

Nationale Missbrauchsvorschriften im Spannungsfeld von DBA- und EU-Recht

Prof. Dr. Johanna Hey

Institut für Steuerrecht, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	137	IV. Konflikte mit dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	
II. Steuermisbrauch in grenzüberschreitenden Sachverhalten		1. Verhältnis zwischen nationalen Missbrauchsvorschriften und doppelbesteuerungsrechtlichen Missbrauchsvorschriften ..	145
1. Besonderheiten grenzüberschreitenden Steuermisbrauchs	139	2. Der DBA-Anwendung vorgelagerte nationale Missbrauchsvorschriften ..	147
2. Treaty und directive shopping	139	3. Nationale Missbrauchsvorschriften als treaty override	148
3. Missbräuchliche Auswahl der steuernden Jurisdiktion	141	V. Konflikte mit dem Europarecht	
III. Vorschriften zur Verhinderung grenzüberschreitenden Gestaltungsmissbrauchs		1. Sekundärrechtliche Vorgaben für Missbrauchsnormen	156
1. Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften ..	142	2. Missbrauchsvermeidung und Primärrecht	162
2. § 42 AO	143	VI. Ausblick	168
3. DBA-rechtliche Missbrauchsvorschriften	144		

I. Einleitung

Die Bekämpfung des Missbrauchs grenzüberschreitender Steuergestaltungen ist spätestens seit dem Erlass des Außensteuergesetzes 1972 ein

Daueranliegen des Gesetzgebers. Mit sich verschärfendem Steuerwettbewerb, dem Wegfall außersteuerlicher Wegzugsschranken und der unter anderem durch neue Kommunikationstechniken gestiegenen Mobilität von Unternehmen hat sich das Problem in der Wahrnehmung des Gesetzgebers aber noch massiv verschärft. Seit Mitte der 1990er Jahre befindet er sich in einem regelrechten Feldzug gegen die internationale Steuerplanung. Die Maßnahmen richten sich keineswegs nurmehr gegen Steueroasen, sondern greifen grundlegend auch in die Abkommensbeziehungen ein. Insbesondere mit dem kontinuierlichen Ausbau der Ausnahmetatbestände in § 50d EStG¹ höhlt der Gesetzgeber den Abkommenschutz durch ein extensives Missbrauchsverständnis aus. Längst beschränkt er sich aber nicht mehr auf die Missbrauchsbekämpfung im eigentlichen Sinne, sondern wendet sich etwa mit Vorschriften wie § 1 Abs. 3 Sätze 9 ff. AStG oder § 6 AStG ganz allgemein gegen die Schmälerung der nationalen Bemessungsgrundlage.

Lange Zeit waren die Steuerpflichtigen verhältnismäßig wehrlos. Die Völkerrechtswidrigkeit nationaler Missbrauchsvorschriften, mit denen der Gesetzgeber nachträglich abkommensrechtliche Besteuerungsverzichte zu relativieren versucht, blieb nach herrschender Meinung folgenlos.² Allenfalls ließ sich ihre Anwendbarkeit als einfachgesetzliche Konkurrenzfrage bestreiten. Das hat sich grundlegend geändert, seit nationale Missbrauchsvorschriften am EG-Recht gemessen werden, weil die Kollision mit der supranationalen Ebene des Europarechts ganz andere Konsequenzen hat als die Kollision mit dem Völkerrecht.

Um die Grenzen nationaler Missbrauchsgesetzgebung herauszuarbeiten, bedarf es der Verdeutlichung der Überlagerung der doppelbesteuerungsrechtlichen Kollision durch das Europarecht. Hierzu soll im Folgenden zunächst das Verhältnis von nationalen Missbrauchsvorschriften und Abkommensrecht, sodann die begrenzende Wirkung des Europarechts erörtert werden.

1 Zur Rechtsentwicklung siehe *M. Klein* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50d EStG Anm. 2; *Gosch* in Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 597, 613–618; siehe auch die neueste Ausweitung in § 50d Abs. 10 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009.

2 Dazu unten IV 3.2.1.

II. Steuermisbrauch in grenzüberschreitenden Sachverhalten

1. Besonderheiten grenzüberschreitenden Steuermisbrauchs

Will man das *besondere Missbrauchsvermeidungsbedürfnis* im grenzüberschreitenden Sachverhalt ermitteln, muss man zunächst das *besondere Missbrauchspotential* grenzüberschreitender Sachverhalte identifizieren.

