

Schriften zum Steuerrecht

Band 108

**Die deutsche
Anti-Treaty-Shopping-Regelung
des § 50d Abs. 3 EStG – Zu den Grenzen
und dem Bedürfnis nach einer
spezialgesetzlichen Regelung**

Von

Dirk Schade



Duncker & Humblot · Berlin

DIRK SCHADE

Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung
des § 50d Abs. 3 EStG – Zu den Grenzen und
dem Bedürfnis nach einer spezialgesetzlichen Regelung

Schriften zum Steuerrecht

Band 108

Die deutsche
Anti-Treaty-Shopping-Regelung
des § 50d Abs. 3 EStG – Zu den Grenzen
und dem Bedürfnis nach einer
spezialgesetzlichen Regelung

Von
Dirk Schade



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät
der Universität Bayreuth hat diese Arbeit
im Jahre 2012 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 703

Alle Rechte vorbehalten
© 2012 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-13951-4 (Print)
ISBN 978-3-428-53951-2 (E-Book)
ISBN 978-3-428-83951-3 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im September 2011 an der rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bayreuth als Dissertation eingereicht. Das Promotionsverfahren wurde im März 2012 abgeschlossen.

Für Zwecke der Veröffentlichung sind Neuauflagen und Ergänzungslieferungen der zitierten Literatur bis Juli 2012 berücksichtigt. Die nach Einreichung der Arbeit erfolgte Änderung des § 50d Abs. 3 EStG wird in dem für Zwecke der Veröffentlichung ergänzten Anhang dargestellt, welcher die bis Mai 2012 erschienene Literatur berücksichtigt.

Mein herzlicher Dank gilt Herrn Professor Dr. Karl-Georg Loritz für die Betreuung dieser Arbeit sowie für wertvolle Hinweise. Bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Professor Dr. Markus Möstl für die Übernahme und die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Herrn Rechtsanwalt Dr. Gottfried E. Breuninger gilt mein Dank für die Gewährung zeitlicher Freiräume für die Erstellung dieser Arbeit neben der beruflichen Tätigkeit sowie für wertvolle Anregungen.

Ein großer Dank gilt zudem meiner Lebensgefährtin Frau Dr. Claudia Giesswein, die mich während der Erstellung der Arbeit stets motiviert und etliche zeitliche Entbehrungen in Kauf genommen hat.

Ganz besonders danken für die bestmögliche Förderung und Unterstützung während meiner Ausbildung möchte ich meinem Vater und meiner Mutter, die das Ende meiner Ausbildung leider nicht mehr erleben durfte.

München, im August 2012

Dirk Schade

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	15
B. Das in dieser Arbeit zu erörternde Problem	18
C. Mechanismus der Kapitalertragsteuererstattung an ausländische Anteilseigner	21
I. Erhebung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden	21
II. Teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden	22
1. Kapitalertragsteuerreduzierung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen	22
2. Kapitalertragsteuerreduzierung aufgrund unilateraler Vorschriften	23
a) Kapitalertragsteuerreduzierung nach § 43b EStG	23
b) Kapitalertragsteuerreduzierung nach § 44a Abs. 9 EStG	24
III. Gestaltungen zur Reduzierung der deutschen Quellensteuern	25
1. Steuerarbitrage durch unterschiedliche Quellensteuersätze	25
2. Steuerarbitrage durch Fremdfinanzierung der ausländischen Gesellschaft	27
D. Überblick über die Maßnahmen zur Bekämpfung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen in Inbound-Fällen	29
I. Einseitige deutsche Anti-Treaty-Shopping-Bestimmungen	29
1. Die Rechtsentwicklung zum Treaty Shopping	30
a) Rechtsprechung zu den sogenannten Quintett-Fällen	30
b) Das Monaco-Urteil	32
c) Der Niederländische Brüder-Fall	34
d) Die Einführung des § 50d Abs. 1a EStG durch das Missbrauchsbe- kämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz	35
e) Die Auslegung von § 50d Abs. 1a EStG durch die „Krabbe-Schrei- ben“	37
f) Die Anti-Monaco-Rechtsprechung des BFH	37
aa) Das „Niederländische Stiftungs“-Urteil	37
bb) Das Anti-Monaco-Urteil	38
g) Das Steueränderungsgesetz vom 20.12.2001	39
h) Die sog. „Hilversum I-Entscheidung“	40
i) Die Rechtsprechung zu den Niederländischen Stiftungen	42
j) Hilversum II-Entscheidung	42
k) Nichtanwendungserlass vom 30. Januar 2006	44

