischer Holdinggesellschaften stark ein (Hilversum II

- 11 Insbesondere BFH v. 19. 1. 2001, I R 94/97, BStBl II 2001 S. 222 = IStR 2000 S. 182 (Dublin Docks I), hierzu BMF v. 19. 3. 2001, IV B 4 – S 1300 – 65/01, BStBl I 2001 S. 243 = IStR 2001 S. 228 (Nichtanwendungserlass zu Dublin Docks I), aufgehoben durch BMF v. 28. 12. 2004, IV B 4 – S 1300 – 362/04, IStR 2005 S. 102 und BMF v. 13. 4. 2007, IV B 4 – S 1300 – 07/0020, sowie BFH vom 25. 2. 2004, I R 42/02, IStR 2004 S. 527 (Dublin Docks III), hierzu BMF vom 28. 12. 2004, IV B 4 – S 1300 – 362/04, IStR 2005 S. 102 (Nichtanwendungserlass zu Dublin Docks III).
- 12 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, IStR 2006 S. 670.
- 13 Controlled Foreign Companies.
- 14 Neben der Bekämpfung der Steuerflucht wollen die deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung auch missbräuchliche Gestaltungen durch Tätigkeitsverlagerungen sowie steuerliche Differenzen zwischen Auslands- und Inlandsinvestitionen verhindern, vgl. Kraft/Bron, IStR 2006 S. 614, 618.
- 15 Vgl. Köhler in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Vor §§ 7–14 Rz. 19 m. w. N.; Hahn, IStR 2006 S. 667, 669 = Kraft/Bron, IStR 2006 S. 614, 620.
- 16 BMF-Schreiben v. 8. 1. 2007, IV B 4 – S 1351 – 1/07, IStR 2007 S. 151 mit Anm. Rainer/Müller.
- 17 Voraussetzung ist, dass der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft Amtshilfe leistet; ausgenommen ist daher der EWR-Staat Liechtenstein, mit dem keine Rechtsgrundlage für einen Informationsaustausch besteht; kritisch hierzu Rainer/Müller, IStR 2006 S. 151; grundsätzlich zum Informationsaustausch Korts/Korts, IStR 2006 S. 869.
- 18 Richtlinie 90/435/EWG, ABl. 1990 Nr. L 225 S. 6 ff., letzte Änderung durch Richtlinie 2003/123/EG v. 22. 12. 2003, ABl. 2004 Nr. L 7 S. 41 ff.
- 19 Richtlinie 2003/49/EG, ABl. 2003 Nr. L 157 S. 49 ff.; zuletzt geändert durch Richtlinie 2004/66/EG v. 26. 4. 2004, ABl. 2004 Nr. L 168 S. 35.

und III, Dublin Docks) oder nutzt sie rechtfertigend zur Verschärfung (Cadbury Schweppes).

1. Wegfall des Kumulativ-Erfordernisses

Nach § 50d Abs. 3 EStG n. F. ist eine Erstattung nach § 50d Abs. 1 und 2 EStG ausgeschlossen, soweit²⁰

- Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und
- für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
- die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder
- die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Schon aus der Formulierung („oder“) wird deutlich, dass zukünftig neben dem Umstand, dass Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sein müssen, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, nur eine der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1–3 EStG n. F.) vorliegen muss, um die Erstattung des Quellensteuerabzugs zu versagen. Das vom BFH (Hilversum II) und dem FG Köln (Hilversum III) festgestellte Kumulativ-Erfordernis des § 50d Abs. 3 EStG a. F. besteht nicht mehr. Dies stellt eine starke Verschärfung gegenüber § 50d Abs. 3 EStG a. F. dar, die eine Neuordnung vieler bestehender Holdingstrukturen bedeuten kann.

2. Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe

Die ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf Entlastung, wenn für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG n. F.). Ein wirtschaftlicher Grund fehlt laut BMF-Schreiben insbesondere dann, wenn die ausländische Gesellschaft überwiegend der Sicherung von Inlandsvermögen in Krisenzeiten dient, für eine künftige Erbregelung oder für den Aufbau der Alterssicherung der Gesellschafter eingesetzt werden soll²¹. Dass diese Sichtweise mit EG-Freiheiten (Niederlassungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) vereinbar ist, wird hier bezweifelt²².