Im Unterschied zur Missbrauchsvermeidung in rein innerstaatlichen Sachverhalten zeichnet sich der grenzüberschreitend verwirklichte Missbrauch dadurch aus, dass zwei um das Steueraufkommen konkurrierende Steuerjurisdiktionen mit gegenläufigen Interessen beteiligt sind. Missbrauchsbekämpfung im grenzüberschreitenden Sachverhalt findet in einem tripolaren Rechtsverhältnis statt, während sich die Missbrauchsvermeidung im nationalen Bereich nur in einem bipolaren Verhältnis abspielt. Die Interessenkollision wird zudem dadurch verschärft, dass – obwohl Steuergestaltungen und -umgehungen weltweit bekämpft werden – unterschiedliche Rechtsanwendungs- und Missbrauchskonzepte dogmatisch miteinander konkurrieren.³ Hinzu kommen die Vollzugsprobleme des grenzüberschreitenden Sachverhalts. Sie sind zwar kein Spezifikum der Missbrauchsvermeidung, bedingen aber angesichts des Interesses des Steuerpflichtigen, seine wahren Motive zu verschleiern, pauschale und in der Regel unwiderlegliche Missbrauchsvermutungen, mit dem Ziel, den Nachweisaufwand für die Finanzverwaltung zu reduzieren.

2. Treaty und directive shopping

Lange Zeit stand in der Debatte die missbräuchliche Inanspruchnahme völker- oder europarechtlicher Regelungen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung – sei es als *treaty* oder *directive shopping* – im Vordergrund.

³ Zu dem Hauptunterschied zwischen dem angelsächsischen *substance versus form* und dem kontinentaleuropäischen Konzept der Steuerumgehung sowie Unterschieden in der Reichweite von Auslegungsmöglichkeiten siehe *Vogel, StuW* 1985, 369; *Schön, IStR* 1996, Beihefter zu Heft 2, 10.

Erstrebt der Steuerpflichtige innerhalb eines Doppelbesteuerungsabkommens die Anwendung einer günstigeren Aufteilungsregelung, als es dem von ihm verwirklichten wirtschaftlichen Sachverhalt eigentlich entspricht, z.B. durch Beeinflussung der Einkünftequalifikation, spricht man von *rule shopping*. Beim *treaty* oder *directive shopping*⁴ geht es dagegen um die missbräuchliche Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens bzw. der Richtlinie selbst, indem entweder die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, dass überhaupt ein Doppelbesteuerungsabkommen oder dass ein günstigeres Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung kommt. Gängige Methoden des *treaty shopping* sind die Begründung doppelter Ansässigkeit oder die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften. Der nur formalen Zwischenschaltung funktionsloser Rechtsträger wird insbesondere durch Limitation-on-Benefits-Klauseln⁵ oder Aktivitätsklauseln entgegengewirkt.

Vorteile lassen sich des Weiteren auch durch die Ausnutzung von Qualifikationskonflikten⁶ erzielen, allerdings ohne dass stets ein Missbrauch zugrunde liegen muss. Ursache ist vielmehr die mangelnde Abgestimmtheit des der Anwendung des Abkommens zugrunde liegenden nationalen Rechts, in deren Folge es dazu kommen kann, dass die Vertragsstaaten von unterschiedlichen Sachverhalten ausgehen oder das Abkommen unterschiedlich auslegen, weil sie ein unterschiedliches Verständnis von Abkommensbegriffen haben.⁷ Die Folgen sind zweischneidig. Qualifikationskonflikte können sowohl zu einer abkommenswidrigen Nicht- bzw. Geringbesteuerung als auch zu Dop-

4 Zur Terminologie *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Art. 1 OECD-MA Rz. 101; Vogel, *StuW* 1985, 309 (379); Schmidt/Heinicke, *EStG*, 27. Aufl., München 2008, § 50d EStG Rz. 45.

5 Dazu grundlegend auch unter dem Aspekt der Vereinbarkeit mit EU-Recht Kofler, 35 *Tax Notes International* v. 2.7.2004, 45; Kofler, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Wien 2007, S. 500 ff.; ferner Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Art. 1 OECD-MA Rz. 124 ff.; Art. 1 Rz. 144 ff. DBA USA.

6 Zum Begriff der Qualifikation und des Qualifikationskonflikts siehe Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 151 ff.

7 BFH v. 5.3.2008 - I R 54/07, BFH/NV 2008, 1487; Gosch in Kirchhof, *EStG*, 7. Aufl., § 50d EStG Rz. 67.

pelbesteuerung führen. Freilich werden Qualifikationskonflikte in der internationalen Steuerplanung auch gezielt ausgenutzt.⁸

Schließlich gibt es den dem Abkommensrecht vorgelagerten Missbrauch. Hier nutzt der Steuerpflichtige die Gestaltungsmöglichkeiten des nationalen Rechts aus, an die erst auf einer zweiten Stufe bestimmte doppelbesteuerungsrechtliche Rechtsfolgen geknüpft sind. Der Missbrauchsvorwurf folgt jedoch nur bzw. vorrangig aus dem nationalen Recht. Gängige Praktiken sind der gezielte Einsatz von Rechtsform- und Finanzierungsgestaltungen.

3. Missbräuchliche Auswahl der steuernden Jurisdiktion

Unabhängig von der Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens bietet der grenzüberschreitende Sachverhalt die Möglichkeit der (missbräuchlichen) Auswahl der steuernden Jurisdiktion.

