

**Steueranwalt International 2012  
der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht**

**Spezielle Missbrauchstatbestände  
im internationalen Steuerrecht**

www.korts.de

**Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht  
Gliederung**

- I. *Einleitung und Überblick***
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

# Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerr

## I. Einleitung und Überblick

**Missbrauchsgestaltungen** sind z.B.

- treaty-shopping
- directive-shopping
- rule-shopping

# Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

## I. Einleitung und Überblick

### Hinweis auf die allgemeine Missbrauchsnorm im nationalen Steuerrecht

#### § 42 AO Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

(1) <sup>1</sup>Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. <sup>2</sup>Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. <sup>3</sup>Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) <sup>1</sup>Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

- ist im nationalen und internationalen Steuerrecht, bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht anwendbar (so z.B. BFH vom 20.3.2002 - I R 38/00, BStBl. II 2002, 819; a.A. Vogel, StuW 85,369)
- Diskussion der Anwendung des § 42 AO, wenn kein spezieller geregelter Missbrauchstatbestand vorliegt

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### I. Einleitung und Überblick

#### Aktuelle Entwicklung zum Treaty overriding beim Bundesfinanzhof:

- **BFH - I R 5/11:** Besteuerungsrecht Deutschlands für Sondervergütungen in Gestalt von Pensionszahlungen aufgrund des sog. Treaty Override in § 50d Abs. 10 EStG ? (FG Düsseldorf v. 7.12.2010 – 13 K 1214/06 E EFG 2011, 878)
- **BFH Urteil v. 11.1.2012- I R 27/11:** keine Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG trotz Verstoßes gegen das Völkerrecht (IStR 2012, 313 ff.) (Vorinstanz: FG Bremen v. 10.2.2011 – 1 K 20/10 (3), DStRE 2011, 679)
- **BFH Beschl. v. 19.5.2010 - I B 191/09** (BStBl II 2011, 156): zur Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG im Zusammenhang mit Art. 23 Abs. 1 DBA-Spanien



Vgl. Daragan, „Treaty override und Rechtsstaatsprinzip“, DB 2011, 2681 ff.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### I. Einleitung und Überblick

#### Aktuelle Entwicklung zum Treaty overriding bei der Finanzverwaltung:

- Schaffung eines § 50d Abs. 11 EStG (vgl. Ausblick)
- Schaffung einer Norm zur Verhinderung der Rechtsfolgen aus dem EuGH-Urt. v. 20.10.2011, Rs. C-284/09 (Hinweis auf den Exkurs zur Dividendenbesteuerung)

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung**
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### Treaty Override ...

- ... wenn der nationale Gesetzgeber eine Bestimmung erlässt, die im **klaren Widerspruch zu den vereinbarten DBA-Regelungen** steht, also eine abkommensrechtlich herbeigeführte begünstigende Rechtsfolge durch nationale Vorschriften wieder beseitigt oder eingeschränkt wird.
- ... damit sollte ursprünglich tatsächlicher oder mutmaßlicher **Missbrauch vermieden** werden
- ... Klassiker deutscher Treaty-Override-Normen zur Missbrauchsverhinderung sind

#### **§ 50d Abs. 3 EStG und § 20 AStG**

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. **Missbrauchsverhinderung**
  1. **§ 50d Abs. 3 EStG**
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. **Missbrauchsverhinderung**
  1. **§ 50d Abs. 3 EStG**
    - **Aktueller Gesetzesstand**
    - Persönliche Entlastungsberechtigung
    - Sachliche Entlastungsberechtigung
    - Sonderfälle des Satz 5
    - Höhe der Entlastung
    - De minimis Regelungen

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Aktueller Gesetzesstand

#### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

idF. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG v. 7.12.2011,  
[BGBl. I, 2592] **gültig ab dem 01.01.2012**

Hintergrund: Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen die BRD im März 2010 wegen der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 (insb. die starre 10%-Grenze in Satz 1 Nr. 2 EStG wurden als unverhältnismäßig angesehen)



Vgl. zur kritischen Würdigung der Neufassung:

Lüdicke, „Der missratene § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG i. d. F. des BeitrRLUmsG“, IStR 2012, 81 ff.; ders., Zum BMF Schreiben vom 24.1.2012, IStR 2012, 148 ff.

Kraft/Gebhardt, „Ist die Treaty Shopping-Klausel des § 50d Abs. 3 EStG de lege ferenda unions- und abkommensrechtliche kompatibel?“, DB 2012, 80 ff.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Aktueller Gesetzesstand

#### Gesetzestext des § 50d Abs. 3 EStG n.F.

(3) *<sup>1</sup>Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie*

- 1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder*
- 2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.*

(...)

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Aktueller Gesetzesstand

(3) <sup>1</sup>(...)

<sup>2</sup>Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. <sup>3</sup>An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. <sup>4</sup>Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe im Sinne von Satz 1 Nummer 1 sowie des Geschäftsbetriebs im Sinne von Satz 1 Nummer 2 obliegt der ausländischen Gesellschaft. <sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Aktueller Gesetzesstand

#### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

#### Aktuelle Verwaltungsmeinung:



BMF-Schreiben v. 24.01.2012 – IV B 3 – S 2411/07/10016

**„Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG)“**

[ersetzt die Vorgängerschreiben vom 03.04.2007 und 21.06.2010]

Finanzverwaltung sieht eine rückwirkende Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG n.F. in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen vor, soweit dies zu einer günstigeren Entlastungsquote führt (Ziff. 16).