l) Änderung des § 50d Abs. 3 EStG durch das JStG 2007	45
m) Die „SOPARFI“-Entscheidung des BFH	46
n) Entsprechende Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG auf § 44a Abs. 9 EStG durch das JStG 2009	49
o) Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz	49
2. Resümee	50
II. Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen auf Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen	51
1. Substanzanforderungen aufgrund völkerrechtlicher Rechtsgrundsätze bzw. eines ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalts der Doppelbesteuerungsabkommen	51
2. Spezielle abkommensrechtliche Missbrauchsvorbehalte	52
a) Konzept des Nutzungsberechtigten	52
b) LOB-Klausel des DBA-USA	56
aa) Vorbemerkung	56
bb) Konzept der LOB-Klausel	57
(1) Der Börsenhandelstest („publicly-traded corporation test“ bzw. „international headquarter test“)	58
(a) Ausländische Gesellschaft selbst ist börsennotiert	58
(b) Ausländische (Aktien-)Gesellschaft ist Tochtergesellschaft börsennotierter Gesellschaft(en)	59
(2) Ownership- und Base Erosion-Test	60
(3) Derivative benefit test	61
(4) Aktivitätstest/Active business test	62
(5) Bewertung DBA-USA	65
c) Missbrauchsregelung des DBA-Schweiz	65
d) Sonstige abkommensrechtliche Missbrauchsregelungen	67
E. Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG	69
I. Der persönliche Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG	69
1. Allgemeines	69
2. Die Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs	70
a) Börsennotierte Gesellschaften	70
b) Ausländische Investmentvermögen	70
II. Der sachliche Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG	70
1. Entlastungsgegenstand	71
2. Entlastungsberechtigung der Gesellschafter	71
a) An der ausländischen Gesellschaft beteiligte Personen	72
b) Fiktive Prüfung der Entlastungsberechtigung der beteiligten Personen	73
c) Sachliche Voraussetzungen	75
aa) Eigene Wirtschaftstätigkeit	76

bb) 10%-Grenze	79
cc) Das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe ..	81
dd) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäfts- betrieb	84
3. Sonstiges	86
a) Mittelbare Beteiligung börsennotierter Gesellschaften	86
b) Rechtsfolgen	86
c) Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu speziellen DBA-Regelungen und § 42 AO	87
aa) Verhältnis zu speziellen DBA-Regelungen	87
bb) Verhältnis zu § 42 AO	87
F. Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit Europarecht	89
I. Die Grundfreiheiten des AEUV als Prüfungsmaßstab für § 50d Abs. 3 EStG	90
II. Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote	92
1. Diskriminierungsverbote	92
2. Beschränkungsverbote	93
III. Die Prüfung von Verstößen gegen die Grundfreiheiten	94
IV. Betroffene Grundfreiheiten	95
1. Die Niederlassungsfreiheit	96
a) Formen der Niederlassungsfreiheit	96
b) Leitungserfordernis bei Gesellschaften	99
c) Erwerbszweck der Gesellschaft	100
2. Die Kapitalverkehrsfreiheit	101
3. Konkurrenzverhältnis zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrs- freiheit	102
V. Prüfung von § 50d Abs. 3 EStG am Maßstab der Grundfreiheiten	111
1. Bestimmung der für die Prüfung des § 50d Abs. 3 EStG einschlägigen Grundfreiheit	111
2. Verstoß gegen Grundfreiheiten der Zwischengesellschaft	112
a) Zulässiges Berufen auf Grundfreiheiten	112
b) Beschränkung der Grundfreiheiten	113
aa) Literaturansichten	113
bb) Stellungnahme	115
3. Rechtfertigung der Grundfreiheitsbeschränkung	118
a) Allgemeines zur Rechtfertigung von Grundfreiheitsverstößen	118
b) Der steuerliche Gestaltungsmissbrauch als Rechtfertigungsgrund für Grundfreiheitsbeschränkungen	120
aa) Der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung im Ge- meinschaftsrecht	121