Das Trennungsprinzip und die hieraus folgende *Abschirmwirkung juristischer Personen*⁹ ermöglichen eine beliebig lange Gewinnthesaurierung im niedriger besteuerten Ausland. Auf Basisgesellschaften lassen sich Einkommensquellen verlagern, so dass die Einkünfte im Sitzstaat der Gesellschaft entstehen und dort angesammelt werden können.

In ähnlicher Weise kann durch die *gezielte Zuordnung von Gewinn- und Aufwand* das Steuerniveau beeinflusst werden, indem Aufwand und Verluste im hochbesteuerten Inland, die durch diese finanzierten Gewinne im niedriger besteuerten Ausland zur Entstehung gebracht werden, z.B. durch Fremdkapital-/Eigenkapitalgestaltungen.¹⁰

8 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 8 f., 1313 ff.

9 Allgemein zur Rechtsformwahl als Instrument der internationalen Steuergestaltung *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 661–908.

10 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 909–964.

III. Vorschriften zur Verhinderung grenzüberschreitenden Gestaltungsmissbrauchs

1. Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften

Das Feld der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften für grenzüberschreitende Sachverhalte hat der Gesetzgeber besonders gut gestellt. Es lassen sich zwei Schichten unterscheiden.

Gegen *Gewinnverlagerungen ins Ausland* richten sich zunächst die Vorschriften des Außensteuergesetzes.¹¹ Schon hier bereitet allerdings die Einordnung als Missbrauchsvorschriften zum Teil Schwierigkeiten. Während man in § 7 ff. AStG im Hinblick auf den Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG noch eine Missbrauchstypisierung sehen kann, was jetzt durch § 8 Abs. 2 AStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 für den EU-/EWR-Bereich noch unterstrichen wird, sind die Regelungen der Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 Sätze 9 ff. AStG oder die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG¹² von vornherein nicht auf Missbräuche beschränkt. Dies gilt auch für die in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG geregelte Entstrickungsentnahme bzw. die Sitzverlegungsregeln in § 12 KStG sowie die Entstrickungsklauseln des Umwandlungssteuerrechts. Es handelt sich um allgemeine Regeln der internationalen Steuerabgrenzung im Hinblick auf die Versteuerung stiller Reserven. Allerdings ergeben sich auch insoweit Spannungsfelder mit dem DBA- und Europarecht, soweit in die abkommensrechtlich vereinbarte Zuteilung von Besteuerungsrechten eingegriffen und Auslandssachverhalte gegenüber Inlandssachverhalten benachteiligt werden.¹³

Gegen *Aufwandsverlagerungen ins Inland* richten sich § 1 Abs. 1 AStG und § 4h EStG, § 8a KStG, wobei das Missbrauchselement wieder nur, wenn überhaupt vorhanden, dann sehr schwach ausgeprägt und in § 4h EStG nicht auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt beschränkt ist.

11 Allerdings nicht im Sinne eines einheitlichen Steuerfluchtrechts siehe *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 2.18.

12 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 2.19.

13 Zu Zweifeln an der Vereinbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 3, § 4g EStG mit dem Europarecht *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 17 Rz. 239 mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 253; ferner *Schmidt/Heinicke*, EStG, 27. Aufl., München 2008, § 4g EStG Rz. 1.

Maßnahmen gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen finden sich vor allem in § 50d Abs. 3, 8–10 EStG sowie § 20 AStG. Gerade die Entwicklung von § 50d EStG zeigt, dass der nationale Gesetzgeber permanent aufrüstet. Dabei ist die durch Jahressteuergesetz 2007 in § 50d Abs. 9 EStG aufgenommene subject-to-tax-Klausel ebenso wie § 50d Abs. 10 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009¹⁴ keine Missbrauchsvorschrift im eigentlichen Sinne, weil es nicht darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige es auf die Erzielung weißer Einkünfte bzw. die Verlagerung des Besteuerungsrechts ins Ausland angelegt hat.

2. § 42 AO

Neben den speziellen Missbrauchsvorschriften kommt auch im grenzüberschreitenden Sachverhalt § 42 AO zur Anwendung.¹⁵ Entgegen früherer Auffassung¹⁶ nimmt der Bundesfinanzhof mittlerweile an, dass § 42 AO auch auf Steuerumgehungen beschränkt Steuerpflichtiger anwendbar ist.¹⁷ Allerdings hat sich § 42 AO aus Sicht der Finanzverwaltung vielfach als nicht hinreichend effektiv erwiesen. In der restriktiven Anwendung von § 42 AO durch die Rechtsprechung liegt eine der Ursachen für die Zunahme spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen, wobei diese vielfach Typisierungen enthalten, die mit der in § 42 AO geregelten Steuerumgehung nicht mehr viel gemein haben.¹⁸ Die Neufassung von § 42 AO durch Jahressteuergesetz 2008 wird hieran nichts ändern. Sie hat nicht zu der zunächst intendierten Verschärfung des allgemeinen Missbrauchstatbestandes geführt.¹⁹ Die letztlich Gesetz gewordene Fassung enthält lediglich den neuerlichen Versuch,