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Aktueller Gesetzesstand

##### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

Anspruch einer ausländischen Gesellschaft nach §§ 43b, 50g EStG oder einem DBA auf Befreiung oder Ermäßigung von Kapitalertrags- oder Abzugssteuern (§ 50a EStG) ist nicht eingeschränkt,

- soweit Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, denen die Steuerentlastung zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten (**persönliche Entlastungsberechtigung**), oder
- soweit die Funktionsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG (**sachliche Entlastungsberechtigung**) vorliegen (unschädliche Erträge), oder
- wenn § 50d Abs. 3 **Satz 5** EStG Anwendung findet.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Aktueller Gesetzesstand

##### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

###### Anwendungsbereich

[gem. Ziff. 2 d. BMF v. 24.1.2012]

- „Aufteilungsklausel“ -

Erzielt eine ausländische Gesellschaft der Quellensteuer unterliegende abzugsteuerpflichtige Einkünfte, ermäßigt sich die Quellensteuer (vorbehaltlich einer zusätzlichen persönlichen Entlastungsberechtigung) im Verhältnis der Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit zu den im Wirtschaftsjahr insgesamt erzielten Bruttoerträgen.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. **Missbrauchsverhinderung**
  1. **§ 50d Abs. 3 EStG**
    - Aktueller Gesetzesstand
    - **Persönliche Entlastungsberechtigung**
    - Sachliche Entlastungsberechtigung
    - Sonderfälle des Satz 5
    - Höhe der Entlastung
    - De minimis Regelungen

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - *Persönliche Entlastungsberechtigung*

#### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

##### Persönliche Entlastungsberechtigung

[gem. Ziff. 4.1 BMF v. 24.1.2012]

- ist für jeden Gesellschafter gesondert zu prüfen
- Gesellschafter mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind nicht entlastungsberechtigt

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - *Persönliche Entlastungsberechtigung*

##### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

###### Mittelbare persönliche Entlastungsberechtigung - „fiktiver Entlastungsanspruch“

[gem. Ziff. 4.2 BMF v. 24.1.2012]

- ist gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft, an der die Gesellschaft beteiligt ist, nach einem DBA oder einer EU-RL persönlich entlastungsberechtigt ist
- ist die mittelbar beteiligte Gesellschaft sachlich nicht entlastungsberechtigt, ist zu prüfen, ob eine an ihr beteiligte Gesellschaft persönlich und sachlich entlastungsberechtigt ist

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - *Persönliche Entlastungsberechtigung*

##### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

###### Mittelbare persönliche Entlastungsberechtigung - „fiktiver Entlastungsanspruch“

[gem. Ziff. 4.2 BMF v. 24.1.2012]

- liegt eine **Beteiligungskette** vor, muss stets für jede Gesellschaft in der Kette die persönliche Entlastungsberechtigung gegeben sein.
- unerheblich ist hierbei, ob Gesellschaften in der Kette im gleichen Umfang entlastungsberechtigt sind
- allerdings begrenzen die fiktiven Entlastungsansprüche der in der Beteiligungskette voranstehenden Gesellschafter die Höhe des Entlastungsanspruchs nachfolgender Gesellschafter

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. **Missbrauchsverhinderung**
  1. **§ 50d Abs. 3 EStG**
    - Aktueller Gesetzesstand
    - Persönliche Entlastungsberechtigung
    - **Sachliche Entlastungsberechtigung**
    - Sonderfälle des Satz 5
    - Höhe der Entlastung
    - De minimis Regelungen

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - *Sachliche Entlastungsberechtigung*

#### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

Sachliche Entlastungsberechtigung (+) soweit

- die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wj. erzielten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen oder
- in Bezug auf die nicht eigenwirtschaftlichen Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorhanden sind und die ausländische Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Sachliche Entlastungsberechtigung

##### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

###### Sachliche Entlastungsberechtigung

[gem. Ziff. 5 d. BMF v. 24.1.2012]

###### *- Eigene Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft -*

Zu den Bruttoerträgen aus eigener Wirtschaftstätigkeit einer Gesellschaft zählen auch die damit in einem wirtschaftlich funktionalen Zusammenhang stehenden Bruttoerträge sowie Zinserträge einer Gesellschaft, die aus der verzinslichen Anlage entlastungsberechtigter Gewinne derselben Gesellschaft erzielt werden.

Gemeint sind Bruttoerträge iSd. § 9 AStG. Dividenden und andere Erträge (z.B. Zinsen und Lizenzgebühren) von geleiteten Gesellschaften zählen zu den Bruttoerträgen der eigenen Wirtschaftstätigkeit. Soweit keine eigene Wirtschaftstätigkeit ausgeübt wird, ist die sachliche Entlastungsberechtigung gesellschaftlicherbezogen eingeschränkt.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Sachliche Entlastungsberechtigung

##### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

###### Sachliche Entlastungsberechtigung

[gem. Ziff. 5 d. BMF v. 24.1.2012]

###### *„betreffendes“ Wirtschaftsjahr =*

→ im Erstattungsverfahren (§ 50d Abs. 1 EStG) das Jahr des Ertragszuflusses

→ im Freistellungsverfahren (§ 50d Abs. 2 EStG) das Jahr der Antragstellung

Die unschädlichen Bruttoerträge sind anhand des Jahresabschlusses nachzuweisen.

Sollte dieser noch nicht vorliegen, ist auf die Verhältnisse des vorangegangenen Wj. abzustellen.

Sofern es für den Steuerpflichtigen günstiger ist, kann er rückwirkend die Erträge des Wj. zugrunde legen, in dem sie angefallen sind.