Als sonst beachtliche Gründe können laut BMF u. a. rechtliche, weiter politische oder auch religiöse Gründe

in Betracht kommen²³. Welches Ziel das BMF-Schreiben damit verfolgt, politische und religiöse Gründe in den Katalog der sonst beachtlichen Gründen aufzunehmen, bleibt unklar.

3. Eigene wirtschaftliche Tätigkeit

Das Erfordernis der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit ist dahingehend geändert worden, dass die ausländische Gesellschaft nun mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielen muss (§ 50d Abs. 3 Nr. 2 EStG n. F.). An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt (§ 50d Abs. 3 S. 3 EStG n. F.). Das BMF-Schreiben konkretisiert die Anforderungen an eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit. Danach liegt eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit vor bei einer über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehenden Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr („wirklich wirtschaftliche Tätigkeit“), wobei Dienstleistungen auch gegenüber einer oder mehreren Konzerngesellschaften, also lediglich konzernintern, erbracht werden können, wenn die Leistungsbeziehungen einem Fremdvergleich standhalten²⁴.

Das bloße Erwerben von Beteiligungen, das Halten von Stammkapital oder das Halten und Verwalten von Vermögen ist keine eigenwirtschaftliche Tätigkeit²⁵. Nur die aktive Beteiligungsverwaltung ist eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit, worunter das Erwerben von mehreren Beteiligungen von einigem Gewicht, um diesen gegenüber geschäftsleitende Funktionen und nicht nur die Ausübung von Gesellschafterrechten wahrzunehmen, verstanden wird²⁶. Ob es sich um Beteiligungen von einigem Gewicht handelt hängt davon ab, ob auf das Geschäft der Beteiligungsgesellschaft tatsächlich Einfluss genommen wird, nicht von der Höhe der kapitalmäßigen Beteiligung²⁷. Geschäftsleitende Funktionen werden durch bedeutende und grundsätzliche Führungsentscheidungen langfristiger Natur ausgeübt; einzelne Geschäftsfunktionen wie Lizenzverwertung und Kreditgewährung reichen nicht aus²⁸.

Die durch das BMF-Schreiben vorgenommene Abgrenzung der aktiven Beteiligungsverwaltung als eigenwirtschaftliche Tätigkeit von der passiven Beteiligungsverwaltung ist insbesondere aus folgenden Gründen zu kritisieren:

- 20 Vgl. zu den Rechtsfolgen des § 50d Abs. 3 EStG n. F. auch: Weiske, IStR 2007 S. 314.
- 21 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 5.
- 22 Ebenso Kessler/Eicke, IStR 2006 S. 577, 578.
- 23 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 5.
- 24 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 6.1. Hierzu Kessler/Eicke, DStR 2007 S. 781, 784 f.
- 25 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 6.1.
- 26 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 6.2.
- 27 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 6.2.
- 28 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 6.3.

Die Voraussetzung der Beteiligungsverwaltung von „mehreren“ Gesellschaften ist bisher nicht höchstrichterlich entschieden worden; vielmehr hat der BFH in der Hilversum II-Entscheidung die Frage, ob das Halten mehrerer Beteiligungen schon eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit darstelle, offen gelassen. Die Unbestimmtheit der mehreren Beteiligungen sowie die Festlegung dieser Voraussetzung außerhalb des Gesetzes machen diesen Aspekt des BMF-Schreibens angreifbar.

Einen weiteren Ansatzpunkt zur Kritik bietet die Anweisung im BMF-Schreiben, dass nicht schon die Durchführung einzelner Geschäftsfunktionen, wie z. B. die Kreditgewährung für die Qualifizierung als geschäftsleitende Funktion im Sinne einer aktiven Beteiligungsverwaltung, ausreichen soll²⁹. Letzteres steht ebenfalls im Widerspruch zur Rechtsprechung; das FG Köln führte in der Hilversum-III-Entscheidung aus, dass geschäftsleitende Funktion nicht die Ausübung umfassender Konzernleitung über mehrere abhängige Unternehmen bedeute, sondern vielmehr die Wahrnehmung einzelner Funktionen einer geschäftsleitenden Holding, wie etwa die Finanzierung mehrerer Tochtergesellschaften, ausreiche³⁰. Die Revisionsentscheidung des BFH im Hilversum-III-Verfahren ist abzuwarten.