14 Dazu in diesem Band *Schnitger*, S. 179 ff.

15 Hierzu z.B. *Hundt* in *Festschrift für Debatin*, München 1997, S. 153, 154 ff.

16 BFH v. 29.10.1981 – I R 89/80, BStBl. II 1982, 150.

17 Seit BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235; BFH v. 31.5.2005 – I R 74/04, BStBl. 2006, 118; BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BFH/NV 2008, 1044.

18 Hierzu *Hey*, *StuW* 2008, 167 (171 f.).

19 Zu den unterschiedlichen Entwurfsversionen *Drüen* in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, Vor § 42 AO Rz. 2 ff.

§ 42 AO entgegen der Rechtsprechung des BFH²⁰ zu einem allgemeinen Auffangtatbestand zu machen, falls der Tatbestand einer spezialgesetzlichen Missbrauchsnorm nicht erfüllt ist (§ 42 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO).²¹ Zudem sieht § 42 Abs. 2 AO nun eine Legaldefinition vor, ohne dass damit jedoch die Konkretisierungsnotwendigkeit durch die Rechtsprechung entfallen wäre.²² Damit hat sich – wie *Wolfgang Spindler* auf der Tagung des Fachinstituts der Steuerberater im Oktober 2008 in Köln überzeugend herausgearbeitet hat – keine grundlegende Verschiebung im allgemeinen Missbrauchstatbestand ergeben.²³

3. DBA-rechtliche Missbrauchsvorschriften

Schließlich sehen die meisten Doppelbesteuerungsabkommen selbst Missbrauchstatbestände vor.²⁴ Zwar enthält das OECD-Musterabkommen mit Ausnahme der Beschränkung der Abkommensvorteile auf Nutzungsberechtigte in Art. 10–12 OECD-MA keine Maßnahmen gegen Steuergestaltungen. Im *Kommentar* zum Musterabkommen finden sich aber sehr wohl Anhaltspunkte für die abkommensrechtliche Missbrauchsbekämpfung, insbesondere in Form des 2003 aufgenommenen Vorschlags einer umfassenden Limitation-on-Benefits-Klausel.²⁵ Verbreitet sind in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen switch-over-Klauseln mit Aktivitätsvorbehalten und subject to tax- bzw. Rückfall-Klauseln²⁶ vereinbart.

20 Sog. Dublin-Docks- und Hilversum-Rechtsprechung vgl. BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; zu § 42 Abs. 2 AO i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 BFH v. 20.11.2007 – I R 85/05, BFH/NV 2008, 551; BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BFH/NV 2008, 1044. Zum Ganzen *Gosch* in Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 597 ff.

21 Zum Konkurrenzverhältnis zum Abkommensrecht siehe unten IV 1.

22 Siehe *Spindler*, StBJb. 2008/09, II 2 a; *Driien* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 42 AO Rz. 15 und 18.

23 *Spindler*, § 42 AO n.F. – was hat sich geändert?, StBJb. 2008/09, III.

24 Hierzu im Detail *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Art. 1 OECD-MA Rz. 119 ff.; umfassend *Lampe*, Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Verträgen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen, 2006.

25 OECD, Musterkommentar, Art. 1 OECD-MA Tz. 20, vgl. ferner Art. 1 OECD-MA Tz. 7–19.

26 *Vogel* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rz. 19 und 34.

IV. Konflikte mit dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

1. Verhältnis zwischen nationalen Missbrauchsvorschriften und doppelbesteuerungsrechtlichen Missbrauchsvorschriften

Das Konkurrenzverhältnis zwischen nationalen Missbrauchsvorschriften und doppelbesteuerungsrechtlichen Missbrauchsvorschriften richtet sich nach allgemeinen Regeln, wie dem der Spezialität oder dem Lex-posterior-Grundsatz. § 2 AO kommt lediglich eine auf dem Spezialitätsgrundsatz beruhende Vorrangsvermutung²⁷ zu, jedoch keine konstitutive Wirkung²⁸.