Bei Neugründung sind die Verhältnisse des ersten Wj. nach Gründung maßgebend.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Sachliche Entlastungsberechtigung

##### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

###### Sachliche Entlastungsberechtigung

[gem. Ziff. 6 d. BMF v. 24.1.2012]

- *Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft* -

- liegen insbesondere dann vor, wenn mit der ausländischen Gesellschaft die Aufnahme einer eigenwirtschaftlichen Tätigkeit geplant ist und entsprechende Aktivitäten eindeutig nachgewiesen sind

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Sachliche Entlastungsberechtigung

##### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

###### Sachliche Entlastungsberechtigung

[gem. Ziff. 7 d. BMF v. 24.1.2012]

- *Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb der ausländischen Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat* -

Indizien dafür liegen vor, wenn

- die Gesellschaft dort für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt,
- das Personal über die Qualifikation verfügt, um die der Gesellschaft übertragenen Aufgaben eigenverantwortlich und selbstständig zu erfüllen,
- die Geschäfte zwischen nahe stehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG einem Fremdvergleich standhalten

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. **Missbrauchsverhinderung**
  1. **§ 50d Abs. 3 EStG**
    - Aktueller Gesetzesstand
    - Persönliche Entlastungsberechtigung
    - Sachliche Entlastungsberechtigung
    - **Sonderfälle des Satz 5**
    - Höhe der Entlastung
    - De minimis Regelungen

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Sonderfälle des Satz 5

#### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

##### Anwendung von Satz 5 (Sonderfälle)

[gem. Ziff. 9 d. BMF v. 24.1.2012]

Vom Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG sind ausgenommen:

- Gesellschaften mit an einer anerkannten Börse (= „organisierter Markt“ iSd. § 2 Abs. 5 WpHG) gehandelten Aktien
- Investmentgesellschaften, die mit einer Investmentaktiengesellschaft iSd. § 2 Abs. 5 InvG vergleichbar sind

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. **Missbrauchsverhinderung**
  1. **§ 50d Abs. 3 EStG**
    - Aktueller Gesetzesstand
    - Persönliche Entlastungsberechtigung
    - Sachliche Entlastungsberechtigung
    - Sonderfälle des Satz 5
    - **Höhe der Entlastung**
    - De minimis Regelungen

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - Höhe der Entlastung

#### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

##### Höhe der Steuerentlastung

[gem. Ziff. 12 d. BMF v. 24.1.2012 mit Beispielsfall]

Steuerentlastungsanspruch der Gesellschaft

= Summe der fiktiven Entlastungsansprüche der Gesellschafter, die unmittelbar oder mittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

I. Einleitung und Überblick

II. **Missbrauchsverhinderung**

1. **§ 50d Abs. 3 EStG**

- Aktueller Gesetzesstand
- Persönliche Entlastungsberechtigung
- Sachliche Entlastungsberechtigung
- Sonderfälle des Satz 5
- Höhe der Entlastung
- **De minimis Regelungen**
- Exkurs: Konkurrenz zu anderen Missbrauchsnormen

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 1. § 50d Abs. 3 EStG - *De minimis Regelungen*

#### Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG

##### De minimis Regelungen

[gem. Ziff. 15 d. BMF v. 24.1.2012]

Von der unverzüglichen Mitteilungspflicht bei teilweisem oder vollständigem Wegfall der Entlastungsberechtigung und bei Unterschreitung der gesetzlich oder abkommensrechtlich vorgeschriebenen Mindestbeteiligungshöhen an das BZSt sind ausländische Gesellschaften befreit, wenn

- sich das Verhältnis der Bruttoerträge aus eigenwirtschaftlicher Tätigkeit zu den gesamten Bruttoerträgen um weniger als 30%-Punkte verringert oder
- sich ein Gesellschafteranteil um weniger als 20%-Punkte ändert.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. **Missbrauchsverhinderung**
  1. **§ 50d Abs. 3 EStG**
    - Aktueller Gesetzesstand
    - Persönliche Entlastungsberechtigung
    - Sachliche Entlastungsberechtigung
    - Sonderfälle des Satz 5
    - Höhe der Entlastung
    - De minimis Regelungen

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. **Missbrauchsverhinderung**
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. **§ 20 Abs. 1 und 2 AStG**
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG

**Gesetzestext des § 20 AStG** (idF. d. JStG 2010 v. 8.12.2010. BGBl. I, 1768)

#### **Bestimmungen über die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

- (1) Die Vorschriften der §§ 7 bis 18 und der Absätze 2 und 3 werden durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt.
- (2) Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und wären sie ungeachtet des § 8 Abs. 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden. Das gilt nicht, soweit in der ausländischen Betriebsstätte Einkünfte anfallen, die nach § 8 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### II. Missbrauchsverhinderung

#### 2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG

- § 20 AStG ist der älteste Fall eines Treaty Overriding im deutschen Recht
- Ziel: Sicherung des **Anwendungsvorrangs der §§ 7 ff. AStG** (Hinzurechnungsbesteuerung) vor etwaigen anderslautenden abkommensrechtlichen Zurechnungsentscheidung (Abs. 1)

**Wechsel („switch over“) von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode** gilt gem. Abs. 2 Satz 2 nicht für ausländische Betriebsstätten, sofern sie unter § 8 Abs. 1 Nr. 5a AStG fallen.

- ansonsten würde jede ausländische Betriebsstätte in einem Niedrigsteuerland unter den switch-over fallen, weil sich eine ausländische Betriebsstätte zwangsweise „eines unbeschränkt Steuerpflichtigen bedient“

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung**
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

- **Ziel** = Vermeidung von abkommensrechtlich basierter **Keinmalbesteuerung**

- **Regelungen**

§ 50d Abs. 9 EStG	contra	Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA
§ 50d Abs. 8 EStG	contra	Art. 15 Abs. 1 OECD-MA
§§ 8b Abs. 1 S. 3, 26 Abs. 6 S. 1 KStG	contra	DBA-Schachtelprivileg

- **Weg** = Treaty override

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung**
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

#### Gesetzestext des § 50d Abs. 9 EStG

(9) *<sup>1</sup>Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn*

- 1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder*
- 2. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.*

(...)

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

(9) (...)

<sup>2</sup>Nummer 2 gilt nicht für Dividenden, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden.