Im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht ist auch die 10 %-Grenze kritisch zu betrachten: Die ausländische Gesellschaft muss gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG n. F. mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge³¹ des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit, also aus dem nicht vermögensverwaltenden (aktiven) Bereich der Gesellschaft, erzielen (sog. Aktivitätsvorbehalt). Die 10 %-Grenze gilt nicht für inländische Holdinggesellschaften, was eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften darstellt. Fraglich bleibt eine mögliche Rechtfertigung dieser Beschränkung aus Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken bzw. rein künstlicher Gestaltungen, wie sie auch der EuGH in der Cadbury-Schweppes-Entscheidung geprüft hat³². Nach der EuGH-Entscheidung ist für die Feststellung des Vorliegens einer rein künstlichen Gestaltung außer einem subjektiven Element, welches in dem Streben nach einem Steuervorteil besteht, erforderlich, dass aus objektiven Anhaltspunkten hervorgeht, dass trotz formaler Beachtung der im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Voraussetzungen der mit der Niederlassungsfreiheit verfolgte Zweck (Zusammenhang der Gründung mit wirtschaftlicher Realität bzw. mit einer tatsächlichen Ansiedlung in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen) nicht erreicht worden ist³³. Der ansässigen Gesellschaft ist die Gelegenheit zu geben, Gegenbeweise für die tatsächliche Ansiedlung der beherrschten ausländischen Gesellschaft und deren tatsächliche Betätigung vorzulegen, um den Missbrauchsvorwurf aufgrund der 10-Prozentgrenze zu entkräften³⁴. Die Beweislastumkehr, die im BMF-Schreiben³⁵ (nicht aber im Gesetz³⁶) festgelegt ist, wird dieser Anforderung nicht gerecht und kann die Beschränkung daher nicht

rechtfertigen. Der Gegenbeweis soll dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, einen typisierenden Missbrauchsvorwurf zu entkräften, wie dies etwa im Verfahren Hilversum II durch das aktive Konzernumfeld in den Niederlanden möglich gewesen wäre; die den Steuerpflichtigen treffende Feststellungslast hingegen bürdet diesem auf zu beweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG n. F. nicht erfüllt sind. Der Aktivitätsvorbehalt ist daher europarechtswidrig³⁷.

Die Beweislastumkehr betrifft nur ausländische Holdinggesellschaften, nicht jedoch inländische, und stellt daher potenziell eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Es stellt sich die Frage der Verhältnismäßigkeit einer der ausländischen Gesellschaft auferlegten Beweislastumkehr angesichts der ausgeprägten Möglichkeiten der steuerlichen Amtshilfe auf der Rechtsgrundlage von DBA oder nach der EG-Amtshilferichtlinie, auf deren Wahrnehmung der EuGH in Cadbury Schweppes³⁸ hingewiesen hat³⁹. Hinzuweisen ist darauf, dass Führungsentscheidungen (z. B. etwa Gesellschafterbeschlüsse zur Anweisung des Geschäftsführers) schriftlich gefasst bzw. dokumentiert werden sollten; mündliche Führungsentscheidungen ohne hinreichende Dokumentation reichen zum Nachweis der geschäftsleitenden Funktion nicht aus⁴⁰.

Dividenden und andere Erträge (z. B. Zinsen und Lizenzgebühren) von geleiteten Gesellschaften zählen zu den Bruttoerträgen des Bereiches der eigenen Wirtschaftstätigkeit⁴¹. Erklärungsbedürftig scheint die Aussage, dass es auf einen sachlichen Zusammenhang zwischen einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit und sonstigen Tätigkeiten hinsichtlich des Erreichens der 10-Prozentgrenze nicht ankommt⁴².

Betragen in einem Wirtschaftsjahr die anteiligen Bruttoerträge aus dem aktiven Bereich der Gesellschaft nicht mehr als 10 % der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft, ist dies unschädlich, wenn die 10 %-Grenze in den vorangegangenen drei Wirtschaftsjahren überschritten wurde oder bei einer neu gegründeten Gesellschaft in

29 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 6.3.