Hinsichtlich der Konkurrenz zwischen nationalen Missbrauchsvorschriften, die sich unmittelbar gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen richten, wie § 50d Abs. 3 EStG oder § 20 Abs. 2 AStG, und DBA-Normen sind *drei Konstellationen* zu unterscheiden:

- In den seltensten Fällen enthalten Doppelbesteuerungsabkommen einen allgemeinen Vorbehalt zugunsten der Anwendung nationaler Missbrauchsnormen.²⁹
- Häufiger finden sich einzelne spezielle Missbrauchstatbestände in den Abkommen. Diese gehen nach dem *lex specialis* Grundsatz dem allgemeinen Missbrauchstatbestand des § 42 AO vor, wie nun ausdrücklich von § 42 Abs. 1 Satz 2 AO angeordnet. Als „Regelung in einem Einzelgesetz“ wird man auch eine abkommensrechtliche Regelung anzusehen haben, wobei § 42 Abs. 1 Satz 2 AO aber ohnehin nur deklaratorische Wirkung zukommt.³⁰ Im Übrigen ist durch Auslegung der jeweiligen abkommensrechtlichen Miss-

27 Musil, RIW 2006, 287 (290).

28 Langbein, RIW 1988, 875; Schwarz/Fischer-Zernin, RIW 1992, 49; Debatin, DStR 1992, Beihefter zu Heft 23, 1; Debatin, DB 1992, 2159; Tulloch, DB 1992, 1444; J. Lang, StuW 1975, 285 (287); Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz. 1; Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO 1977 Rz. 159 ff.; a.A. Scholtz in Koch/Scholtz, AO, 4. Aufl., § 2 Rz. 5; Eckert, RIW 1992, 386; Wohlschlegel, FR 1993, 48.

29 DBA Deutschland - Belgien von 1987; dazu Vogel, StuW 1985, 369 (373).

30 Spindler, StBJb. 2008/09, II 1 a.

brauchsvorschrift zu ermitteln³¹, ob sie abschließend ist oder einen Rückgriff entweder auf weitergehende spezialgesetzliche Missbrauchsnormen des nationalen Rechts oder auf Art. 42 AO ermöglicht.³² Die Frage der Rückgriffsmöglichkeit auf nationale Missbrauchsvorschriften kann nicht allgemein, sondern immer nur auf der Grundlage der jeweiligen abkommensrechtlichen Missbrauchsnorm entschieden werden. Soweit für einen generellen Rückgriff auf § 42 AO vorgebracht wurde, § 42 AO könne nicht in Abhängigkeit zum jeweiligen Abkommen unterschiedlich angewandt werden³³, wird das Wesen von Doppelbesteuerungsabkommen verkannt. Als bilaterale Verträge ist ihnen immanent, dass sie grenzüberschreitende Sachverhalte unterschiedlich behandeln. Selbst der Europäische Gerichtshof hat hieran, ein abkommensrechtliches Meistbegünstigungsprinzip ablehnend³⁴, bisher keinen Anstoß genommen.

Wenn die Abkommensauslegung wie in der DBA-Schweiz-Entscheidung des BFH vom 19.12.2007³⁵ ergibt, dass die abkommensrechtliche Norm spezialgesetzlichen Missbrauchstatbeständen vorgeht, ist ein Rückgriff auf § 42 AO erst recht ausgeschlossen.³⁶ Hieran kann auch § 42 Abs. 1 Satz 3 AO i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 meines Erachtens nichts ändern. Zum einen genügt die Vorschrift nicht den formalen Anforderungen an ein *treaty override*³⁷, zum anderen würde damit gegen den Grundsatz der autonomen Auslegung³⁸ der abkommensrechtlichen Missbrauchsvorschrift verstoßen.

31 *Driien* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rz. 102; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 16.132.

32 So bisher BFH v. 29.1.1976 – I R 234/73, BStBl. II 1976, 513; BFH v. 5.3.1986 – I R 201/82, BStBl. II 1986, 496; BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222 (225).

33 *Hundt* in Festschrift für Debatin, München 1997, S. 153, 171.

34 Siehe EuGH v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03 – „D“, EuGHE 2005, I-5821 – Rz. 54.

35 BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 962.

36 So scheinbar auch BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 962 – wo die Möglichkeit eines Rückgriffs auf § 42 AO gar nicht mehr gesondert erörtert wurde, nachdem der Rückgriff auf § 52d Abs. 1 Satz 2 EStG 1997 verneint wurde.

37 Dazu unten IV 3.1.

38 Vgl. *Vogel* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 100.

- Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen keine ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalte kennt oder selbst Missbrauchstatbestände enthält, sind dagegen – unbeschadet der Frage, ob es sich hierbei um ein treaty override handelt – nationale Missbrauchsvorschriften ohne weiteres anwendbar. So unterschiedlich die Abkommen selbst mit dem Problem des Missbrauchs umgehen können, ändert dies nichts daran, dass die Abkommenspartner eigene Missbrauchsnormen erlassen können.³⁹