<sup>3</sup>Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken, sowie Absatz 8 und § 20 Absatz 2 des Außensteuergesetzes bleiben unberührt.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

- Verhinderung der Keinmalbesteuerung durch Bezugnahme auf **Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA „Befreiungsmethode“**:
  - Ausschluss der Freistellung von Einkünften, wenn der andere Vertragsstaat diese Einkünfte nicht oder niedrig besteuert
- dt. Gesetzgeber meint, diese Regelung habe lediglich klarstellenden Charakter hinsichtlich der entspr. Ausführungen des OECD-Musterkomm. und des OECD-Partnership Reports („The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“)
  - diese Ansicht ist umstr., da es sich bei diesen Verlautbarungen um Auslegungshilfen, nicht um konstitutive Regelungen handele



vgl. z.B. Gosch, IStR 2008, 413, 416, der die rückwirkende Anwendung des § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG auf alle bestandskraftoffenen Fälle zudem für **verfassungswidrig** hält; ebenso Gebhardt, IStR 2011, 58 ff.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

##### § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG

- versagt unbeschr. Steuerpflichtigen die abkommensrechtlich vereinbarte Freistellung von Einkünften und gewährt stattdessen nur die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn
  - (1) die betreffenden Einkünfte in dem DBA-Vertragsstaat von der Besteuerung auszunehmen sind *oder*
  - (2) nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz zu besteuern sind

##### § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG

- hebt die Freistellung solcher Einkünfte auf, die in dem DBA-Vertragsstaat zwar von der dortigen unbeschränkten Steuerpflicht erfasst sind, bei fehlender Ansässigkeit in dem DBA-Vertragsstaat jedoch von der dortigen beschränkten Steuerpflicht nicht erfasst sind

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

##### § 50d Abs. 9 Satz 2 EStG

- Rückausnahme spart von dem *switch-over* der Nr. 2 jene Dividenden aus, die nach einem DBA von der BMG der deutschen Steuer auszunehmen sind
- insbes. betroffen sind Dividende, die nach dem DBA-Schachtelprivileg nicht der dt. Besteuerung unterliegen, da Dividenden jedenfalls auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft der KSt. unterlegen haben
- damit gewährleistet die Rückausnahme, dass die Steuerbefreiung für Dividenden gem. § 8b Abs. 1 KStG erhalten bleibt
- beachte aber die Rück-Rück-Ausnahme: „*es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden*“ (Anwendungsfall hpts. typisch stille Beteiligungen)

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

#### EU-rechtswidrig?

- Europarechtliche Bedenken:

eine Niedrigbesteuerung im DBA-Partnerstaat führt pauschal zu einer Hochschleusung auf das deutsche Steuerniveau, ohne dass dem Stpfl. die Möglichkeit gegeben wird, nachzuweisen, dass kein Missbrauch vorliegt, was aber seit *Cadbury Schweppes* (EuGH v. 12.9.2006, C-196/04) bei Eingriffen in die Niederlassungsfreiheit erforderlich ist



vgl. *Gebhardt*, § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG in der europa- und verfassungsrechtlichen Kritik, IStR 2011, 58 ff.; *Kessler/Spengel*, Checkliste potenziell EU-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts -Update 2012-, DB 2012, Beilage Nr. 2 zu Heft 4 m.w.N.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

#### Verfassungswidrig?

- Im Rahmen eines AdV-Verfahrens hielt auch der **BFH** die Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung des § 50d Abs. 9 EStG für ernsthaft zweifelhaft.

#### 4. Leitsatz des Beschlusses:

*„Es ist ernstlich zweifelhaft, ob § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 sowie § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2007 mit dem Grundgesetz vereinbar sind. Mangels Vorrangs des öffentlichen Interesses am Vollzug des Gesetzes ist dem Steuerpflichtigen infolgedessen jedenfalls für Steuerbescheide, die für Veranlagungszeiträume vor Einfügung jener Vorschriften in das Gesetz ergangen sind, vorläufiger Rechtsschutz zu gewähren.“*

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

Der BFH begründet seine verfassungsrechtlichen Bedenken zum Einen

- mit dem **Rechtsstaatsprinzip** (Art. 20 Abs. 3 GG)
  - ✓ danach bedürfe die nachträgliche belastende Änderung von Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens einer besonderen Rechtfertigung,
  - ✓ insbesondere sei eine steuerbegründende oder steuererhöhende Bestimmung in der Regel mit dem Rechtsstaatsprinzip unvereinbar, wenn und soweit sie für einen Veranlagungszeitraum gelten soll, der im Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes bereits abgeschlossen war

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 1. § 50d Abs. 9 EStG

... und zum Anderen mit materiell-rechtlichen Erwägungen zur

- **(Un)Zulässigkeit des Treaty overrides**
  - ✓ denn verfassungsrechtlich gelte der prinzipielle Vorrang des Völkervertragsrechts vor „einfachem“ Recht und es spreche einiges dafür, dass unilateral und konstitutiv die mit Spanien in Art. 23 Abs. 1 DBA-Spanien vereinbarte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG mittels „virtueller“ Freistellung „überschrieben“ werde
  - ✓ BFH fragt sich, ob nicht abkommensrechtlich und verfassungsrechtlich durchschlagende Gründe dafür ersichtlich sein müssten, die die Durchbrechung der völkerrechtlich verbindlich getroffenen Vereinbarungen (Art. 59 Abs. 2 GG) erzwingen und (ausnahmsweise) rechtfertigen könnten

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung**
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  - 2. § 50d Abs. 8 EStG**
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 2. § 50d Abs. 8 EStG

#### Gesetzestext des § 50d Abs. 8 EStG

(8) <sup>1</sup>Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.

<sup>2</sup>Wird ein solcher Nachweis erst geführt, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, ist der Steuerbescheid insoweit zu ändern.