30 FG Köln v. 16. 3. 2006, 2 K 1139/02 Hilversum III, (Rev.: I R 26/06), IStR 2006 S. 425 unter Gliederungspunkt 2. d) aa) a. E. der Entscheidungsgründe.

31 Im Sinne des § 9 AStG, BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 7.

32 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, IStR 2006 S. 670, Rz. 55 ff.

33 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, IStR 2006 S. 670, Rz. 64 ff.

34 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, IStR 2006 S. 670, Rz. 70.

35 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 14.

36 Kritisch Kessler/Eicke, DStR 2007 S. 781, 786.

37 Ebenso Kessler/Eicke, DStR 2007 S. 781, 786; Günkel/Lieber, DB 2006 S. 2197, 2199.

38 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, IStR 2006 S. 670, Rz. 71.

39 Grundsätzlich zum Informationsaustausch Korts/Korts, IStR 2006 S. 869.

40 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 14.

41 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 7.

42 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 7.

drei der Gründung folgenden Wirtschaftsjahren voraussichtlich überschritten wird⁴³.

An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es auch, soweit die Gesellschaft ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt (§ 50d Abs. 3 Satz 3 EStG n. F.). Das Auslagern der Geschäftsleitung auf Dritte, wie z. B. Anwaltskanzleien oder Managementgesellschaften, was der BFH in den Dublin-Docks-Urteilen als nicht missbräuchlich qualifizierte, ist zumindest bei § 50d Abs. 3 EStG n. F.-Sachverhalten in der Auslegung des BMF Schreibens nunmehr missbräuchlich⁴⁴.

Nach Tz. 6.4 des Schreibens liegt eine eigene Wirtschaftstätigkeit dann nicht vor, wenn die eigene Wirtschaftstätigkeit (!) nicht im Sitzstaat der Gesellschaft, sondern in einem anderen ausländischen Staat ausgeübt wird. Zur Veranschaulichung verweist das Schreiben auf ein Beispiel mit einer Betriebsstätte in Japan. Dass sich die Aussage, die auf das Beispiel verweist, ausschließlich auf Drittstaatsverhältnisse beziehen soll, ist jedoch nicht ersichtlich. Die gewählte Formulierung ist vielmehr allgemeingültig gehalten, indem „ausländischer Staat“ formuliert wird. Bei EG-Sachverhalten ist diese Aussage nicht mit der EuGH-Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit (Centros⁴⁵, Überseering⁴⁶ und Inspire Art⁴⁷) vereinbar. Die primäre Niederlassungsfreiheit⁴⁸ und die sekundäre Niederlassungsfreiheit⁴⁹ sehen vor, dass Gemeinschaftsmitglieder die Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat mittels einer Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte ausüben können. Wenn nur die eigene Wirtschaftstätigkeit in dem Sitzstaat eine Qualifikation zu vermitteln vermag, so sind hierdurch wiederum die Grundfreiheiten tangiert. Man wird daher z. B. eine niederländische B. V., die in den Niederlanden nur vermögensverwaltend (passiv) tätig ist, aber eine gewerblich tätige (aktive) Betriebsstätte in einem der EG-Mitgliedstaaten unterhält, mit einer eigenen Wirtschaftstätigkeit ausgestattet ansehen müssen.

4. Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb

Um den Quellensteuerabzug vermeiden zu können, muss die Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb (qualifiziertes Personal, Geschäftsräume und technische Kommunikationsmittel⁵⁰) am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EStG n. F.). *Der Finanzverwaltung ist eine unlautere Vorgehensweise zu bescheinigen, wenn sie einerseits diese Aussagen des EuGH in der Sache Cadbury Schweppes⁵¹ nutzt, um die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG zu verschärfen (Substanzanforderungen bzgl. eines nachweisbaren greifbaren Vorhandenseins der ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen), andererseits dagegen elementare Bestandteile desselben EuGH-Urteils unbeachtet lässt, indem sie die Mög-*

lichkeit eines Gegenbeweises verwehrt und damit dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Entlastung nimmt.