2. Der DBA-Anwendung vorgelagerte nationale Missbrauchsvorschriften

Nationale Zurechnungsnormen und deren durch § 42 AO verhinderte Manipulation sind der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorgelagert. Jeder Staat ist berechtigt, die dem Abkommen vorgelagerten Zurechnungs- und Qualifikationsfragen nach seinem nationalen Recht zu beurteilen, ohne dass der andere Staat hierdurch gebunden wird. Die Anwendung allgemeiner Zurechnungsregeln wie Art. 39 AO ist nach dem *lex specialis*-Grundsatz lediglich dort ausgeschlossen, wo sie mit ausdrücklichen vertraglich vereinbarten Zurechnungsvorschriften wie der des Nutzungsberechtigten (*beneficial owner*) in Art. 10–12 OECD-MA kollidiert.⁴⁰ Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs führt die Anwendung der innerstaatlichen Zurechnungsgrundsätze im Übrigen nicht zu einer Beschränkung der Doppelbesteuerungsabkommen.⁴¹ Dennoch kann es auch insofern zu Konflikten kommen, die dem Sinn und Zweck der Abkommen zuwiderlaufen, wenn die beteiligten Staaten nach ihrem jeweiligen nationalen Recht die Zurechnung unterschiedlich beurteilen.

39 Zur grundsätzlich hiermit übereinstimmenden Beurteilung in anderen Jurisdiktionen *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 1 OECD-MA Rz. 101.

40 *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Art. 1 OECD-MA Rz. 105. *Wassermeyer* plädiert dafür, dass sich das DBA-Recht einer eigenständigen Parallelregelung wie der des Nutzungsberechtigten i.S.v. Art. 10 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA enthalten solle, soweit es nicht um die Inanspruchnahme unmittelbar aus dem DBA resultierender Rechtsfolgen geht, vgl. *Wassermeyer*, IStR 2000, 505 (507).

41 BFH v. 12.7.1989 – I R 46/85, BStBl. II 1990, 113; BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235.

3. Nationale Missbrauchsvorschriften als treaty override

3.1 Qualifikation nationaler Missbrauchsvorschriften als treaty override

Nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erlassene oder verschärfte spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften werfen die Frage auf, ob es sich hierbei in formaler und/oder materieller Hinsicht um ein sog. treaty override handelt sowie welche Rechtsfolgen sich hieraus ergeben. Treaty overrides zeichnen sich dadurch aus, dass der nationale Gesetzgeber *nachträglich* von dem im Doppelbesteuerungsabkommen Vereinbarten abweichende Regelungen erlässt. Ihr Vorrang gegenüber dem völkerrechtlichen Vertrag folgt aus der Lex-posterior-Regel. Hierbei handelt es sich jedoch nur um *eine* von mehreren Konkurrenzregeln. Wie soeben dargestellt⁴², ist gleichberechtigt der Spezialitätsgrundsatz anzuwenden, wobei die Abkommensnorm eben nicht generell die speziellere Norm darstellt. Zudem muss der nationale Gesetzgeber klar und unmissverständlich zum Ausdruck bringen, dass die nachträglich erlassene nationale Vorschrift der Abkommensnorm vorgehen soll.⁴³

Von einem treaty override kann nur dann gesprochen werden, wenn es zu einer Normenkollision kommt, indem die nationale Vorschrift das Gegenteil von der eigentlich anwendbaren abkommensrechtlichen Regelung verlangt, z.B. wenn das nationale Recht wie in § 20 Abs. 2 AStG gegenüber der (ursprünglich) doppelbesteuerungsrechtlich vereinbarten Aktivitätsklausel strengere Anforderungen an das Ausmaß wirtschaftlicher Betätigung für die Anwendung der abkommensrechtlichen Freistellung aufstellt.

Ob nationale Missbrauchsvorschriften auch dann zu einem treaty override führen, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen keine ausdrücklichen Missbrauchsvorschriften enthält, hängt davon ab, ob dem Ab-

42 Siehe oben IV.1.

43 OECD Committee on Fiscal Affairs, Tax Treaty Override, 1989, in Model Tax Convention on Income and Capital Bd. II, R (8)-4; zu dieser Voraussetzung eines treaty override ferner BFH v. 13.7.1994 - I R 120/93, BStBl. II 1995, 129; *Driien* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz. 2.

kommensrecht ein ungeschriebenes Umgehungsverbot immanent ist⁴⁴, wie es der EuGH in der Rechtssache Halifax⁴⁵ für das europäische Mehrwertsteuerrecht angenommen hat. In diesem Fall könnte argumentiert werden, dass die Normierung spezieller Missbrauchsvermeidungsvorschriften dem Abkommen nicht entgegensteht, sondern im Gegenteil dem Willen beider Abkommenspartner gerade entspricht. Doch auch wenn grundsätzlich davon auszugehen ist, dass beide Vertragsstaaten eine Abkommensanwendung anstreben, die Missbrauch ausschließt, steht die nachträglich auf nationaler Ebene erlassene spezielle Missbrauchsnorm nicht automatisch mit dem Abkommen in Einklang. Zum einen fehlt es an einem genau umrissenen völkerrechtlichen Missbrauchsbegriff.⁴⁶ Die den speziellen Missbrauchstatbeständen des nationalen Recht zugrunde liegenden Vorstellungen der Abkommenspartner sind im Zweifel unterschiedlich durch die jeweilige nationale Rechtsordnung vorgeprägt. Zum anderen bestehen auch innerhalb einer Rechtsordnung bei der Normierung von speziellen Missbrauchstatbeständen Gestaltungsspielräume hinsichtlich der gesetzlichen Typisierung des Missbrauchs. Abgesehen von dem kaum realistischen Fall, dass beide Abkommenspartner übereinstimmende nationale Missbrauchsnormen erlassen, muss die nachträglich erlassene Missbrauchsnorm, die die Anwendung des Abkommens einschränkt, folglich stets als *treaty override* eingestuft werden.