<sup>3</sup>§ 175 Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 2. § 50d Abs. 8 EStG

#### Gesetzestext des § 175 AO

##### Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen

- (1) <sup>1</sup>Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern,
1. soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird,
  2. soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).
- <sup>2</sup>In den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt.
- (2) <sup>1</sup>Als rückwirkendes Ereignis gilt auch der Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergünstigung, wenn gesetzlich bestimmt ist, dass diese Voraussetzung für eine bestimmte Zeit gegeben sein muss, oder wenn durch Verwaltungsakt festgestellt worden ist, dass sie die Grundlage für die Gewährung der Steuervergünstigung bildet. <sup>2</sup>Die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 2. § 50d Abs. 8 EStG

#### Verwaltungsmeinung:

- ✓ BMF-Schreiben vom 14.9.2006 - IV B 6 - S 1300 - 367/06  
**„Doppelbesteuerungsabkommen: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns“**
- ✓ Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG (BMF, 21.7.2005, IV B 1 - S 2411 - 2/05)
- ✓ aktuell: FinMin Schleswig-Holstein v. 16.6.2011, VI 305 - S 1300 – 541, über die zu führenden Nachweise der Besteuerung bei einer Tätigkeit in China



## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 2. § 50d Abs. 8 EStG

##### Regelungsinhalt des § 50d Abs. 8 EStG

- § 50d Abs. 8 EStG = unilaterale **Rückfallklausel** („*subject to tax*“-Klausel)
- die DBA-Freistellung bei Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit wird nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Quellenstaat, dem gemäß DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses verzichtet hat oder dass die im Quellenstaat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 2. § 50d Abs. 8 EStG

- die Regelung des Abs. 8 kehrt im Hinblick auf das
  - **Tätigkeitsortprinzip des Art. 15 OECD-MA**, wonach der (Wohn-) Sitzstaat das alleinige, unbeschränkte Besteuerungsrecht hat (Ausnahme 183-Tage-Regelung)das Regel-Ausnahme-Verhältnis um, indem es für die Gewährung der Freistellung den Nachweis der Steuerfestsetzung und -entrichtung im Ausland durch den ArbN verlangt
- urspr. wohl gedacht für spezielle Berufsgruppen mit „fließendem“ Tätigkeitsort (z.B. Piloten, LKW-Fahrer), entfaltet Abs. 8 aber Wirkung für alle Arbeitnehmer

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 2. § 50d Abs. 8 EStG

- § 50d Abs. 8 EStG wird als **verfassungsgemäß** gewertet, Rechtsprechung kann keinen Vorrang des DBA feststellen (vgl. FG Bremen, Urte. v. 10.2.2011 - 1 K 28/10; FG Köln v. 21.10.2011 - 4 K 2532/08)



#### Aktuell:

- dem **BFH** (I R 66/09) liegt ein Verfahren des FG Rheinland-Pfalz mit der Frage vor:  
„Stellt die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG auf in der Türkei erzielte Einkünfte einen Verstoß gegen Völkerrecht oder den Gleichheitsgrundsatz dar?“

(Urte. v. 30.06.2009 – 6 K 1415/09, EFG 2009, 1649)

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung**
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  - 3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG**
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG

**Gesetzestext des § 8b Abs. 1 S. 3 KStG** (idF. d. JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I, 1768)

#### **Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen**

[sog. „Schachtelprivileg“]

<sup>1</sup>Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

<sup>2</sup>Satz 1 gilt für sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 zweiter Halbsatz sowie des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a zweiter Halbsatz EStG nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2).

<sup>3</sup>Sind die Bezüge im Sinne des Satzes 1 nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer auszunehmen, gilt Satz 2 ungeachtet des Wortlauts des Abkommens für diese Freistellung entsprechend.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG

**Gesetzestext des § 26 Abs. 6 S. 1 KStG** (idF. d. JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I S. 2878)

#### **Besteuerung ausländischer Einkunftsteile**

(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.

(2) bis 5 (weggefallen)

(6) <sup>1</sup>Vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 sind § 34c Abs. 1 Satz 2 bis 5 und Abs. 2 bis 7 EStG und § 50 Abs. 6 EStG entsprechend anzuwenden; in den Fällen des § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 § 34c Abs. 1 bis 3 und 6 Satz 6 EStG und § 50 Abs. 6 EStG entsprechend anzuwenden.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG

- Verhinderung der Keinmalbesteuerung durch **Begrenzung der Geltung des DBA-Schachtelprinzip** auf die Fälle, in denen sich vGA auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft nicht einkommensmindernd ausgewirkt haben
  - es gilt also z.B. nicht, wenn eine Minderungsposition im Ausland als Betriebsausgabe behandelt, im Inland jedoch als vGA gewertet wird
- Risiko: **Doppelbesteuerung**, wenn der andere DBA-Staat **Quellensteuern** erhebt
  - daher stellt **§ 26 Abs. 6 S. 1 KStG** die **Anrechnung** dieser Quellensteuer sicher, allerdings nur in den Fällen, in denen es nicht zur Quersubventionierung des anderen DBA-Staats kommt
- **Höchstgrenze** für die Anrechnung in **§ 26 Abs. 6 S. 4 KStG** = die in der EG-Zins-RL festgelegten Quellensteuersätze
  - ausdrücklich **ungeachtet anderslautender DBA-Bestimmungen** mit Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Slowakei, Spanien, Tschechien

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG

- Anrechnung einer als gezahlt geltenden Steuer läuft nach Maßgabe der DBA unilateral aus, **§ 26 Abs. 6 S. 7 KStG**
  - die Anrechnung bei den unter die RL fallenden Zinsen/Lizenzgebühren ist letztmals für den VZ zu gewähren, in dem dieser Staat nach Art. 6 der RL hierauf noch Quellensteuern erheben kann
- Ausdehnung dieser Regelungen auf die **Schweiz, § 26 Abs. 6 S. 10 KStG**:  
*„<sup>10</sup>Die Sätze 1 bis 8 sind im Fall der Besteuerung nach Artikel 15 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (ABl. EU 2004 Nr. L 385 S. 30), entsprechend anzuwenden.“*

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### III. Vermeidung der Keinmalbesteuerung