bb) Analyse der Rechtsprechung des EuGH zum steuerlichen Missbrauchsbeginn	124
(1) „Rein künstliche Gestaltung“ als zentrales Merkmal des steuerlichen Missbrauchs	124
(2) Ausfüllung des Begriffs der rein künstlichen Gestaltung im Rahmen des Urteils „Cadbury Schweppes“	126
(3) Subjektiver Tatbestand	129
(4) Weiterentwicklung der Rechtsprechung des EuGH zum steuerlichen Missbrauchsbeginn	130
(5) Rechtfertigung typisierender Missbrauchsnormen	131
(6) Übertragbarkeit der Rspr. zu Cadbury, die sich auf Niederlassungsfreiheit bezog, auch auf Kapitalverkehrsfreiheit	133
(7) Übertragbarkeit der zu Outbound-Sachverhalten ergangenen Cadbury-Rechtsprechung auf Inbound-Sachverhalte	135
(a) Meinungsstand zur Übertragbarkeit der Cadbury-Rechtsprechung	136
(b) Stellungnahme zur Übertragung der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH in Outbound-Fällen auf § 50d Abs. 3 EStG	137
(8) Verhältnis der Rechtsprechung in der Rs. Cadbury Schweppes zu der gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung, insbesondere Inspire Art	140
(9) Zwischenergebnis zum anwendbaren Prüfungsmaßstab	147
c) Rechtfertigung von Eingriffen durch § 50d Abs. 3 EStG in die Niederlassungsfreiheit	147
aa) Geeignetheit der Regelung zur Missbrauchsbekämpfung	147
bb) Erforderlichkeit der Regelung und Verhältnismäßigkeit der einzelnen Tatbestandsmerkmale	148
(1) 10 % der Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit	148
(a) Die 10 %-Grenze	148
(b) Das Fehlen einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit	150
(2) Für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb	152
(3) Das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe	153
(4) Unzulässigkeit der Berücksichtigung von Konzernaspekten	154
cc) Rechtsfolge der Unverhältnismäßigkeit	154
dd) Ergebnis	156
d) Rechtfertigung von Eingriffen in die Kapitalverkehrsfreiheit von Drittstaatengesellschaften	157
aa) Der Wortlaut des Art. 63 AEUV	157
bb) Die unmittelbare Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit	158
cc) Die Grandfathering Clause des Art. 64 AEUV	158

dd) Einschränkung für Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 65 Abs. 2 AEUV	162
ee) Rechtfertigung von Eingriffen in die Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatenfällen	163
ff) Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten	164
(1) Rechtfertigung einer einschränkenden Auslegung	164
(2) Die Rechtsprechung des EuGH	167
VI. Verstoß gegen die Mutter-/Tochter-Richtlinie	170
1. Autonom europarechtliche Auslegung des Missbrauchsbegriffs	171
2. Auslegung des Missbrauchsvorbehalts der Mutter-/Tochter-Richtlinie am Maßstab der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten	174
3. Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit der Mutter-/Tochterrichtlinie	176
G. Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit Völkerrecht	177
I. DBA als völkerrechtliche Verträge	177
II. § 50d Abs. 3 EStG als Treaty Overriding	177
1. Der Begriff des Treaty Overriding	177
2. § 50d Abs. 3 EStG als Treaty Override	179
a) Nachträgliches Abweichen von den Regelungen eines DBA	180
b) Abweichen von den Regelungen eines DBA	180
aa) Das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen enthält eine eigenständige Missbrauchsklausel	181
bb) Das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen verweist auf die Missbrauchsvorschriften des betreffenden Anwenderstaates	182
cc) Das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen enthält keine Missbrauchsregelung	184
3. Rechtsfolgen des Treaty Override	188
a) Völkervertragliche Ebene	188
b) Verfassungswidrigkeit einer dem Doppelbesteuerungsabkommen entgegenstehenden nationalen Rechtsnorm	189
aa) Ranggleichheit von Völkervertragsrecht und einfachem Bundesrecht (kein Verstoß gegen § 2 AO)	190
bb) Verstoß gegen Art. 59 GG	191
cc) Verstoß gegen Art. 25 GG	192
dd) Neue Entwicklungen	193
ee) Eigene Meinung	198
H. Handlungsoptionen im Hinblick auf die Regelung des § 50d Abs.3 EStG ..	201
I. Nichtstun	201
1. Beschränkung des Schutzzumfangs bei Nichtanwendung von § 50d Abs.3 EStG	201