Problematisch ist ferner die Einordnung von nationalen Vorschriften, die zwar, indem sie z.B. durch Umqualifikation oder abweichende Anordnung der Zurechnung von Einkünften, denselben Effekt haben wie ein unmittelbarer Eingriff in das Abkommen, diesem aber vorgelagert

44 So vor allem *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 198; *Vogel*, *StuW* 1985, 369; *Vogel* in *Vogel* (Hrsg.), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts* (DStJG Bd. 8), Köln 1984, S. 259 ff.; ferner *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl., München 2008, § 1 OECD-MA Rz. 117; a.A. *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl., Köln 1998, § 16.138 – im Hinblick auf das Gesetzmäßigkeitsprinzip, das der Annahme ungeschriebener Missbrauchsvorbehalte entgegenstehe; ferner *Plitz*, *BB* 1987, Beilage 14, 4; *Kraft*, *Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA*, Heidelberg 1991, S. 19 f.; *Musil*, *RIW* 2006, 287 (288); *Musil*, *Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht*, Berlin 2000, S. 38 f.

45 EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, *EuGHE* 2006, I-609 – Rz. 70 f.

46 *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 16.138; ausführlich zum Begriff des Missbrauchs im Völkerrecht *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl., München 2008, Art. 1 OECD-MA Rz. 100 ff.

sind. Sie sind nicht als treaty override im eigentlichen Sinn anzusehen⁴⁷, obwohl auch sie zu abkommenswidriger Doppelbesteuerung oder Doppelbelastung führen können.

Ob es sinnvoll ist, auch diese Fälle als treaty overrides (im weiteren Sinne) zu bezeichnen, das heißt ob man von einem engen oder weiten Begriffsverständnis ausgeht, hängt davon ab, welche Funktion die Einordnung einer Maßnahme als treaty override beigemessen wird. Geht es darum, Fälle zu identifizieren, in denen ein Abkommenspartner nachträglich versucht, die verabredete Aufteilung des Steuersubstrats zu seinen Gunsten zu verändern, müsste ein weiter, ein *materieller* Begriff des treaty override zugrundegelegt werden. Denn der Anwendung der Aufteilungsregeln vorgelagerte Abzugsverbote haben, jedenfalls wenn sie ausschließlich zu dem Zweck normiert werden, Gewinnverlagerungen ins Ausland zu verhindern⁴⁸, denselben Effekt wie die Anordnung einer abkommenswidrigen Quellenbesteuerung. Indes verliert der Begriff des treaty overrides bei einer derart weiten Interpretation seine Trennschärfe. Richtigerweise sollte nur der unmittelbare Verstoß gegen das Völkerrecht so beschrieben werden, so dass von einem engen Begriff auszugehen ist. Dies bedeutet freilich nicht, dass mittelbare oder indirekte Beeinträchtigungen des Abkommens unproblematisch wären.

Man kann hiervon ausgehend daran zweifeln, ob die Hinzurechnungstatbestände der §§ 7 ff. AStG und § 15 AStG, wie die herrschende Meinung annimmt, tatsächlich keine treaty overrides darstellen.⁴⁹ Immerhin greifen sie unmittelbar in die abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ein, der, wenn auch nicht explizit, so doch stillschweigend die Abschirmwirkung von Körperschaftsteuersubjekten zugrunde liegt. Eindeutig ist ein treaty override jedoch für § 4h EStG, § 8a KStG oder § 8 Nr. 1 GewStG zu verneinen, da die Zinschranke und die gewerbsteuerliche Hinzurechnung nicht zu einer Besteuerung des Empfängers von Zins- oder Lizenzzahlungen führen, sondern lediglich den Abzug beim Vergütungsschuldner verhindern.

47 Musil, RIW 2006, 287 (288).

48 Siehe die Begründung zu § 4h EStG in BT-Drucks. 16/4841, 29 ff. – zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.

49 Musil, RIW 2006, 287 (288); Debatin, DB 1992, 2159 (2163); Kluge, RIW 1972, 411 (416); a.A. mit ausführlicher und überzeugender Begründung sowie weiteren Nachweisen Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Köln 2005, S. 520–527.