#### 3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG

#### Rechtfertigung dieses Treaty overridings?

- **SEStEG-Gesetzgeber zur Änderung von § 26 Abs. 6 S. 1 KStG**

*„Es kann zu Fällen kommen, in denen der Staat, in dem die leistende Körperschaft ansässig ist, Zahlungen einer Quellensteuer unterwirft, während diese Einkünfte in Deutschland (Ansässigkeitsstaat des Empfängers) als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen und entsprechend § 8b Abs. 1 Satz 3 – neu – KStG nicht von der inländischen Bemessungsgrundlage ausgenommen werden.*

*Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird daher in diesen Fällen sichergestellt, dass die im ausländischen Staat für Rechnung des im Inland ansässigen Empfängers gezahlte Quellensteuer auf die anteilige Körperschaftsteuer angerechnet wird (§ 34c Abs. 1 EStG) bzw. bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen wird (§ 34c Abs. 2 EStG). Hierfür bedarf es einer Regelung in § 26 KStG, durch die die Vorschriften des § 34c Abs. 1 bis 3 EStG trotz eines bestehenden DBA entsprechend anwendbar werden.“*

[Gesetzentwurf vom 25.9.2006 für JStG 2007, BT-Drs. 16/2712 S. 71]

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat**
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat

- **Treaty overrides zur Sicherstellung des Besteuerungssubstrats** (z.T. ohne abkommensrechtlichen Bezug) sind relativ neu im deutschen Steuerrecht
- eingeführt durch das SEStEG [G. v. 7.12.2006, BGBl. I, 2782, ber. 2007 I, 68]
- diese Entwicklung ist Folge der Europäisierung des Steuerrechts und dem dadurch drohenden Verlust territorialer Besteuerungszugriffe durch die sog. „Wegzugsfälle“
  - ✓ **§§ 15 Abs. 1a, 17 Abs. 5 EStG** für die Sitzverlegung von KapGes
  - ✓ **§§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UmwStG** für grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften
  - ✓ **§ 48d EStG** für den Steuerabzug bei der Bauabzugssteuer (im Zus.-hang m. ausländischen Bauhandwerkerleistungen)

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat**
  - 1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG**
  - 2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG**
  - 3. § 48d EStG**

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat

#### 1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG

**Ausgangspunkt** → **Art. 10 Abs. 1 EG-Fusions-RL**: eine Sitzverlegung von SE und SEC aus Dtl. einen EU-MS darf auf Ebene der Anteilseigner / Mitglieder nicht unmittelbar eine Besteuerung auslösen

**Deshalb** → **§ 4 Abs. 1 S. 5 EStG**: keine Entstrickung im Wege der fiktiven Entnahme

**ABER** → **§ 15 Abs. 1a EStG**: Gewinne aus der **späteren tatsächlichen Veräußerung** der SE-/SCE-Anteile werden (ungeachtet abkommensrechtlicher Regelungen) in Dtl. besteuert

*„In den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 5 ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte.“*

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat

#### 1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG

#### Ähnliche Rechtslage bei § 17 Abs. 5 S. 1 EStG:

*„Die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Fall der Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat stehen der Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleich.“*

→ **Veräußerungsfiktion** = dient der Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts am Veräußerungsgewinn von Anteilen an KapGes bei **identitätswahrender Verlegung des Sitzes** oder des Ortes der Geschäftsleitung

→ **Ausnahme: Sitzverlegungen innerhalb der EU** (Satz 2)

→ bei **späterer Anteilsveräußerung** erfolgt sodann die „normale“ Besteuerung gem. § 17 EStG bezogen auf den tatsächlichen Gewinn und nicht bezogen auf den gemeinen Wert bei Wegzug (Satz 3) – **ungeachtet der abkommensrechtlichen Vereinbarung** (vgl. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA)

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat

#### 1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG

- **Ersatzrealisationstatbestände** (verdeckte Einlage, Gesellschaftsauflösung, Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung, Ausschüttungen und Rückzahlungen aus dem Einlagenkonto gem. § 27 KStG)

**greifen in beiden Fällen ein: siehe § 15 Abs. 1a Satz 2 und § 17 Abs. 4 EStG**

- **Europarechtliche Bedenken?**

ergeben sich möglicherweise daraus, dass Dtl. sich bei der Schlussbesteuerung nicht auf die stillen Reserven beschränkt, sondern auch etwaige Wertzuwächse im Ausland erfasst und damit eine evtl. doppelte Besteuerung in Kauf nimmt.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat**
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  - 2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG**
  3. § 48d EStG

**Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht**  
**IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat**  
**2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG**

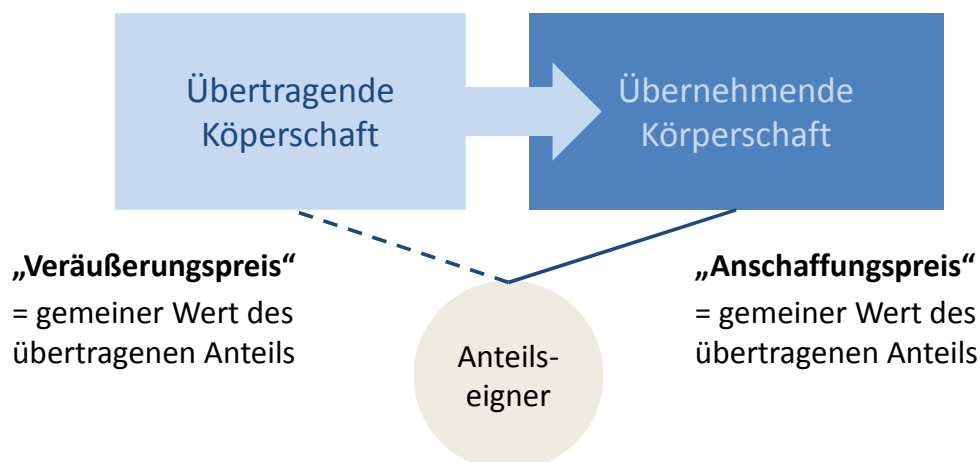
**§ 13 UmwStG**

**Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft**

- behandelt die Verschmelzungsfälle, bei denen die Anteile an der übertragenden Gesellschaft mit Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft abgegolten werden
- betrifft sowohl die unbeschränkt steuerpflichtigen als **auch die beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner**, unabhängig davon, ob die Verschmelzung auf Ebene der übertragenden Körperschaft erfolgsneutral ist oder nicht

**Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht**  
**IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat**  
**2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG**

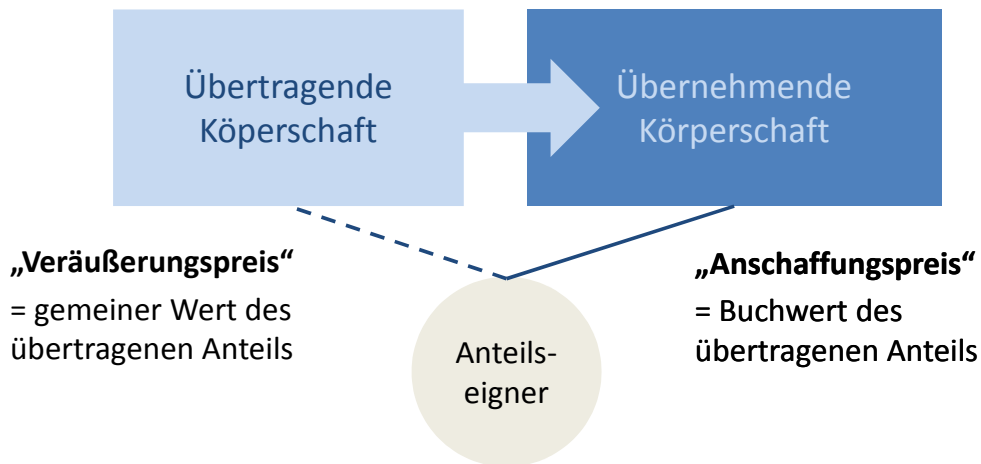
**Verschmelzung – Regelfall der Bewertung nach § 13 Abs. 1 UmwStG**



Die „Veräußerung“ kann gem. § 8b KStG und einem DBA (vgl. Art. 13 Abs. 4 und 5 OECD-MA) steuerfrei sein.

**Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht**  
**IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat**  
**2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG**

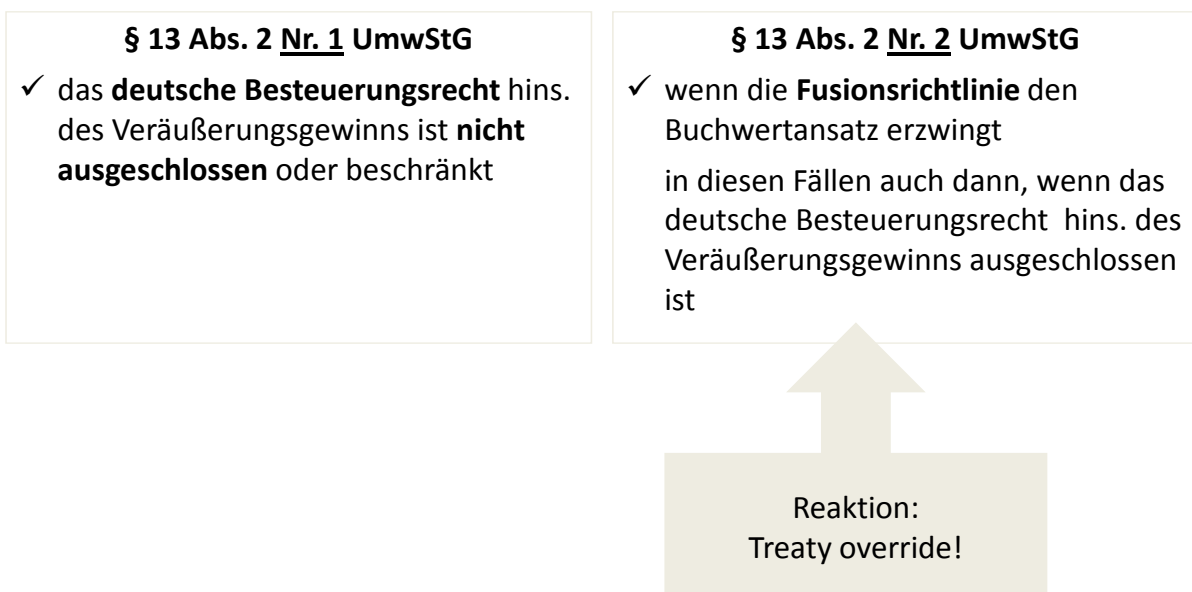
**Verschmelzung – Ausnahme nach § 13 Abs. 2 UmwStG (auf Antrag)**



**D.h. die Anteile an der übernehmenden treten in die „Rechtsstellung“ der Anteile an der übertragenden Körperschaft ein.**

**Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht**  
**IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat**  
**2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG**

**Diese Ausnahme gilt in zwei Fällen:**



## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat

#### 2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG

In den Fällen **der Fusionsrichtlinie** (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG) ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile **ungeachtet eines DBA** in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu besteuern wäre!