2. Auswirkungen durch Änderung des § 42 AO?	206
a) Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung	208
b) Erlangung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils	210
c) Relevanz außersteuerlicher Gründe	213
d) Mögliche Konsequenzen der Neuregelung für Treaty Shopping-Sachverhalte	215
II. Europarechtskonforme Ausgestaltung	216
1. Einführung eines Gegenbeweises	216
2. Europarechtskonforme Ausgestaltung als spezielle Missbrauchsklausel	221
a) Relevanz spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen	222
aa) Spezialgesetzliche Konkretisierungen des allgemeinen Gestaltungsmissbrauchs	222
bb) Missbrauchsbegründende Tatbestände	224
cc) Schlussfolgerungen für die Rechtfertigung spezialgesetzlicher Missbrauchstatbestände	224
b) Weiteres Vorgehen und Analyse missbräuchlicher Treaty Shopping-Fallgestaltungen	225
aa) Sachverhalte, in denen durch die jeweilige Struktur kein steuerlicher Vorteil erlangt wird	225
(1) Anteilseigner der ausländischen Gesellschaft hätte bei direkter Beteiligung denselben Entlastungsanspruch	225
(2) Anteilseigner erlangt durch zwischengeschaltete ausländische Gesellschaft keinen steuerlichen Vorteil	226
bb) Sachverhalte, in denen durch die jeweilige Struktur ein steuerlicher Vorteil erlangt wird	227
(1) Operativ tätige ausländische Zwischengesellschaft	227
(a) Missbräuchliche Zuordnung der Beteiligung zur Zwischengesellschaft?	229
(b) Outsourcing von Tätigkeiten der operativ tätigen Gesellschaft	231
(2) Ausländische Briefkastengesellschaft	232
(3) Holdinggesellschaften	233
(a) Geschäftsleitende Holding	234
(b) Vermögensholding	238
(4) Stimmrechtspooling	245
(5) Joint Ventures	246
(6) Family Offices	247
(7) Haftungsbeschränkung	249
3. Schlussfolgerung für das Bedürfnis nach einer europarechtskonform ausgestalteten, spezialgesetzlichen Anti-Treaty-Shopping-Regelung	250

I. Ergebnis	252
J. Ergänzung: Änderung des § 50 d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmsG ..	254
I. Überblick über die Neuregelung	254
II. Die neu eingeführte Aufteilungsklausel	256
III. Die Vereinbarkeit der Neuregelung mit EU-Recht	259
IV. Schlussfolgerungen für die oben gegebenen Handlungsempfehlungen	262
Literaturverzeichnis	263
Sachverzeichnis	279

