

**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

<b>A. Einleitung</b> .....	15
<b>B. Das in dieser Arbeit zu erörternde Problem</b> .....	18
<b>C. Mechanismus der Kapitalertragsteuererstattung an ausländische Anteilseigner</b> .....	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
<b>D. Überblick über die Maßnahmen zur Bekämpfung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen in Inbound-Fällen</b> ..	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. 1 a EStG durch das Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz .....	35
e) Die Auslegung von § 50d Abs. 1 a EStG durch die „Krabbe-Schreiben“ .....	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
<b>E. Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG .....</b>	<b>69</b>
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
<b>F. Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit Europarecht .....</b>	<b>89</b>
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 Missbrauchs-begriff .....	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 Missbrauchs-begriff .....	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 Missbrauchs-bekämpfung .....	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
<b>G. Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit Völkerrecht .....</b>	<b>177</b>
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) Rangleichheit 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
<b>H. Handlungsoptionen im Hinblick auf die Regelung des § 50d Abs.3 EStG ..</b>	<b>201</b>
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 Gegenbeweisrechts	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

<b>I. Ergebnis</b> .....	252
<b>J. Ergänzung: Änderung des § 50 d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmsG</b> ..	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
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	263
<b>Sachverzeichnis</b> .....	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.<sup>1</sup> 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 Hochsteuerländern ein Zwang zu steuereffizientem Verhalten besteht.<sup>2</sup> Bei börsennotierten Unternehmen ist die sog. Konzernsteuerquote zu einer wichtigen Kennziffer am Kapitalmarkt geworden, der eine zunehmend größere Bedeutung beigemessen wird.<sup>3</sup> Dies erfordert eine zunehmend komplexere betriebliche Steuerplanung, welche durch immer hektischere Gesetzgebungsmaßnahmen in den großen Industrienationen weiter erschwert wird.<sup>4</sup>

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-

---

<sup>1</sup> Vgl. *Musil*, RIW 2006, S. 287.

<sup>2</sup> *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 911.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup>

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 Staaten<sup>6</sup>, 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.<sup>7</sup> Auch auf internationaler Ebene gibt es seitens der OECD seit mehreren Jahrzehnten Bemühungen, die missbräuchliche Zwischenschaltung ausländischer Rechtsträger zu beschränken.<sup>8</sup> Auch die Europäische Kommission ist in jüngerer Zeit darum bemüht, die Ausbildung einheitlicher europäischer Maßstäbe für die Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs voranzutreiben.<sup>9</sup>

---

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

<sup>6</sup> Siehe z. B. zu den französischen Anti-Missbrauchsregelungen *Gouhière*, ET 2006, S. 514 ff.

<sup>7</sup> 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 Zinsbeschränke nach § 4h EStG, § 8a KStG.

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

<sup>9</sup> 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 Bundesverfassungsgericht<sup>10</sup> als auch der Bundesfinanzhof<sup>11</sup> 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.

---

<sup>10</sup> Vgl. BVerfGE 9, S. 237 (249 f.).

<sup>11</sup> 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.“

Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung des Â§ 50d Abs. 3 EStG â€“ Zu den Grenzen und dem BedÃ¼rfnis nach einer spezialgesetzlichen Regelung. Dirk Schade. Published: 1 January 2013. by Duncker & Humblot GmbH. in Die Â»gewerbliche PrÃ¤gungÂ« im Internationalen Steuerrecht. Die Â»gewerbliche PrÃ¤gungÂ« im Internationalen Steuerrecht. ; doi:10.3790/978-3-428-53951-2. Publisher Website. Die Ã„nderung der deutschen Anti-Treaty-Shopping-Regelung des Â§ 50d Abs. 3 EStG - unter BerÃ¼cksichtigung der EuGH-Entscheidung vom 20.10.2011 (C-284/09). Roman Deringer. \$15.89. Verdeckte GewinnausschÃ¼ttung. Fabio Buccieri. \$16.69. Tax Treaty Case Law around the Globe 2017. Michael Lang.