#### Rechtsgrundlage hierfür ist Art. 8 Abs. 6 der Richtlinie 2009/133/EG

*Die Anwendung der Absätze 1, 2 und 3 hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.*

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat

#### 2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG

##### Hinweis 1

- ✓ **RL 2009/133/EG v. 19.10.2009** [ABl. EG Nr. L 310, S. 34 – 46] ersetzt die Fusionsrichtlinie 90/434/EWG

##### Hinweis 2

- ✓ **UmwSt-Erlass 2011** [BMF v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978-b/08/10001] enthält Stellungnahmen zu Anwendungsfragen der Neufassung des UmwStG i. d. F. des SEStEG

##### Hinweis 3

- ✓ **§ 21 Abs. 2 UmwStG** schafft eine entsprechende Rechtslage bei Anteilstausch

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat**
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  - 3. § 48d EStG**

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat

#### 3. § 48d EStG

#### **§ 48d EStG Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen**

- (1) <sup>1</sup>Können Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 48 unterliegen, nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Gegenleistung ungeachtet des Abkommens anzuwenden. <sup>2</sup>Unberührt bleibt der Anspruch des Gläubigers der Gegenleistung auf Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer. <sup>3</sup>Der Anspruch ist durch Antrag nach § 48c Absatz 2 geltend zu machen. <sup>4</sup>Der Gläubiger der Gegenleistung hat durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist. <sup>5</sup>§ 48b gilt entsprechend. <sup>6</sup>Der Leistungsempfänger kann sich im Haftungsverfahren nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.
- (2) Unbeschadet des § 5 Absatz 1 Nummer 2 des Finanzverwaltungsgesetzes liegt die Zuständigkeit für Entlastungsmaßnahmen nach Absatz 1 bei dem nach § 20a der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt.

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat

#### 3. § 48d EStG

- **§ 48d EStG = Treaty override „erhebungstechnischer“ Art mit missbrauchsabwehrendem Charakter**
- Steuerabzug bei der Bauabzugssteuer wird auch dann durchgeführt, wenn abkommensrechtlich ein Besteuerungszugriff ausgeschlossen ist
- Ziel: Verhinderung von „Steuerausfällen“ durch ausländischen Dumpingpreisen im Baugewerbe aufgrund der europäischen Freizügigkeit

- **Europarechtliche Bedenken?**

eine vergleichbare belgische Regelung wurde vom EuGH wegen Verstoßes gegen Artikel 49 und 50 EG „Freier Dienstleistungsverkehr“ bereits gekippt:

EuGH, Urt. v. 9.11.2006 – C-433/04 (DStRE 2007, 655)



## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### Gliederung

- I. Einleitung und Überblick
- II. Missbrauchsverhinderung
  1. § 50d Abs. 3 EStG
  2. § 20 Abs. 1 und 2 AStG
- III. Verhinderung der Keinmalbesteuerung
  1. § 50d Abs. 9 EStG
  2. § 50d Abs. 8 EStG
  3. § 8b Abs. 1 S. 3 und § 26 Abs. 6 S. 1 KStG
- IV. Sicherstellung von Besteuerungssubstrat
  1. § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 EStG
  2. § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG
  3. § 48d EStG

**V. Ausblick**

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### V. Ausblick



- über Bemühungen um einen **§ 50d Abs. 11 EStG** berichtet die IStR-LB 1/2012, 3:  
Zur Bekämpfung des steueroptimierenden „**KGaA-Modells**“ (BFH v. 19.05.2010, I R 62/09, IStR 2010, 661) wurde ein Absatz 11 entworfen, welcher für Zahlungen nach dem 31.12.2011 gelten soll:

#### **§ 50d Abs. 11 EStG (neu)**

*Sind Dividenden beim Zahlungsempfänger nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung ungeachtet des Abkommens nur insoweit gewährt, als die Dividenden nach deutschem Steuerrecht nicht einer anderen Person zuzurechnen sind. Soweit die Dividenden nach deutschem Steuerrecht einer anderen Person zuzurechnen sind, werden sie bei dieser Person freigestellt, wenn sie bei ihr als Zahlungsempfänger nach Maßgabe des Abkommens freigestellt würden.“*

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### V. Ausblick



Deutscher Bundestag

- Gegen diese geplante Gesetzesänderung der Koalitionsfraktionen CDU/CSU und FDP „zur Verhinderung von Steuerausfällen durch die Freistellung von ausländischen Dividenden aus Schachtelbeteiligungen in einigen Fallkonstellationen“ wurde in einem öffentlichen Fachgespräch des Finanzausschusses am 8.2.2012 von Experten Bedenken geäußert
- die Koalitionsfraktionen haben deshalb einen Änderungsantrag vorbereitet, in dem es heißt, die Steuerfreiheit von Dividenden aus ausländischen Schachtelbeteiligungen (Schachtelprivileg) werde nur Kapitalgesellschaften gewährt. Es müsse daher ausgeschlossen werden, dass die Steuerfreiheit natürlichen Personen zukomme.

[Quelle: PM des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages v. 8.2.2012]

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

### V. Ausblick



Bundessteuerberaterkammer  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

#### Pressemitteilung

001/2012  
PresseDienst

BSBK-Stellungnahme zur Änderung des Einkommensteuergesetzes:  
Paragraf 50d Abs. 11

Berlin, 08.02.2012

- **Ansicht der Bundessteuerberaterkammer**

„Bei der Neueinführung des § 50d Abs. 11 EStG geht es darum, dass Dividenden nach einem DBA in Sonderfällen nicht von der deutschen Steuer freigestellt werden. Dies tritt ein, wenn die Dividenden einer Person zuzurechnen sind, die selbst nicht die Steuerfreistellung in Anspruch nehmen kann.

Die BStBK hält es für nicht sachgerecht, einzelne Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen durch eine nationale Maßnahme, also durch einen sog. Treaty Override, wie § 50d Abs. 11 EStG, außer Kraft zu setzen. Denn die Schachtelvergünstigungen, die diesen Freistellungen zugrunde liegen, sind in Doppelbesteuerungsabkommen zwischen souveränen Staaten vereinbart worden. Daher dürften sie nicht durch eine rein unilaterale Maßnahme, wie eines Treaty Override, außer Kraft gesetzt werden.“

[Quelle: PM der BStBK v. 8.2.2012]

## Spezielle Missbrauchstatbestände im internationalen Steuerrecht

# Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

[www.steuerecht.com](http://www.steuerecht.com)  
[www.korts.de](http://www.korts.de)  
Tel. 0221 / 940 21 00