A. Einleitung

In Zeiten einer immer weiter voranschreitenden Globalisierung der Wirtschaftsbeziehungen nimmt auch die internationale gesellschaftsrechtliche Verflechtung von Unternehmen ständig zu. Im Zuge dieser internationalen Verflechtungen gehört mittlerweile auch die Steuergestaltung über die Grenze zu den alltäglichen Erscheinungsformen globalen Wirtschaftens.¹ Dies betrifft keinesfalls nur internationale Großkonzerne, sondern auch mittelständische Unternehmen, welche die wirtschaftlichen Chancen der internationalen Märkte für ihre Geschäfte nutzen wollen. Der wirtschaftliche Erfolg der unternehmerischen Betätigung wird am Ertrag nach Steuern gemessen, so dass gerade in Hochsteuerrändern ein Zwang zu steuereffizientem Verhalten besteht.² Bei börsennotierten Unternehmen ist die sog. Konzernsteuerquote zu einer wichtigen Kennziffer am Kapitalmarkt geworden, der eine zunehmend größere Bedeutung beigemessen wird.³ Dies erfordert eine zunehmend komplexere betriebliche Steuerplanung, welche durch immer hektischere Gesetzgebungsmaßnahmen in den großen Industrienationen weiter erschwert wird.⁴

Die internationale Steuerplanung umfasst eine Reihe von Techniken zur Optimierung der Steuerlast bei grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen. Derartige Steuerplanung ist überhaupt nur deshalb möglich, weil die Steuerrechtsordnungen der verschiedenen Staaten sehr unterschiedlich ausgestaltet und nur in Teilbereichen (z. B. durch Doppelbesteuerungsabkommen) aufeinander abgestimmt sind. Das Ziel der internationalen Steuerplanung besteht darin, die verbliebenen Spielräume durch eine optimale Kombination der steuerrechtlichen Regelungen der verschiedenen Staaten zur Minimierung der Steuerlast zu nutzen. Die verschiedenen Planungstechniken umfassen u. a. die steueroptimale Rechtsformwahl, die grenzüberschreitende Finanzierung der Konzerngesellschaften, die Festlegung von Verrechnungspreisen, die Verlagerung von wirtschaftlichen Akti-

¹ Vgl. *Musil*, RIW 2006, S. 287.

² *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 911.

³ Vgl. hierzu *Herzig/Dempfle*, DB 2002, S. 1 ff.; *Hannemann/Pfeffermann*, BB 2003, S. 727 ff.; *Endres*, Konzernsteuerquote, S. 163 ff.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 912.

⁴ Als geradezu beispiellos können die gesetzgeberischen Aktivitäten der Großen Koalition in der abgelaufenen Legislaturperiode gelten, in der 54 Steueränderungsgesetze verabschiedet wurden, die mehrere tausend Änderungen umfassten, vgl. Vorwort in *Tipke/Lang*, SteuerR, 20. Aufl. 2010.

vitäten auf Gesellschaften in Staaten mit einem niedrigeren Steuerniveau sowie den Einsatz von Holdinggesellschaften.⁵

Im Zusammenhang mit der Verlagerung wirtschaftlicher Aktivitäten auf ausländische Gesellschaften ist grundsätzlich zwischen zwei Konstellationen zu unterscheiden: In so genannten „Outbound“-Konstellationen gründet ein im Inland ansässiges Unternehmen eine ausländische Tochtergesellschaft in einem Staat mit niedrigem Steuerniveau, wobei im Anschluss gegebenenfalls bisher im Inland erzielte Einkunftsquellen – und damit Einkünfte – auf diese ausländische Tochtergesellschaft verlagert werden. In so genannten „Inbound“-Konstellationen dagegen halten im Ausland ansässige Anteilseigner in Deutschland ansässiger Kapitalgesellschaften ihre Beteiligungen – vielfach aus steuerlichen Gründen – nicht direkt, sondern mittels einer (häufig in einem dritten Staat ansässigen) zwischengeschalteten Tochtergesellschaft. Der Einsatz ausländischer Rechtsträger ist in entsprechenden Sachverhaltskonstellationen deshalb vielfach von Vorteil, weil diese zum einen selbständige Rechtsträger sind, welche die von ihnen erzielten Einkünfte vor einer Ausschüttung von den Einkünften ihrer Anteilseigner abschirmen. Zum anderen aber sind selbständige Rechtsträger nach Maßgabe der Doppelbesteuerungsabkommen berechtigt, die in dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Abkommensvorteile in Anspruch zu nehmen, sofern sie in einem der Vertragsstaaten ansässig sind.