5. Maßgeblichkeit der Verhältnisse der ausländischen Gesellschaften

Maßgebend für die Beurteilung der Tatbestandsvoraussetzungen des neuen § 50d Abs. 3 EStG sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 AStG), bleiben außer Betracht (§ 50d Abs. 3 Satz 2 EStG n. F.). Diese Regelung ist eine Reaktion auf das Hilversum-II-Urteil, in welchem der BFH mittels einer Merkmalsübertragung eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit bei einer substanzlosen, von Dritten geführten Gesellschaft deswegen annahm, weil weitere Konzerngesellschaften mit aktivem Geschäft im gleichen Staat ansässig waren. Solche Struktur- und Strategiekonzepte führen in Zukunft nicht mehr dazu, dass einer funktionslosen Konzerngesellschaft Steuerentlastungen gewährt werden können⁵². Ob dieses sich nun dahingehend auswirken wird, dass Mitarbeiter, die bisher in einer Konzerngesellschaft für verschiedene andere Konzerngesellschaften zuständig waren zukünftig so viele Teilzeitarbeitsverträge innehaben, wie Konzerngesellschaften vorhanden sind, ist abzuwarten.

6. Verhältnis zu § 42 AO

Unter Verweis auf § 42 Abs. 2 AO ist nach dem BMF-Schreiben § 42 AO in Fällen zu prüfen, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG nicht erfüllt sind. Dieser Hinweis ist nicht nachvollziehbar, denn damit wird die bereits bestehende Rechtsprechung des BFH in der Hilversum-II-Entscheidung nicht akzeptiert. *„(...) indem § 50d Abs. 1a EStG 1990/1994 ausdrücklich auf das (alternative) Erfordernis wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe abstellt, gibt er als gegenüber § 42 AO 1977 speziellere Vorschrift zur Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen den tatbestandlichen Rahmen auch für den ggf. daneben anzuwendenden § 42 AO 1977 abschließend vor. Sollen Wertungswidersprüche ausgeschlossen werden, muss die tatbestandlich enger gefasste Spezialvorschrift auf die allgemeinere Vorschrift*

Weiter auf Seite 375

43 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 7.

44 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 6.4.

45 EuGH v. 9. 3. 1999, C-212/97 Centros, NJW 1999 S. 2027 ff.

46 EuGH v. 5. 11. 2002, C-208/00 Überseering, DB 2002 S. 2425 ff.

47 EuGH v. 30. 9. 2003, C-167/01 Inspire Art, GmbHR 2003 S. 1260 mit Komm. Meilicke.

48 Art. 43 Abs. 1 Satz 1 u. Abs. 2 EGV, für Gesellschaften i. V. m. Art. 48 EGV.

49 Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EGV, für Gesellschaften i. V. m. Art. 48 EGV.

50 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 8 unter Verweis auf die Urteile Hilversum I und Cadbury Schweppes.

51 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, IStR 2006 S. 670.

52 BMF v. 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, Tz. 6.4.

Fortsetzung von Seite 366

durchschlagen“. Das FG Köln hatte in der Hilversum-III-Entscheidung vergleichbar argumentiert. Eine Auseinandersetzung mit der klaren Antwort der Rechtsprechung bleibt das BMF Schreiben schuldig. In der Literatur lassen sich zu dieser Argumentation der Gerichte vielfältige Begründungen nachvollziehen^{53 54}.

III. Zusammenfassung

Das im Rahmen des Jahressteuergesetz 2007⁵⁵ geschaffene Nichtanwendungsgesetz in Form des § 50d Abs. 3 EStG n. F. und das hierzu ergangene BMF-Schreiben verschärfen die Rechtslage hinsichtlich möglicher Treaty-Shopping-Gestaltungen in Anbetracht der vorangegan-

nen Rechtsprechung erheblich. Dass dem Steuerpflichtigen im Gegensatz zur alten Fassung mit der Neuregelung und dem BMF-Schreiben eine detailliertere Vorschrift an die Hand gegeben wurde, hilft daher nur wenig weiter. Unter Umständen besteht Handlungsbedarf dahingehend, bestehende Holdingstrukturen an die Neuregelung anzupassen.

Die Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG und mehrere Aspekte des BMF-Schreibens sind mit der BFH-Rechtsprechung und dem geltendem EG-Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar.

53 Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Tz. 20 f.

54 Vgl. Hölzemann, IStR 2006 S. 830, 832 in Fn. 20 m. w. N.

55 V. 13. 12. 2006, BGBl. 2006 S. 2878.