In vielen Staaten⁶, darunter auch Deutschland, wird zunehmend versucht, die mit grenzüberschreitenden Gestaltungen vielfach verbundenen Steuerausfälle durch die Schaffung einer Vielzahl spezieller Missbrauchstatbestände zu verhindern oder zumindest abzumildern.⁷ Auch auf internationaler Ebene gibt es seitens der OECD seit mehreren Jahrzehnten Bemühungen, die missbräuchliche Zwischenschaltung ausländischer Rechtsträger zu beschränken.⁸ Auch die Europäische Kommission ist in jüngerer Zeit darum bemüht, die Ausbildung einheitlicher europäischer Maßstäbe für die Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs voranzutreiben.⁹

⁵ Vgl. zu entsprechenden Steuerplanungstechniken *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rz. 473; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 920 ff.

⁶ Siehe z.B. zu den französischen Anti-Missbrauchsregelungen *Gouthière*, ET 2006, S. 514 ff.

⁷ In Deutschland dienen diesem Zweck die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG, die Regelungen zur Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 S. 9 AStG, die Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG, die Regelung des § 50d Abs. 9 EStG zur Verhinderung weißer Einkünfte sowie im Grundsatz auch die Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a KStG a.F. und der Zins-schranke nach § 4h EStG, § 8a KStG.

⁸ Vgl. OECD, Issues in International Taxation, No. 1, International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies, Paris 1987.

⁹ Mitteilung der EU-Kommission vom 10.12.2007, KOM(2007) 785 – Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer).

Die besondere Schwierigkeit der Missbrauchsabwehr ergibt sich daraus, dass diese sich in einem Spannungsfeld zwischen legaler Steuerplanung durch den Steuerpflichtigen auf der einen Seite und seitens verschiedener Staaten als missbräuchlich erachteter steuerlicher Gestaltungen auf der anderen Seite bewegt. Dabei weicht das Verständnis von dem, was als missbräuchlich angesehen wird, zwischen den Staaten untereinander zum Teil deutlich ab. Steuergestaltung stellt aber im Ausgangspunkt für die Unternehmen zunächst einmal ein legitimes und grundsätzlich auch legales Mittel zur Kostenreduktion dar. Entsprechend haben sowohl das Bundesverfassungsgericht¹⁰ als auch der Bundesfinanzhof¹¹ wiederholt entschieden, dass es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich freisteht, seine steuerlichen Verhältnisse möglichst günstig einzurichten. Wo aber die Grenze zwischen noch zulässiger Gestaltung und Gestaltungsmissbrauch verläuft, wird seit mehreren Jahrzehnten in verschiedensten Bereichen des internationalen Steuerrechts kontrovers diskutiert und ist nur sehr schwer zu bestimmen. Es hängt zudem in hohem Maße von der Anwendung und Auslegung der jeweiligen gesetzlichen Missbrauchsvorschriften ab, ob und inwieweit diese die Steuerplanung einschränken.

Eine besondere Schwierigkeit bei der Schaffung spezieller gesetzlicher Missbrauchstatbestände besteht zudem darin, dass der deutsche Gesetzgeber nicht allein an die Vorgaben des deutschen Verfassungsrechts gebunden ist, sondern daneben sowohl EU-rechtliche als auch völkerrechtliche Verpflichtungen zu berücksichtigen hat.

¹⁰ Vgl. BVerfGE 9, S. 237 (249 f.).

¹¹ Z. B. BFH v. 20.5.1997, VIII B 108/96, DStRE 1997, S. 798 (802): „Kein Steuerpflichtiger ist verpflichtet, den Sachverhalt so zu gestalten, dass ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr steht es ihm frei, die Steuer zu vermeiden und eine Gestaltung zu wählen, die eine geringere Steuerbelastung nach sich zieht.“