Es wird nicht unmittelbar in das Abkommen eingegriffen, sondern lediglich durch Modifikationen der Einkünfteermittlung die „Geschäftsgrundlage“ verändert, auf der das Abkommen steht. Das Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens hindert die Vertragspartner nicht, ihr nationales Steuerrecht fortzuentwickeln.

3.2 Rechtsfolgen eines treaty override durch Missbrauchsvermeidungsnormen

3.2.1 Verfassungswidrigkeit?

Über die Rechtsfolgen eines treaty overrides gehen die Meinungen auseinander. Unstreitig ist die Völkerrechtswidrigkeit. Verfassungsrechtlich – so die bisher herrschende Meinung⁵⁰ – sei die Verletzung des Völkervertragsrechts dagegen unbedenklich. Dies folge aus der Entscheidung des deutschen Rechts für die Ranggleichheit von Völkerrecht und nationalem Recht. Einer von *Klaus Vogel* begründeten⁵¹ und im Vordringen befindlichen Auffassung⁵² zufolge soll das treaty override dagegen gegen das Rechtsstaatsprinzip in Verbindung mit dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes verstoßen und deshalb verfassungswidrig sein. Die praktischen Konsequenzen des Streits sind groß. Die bloße Völkerrechtswidrigkeit bleibt – abgesehen von etwaigen Vergeltungsmaßnahmen des Abkommenspartners, etwa der Kündigung des Abkommens – folgenlos. Wäre das treaty override dagegen verfassungswidrig, bliebe die Norm zwar zunächst anwendbar, könnte aber vor dem Bundesverfassungsgericht zu Fall gebracht werden.

Für die These von der Verfassungswidrigkeit des treaty override wird nun auf den Görgülü-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus 2004⁵³ rekurriert⁵⁴. Indes lässt die dort getroffene Feststellung, der

50 Siehe BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129; BFH v. 28.11.2001 – I B 169/00, BFH/NV 2002, 774; *Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, Berlin 2000, S. 67 – allerdings mit differenzierterer Begründung; ferner *Maunz* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 25 GG Rz. 29; *Bleckmann*, Grundgesetz und Völkerrecht, 1975, S. 278; die Kritik an dieser Schlussfolgerung von *Vogel*, JZ 1997, 161 (162).

51 Vgl. *Vogel*, JZ 1997, 161; *Vogel*, IStR 2005, 29.

52 *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843; wohl auch *Menhorn*, IStR 2005, 325 (328).

53 BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307.

54 *Vogel*, IStR 2005, 29 (30).

Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit sei nicht verletzt, wenn die Nichtbeachtung des Vertragsrechts zur Wahrung tragender Grundsätze des Grundgesetzes erforderlich sei, den Umkehrschluss auf die Verfassungswidrigkeit aller übrigen Abkommensverletzungen nicht zu. Das Gericht hat sich hierzu nicht geäußert. Zudem betraf die Entscheidung zum einen das Verhältnis der Europäischen Menschenrechtskonvention zum nationalen Recht, bei der es sich zwar ebenfalls „nur“ um einen völkerrechtlichen Vertrag, aber um einen von besonderem Rang handelt.⁵⁵ Um von einem einfachen Doppelbesteuerungsabkommen abzuweichen, bedarf es dementsprechend weniger hoher Anforderungen. Zudem dient das *treaty override*, wenn es denn tatsächlich auf die Missbrauchsvermeidung beschränkt ist, der Verwirklichung von Steuergleichheit⁵⁶ und damit zwar nicht dem Schutz tragender Grundsätze des Grundgesetzes, immerhin aber einem Verfassungsgut. So „unschön“ der Bruch des Völkerrechts ist, gegen die Verfassungswidrigkeit von *treaty overrides* spricht, dass sie mit der Grundentscheidung des deutschen Verfassungsgebers, völkerrechtlichen Verträgen eben keinen Vorrang vor nationalem Recht zu geben, wie dies andere Staaten tun, kaum vereinbar ist. Ebenso wie der demokratisch legitimierte Gesetzgeber nicht an zuvor erlassene Gesetze gebunden ist, ist ihm auch der Erlass von Normen, die von zuvor geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen abweichen, nicht grundsätzlich verboten. Das Demokratieprinzip ist mit dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes zum Ausgleich zu bringen. Insbesondere in zeitlicher Hinsicht, muss es dem nationalen Gesetzgeber möglich sein, auf neue Entwicklungen zu reagieren. Das Abkommen kann zukünftige Gesetzgeber nicht unbegrenzt binden. Soweit das *treaty override* auf die Missbrauchsabwehr beschränkt ist, kann zudem zusätzlich Art. 3 Abs. 1 GG für die Verfassungsmäßigkeit der Abweichung vom Abkommen ins Feld geführt werden.

3.2.2 Europarechtswidrigkeit?

Erfolgreich zur Wehr setzen könnte sich der Steuerpflichtige gegen ein *treaty override* auch dann, wenn die einseitige Versagung der Abkommensvergünstigungen mit dem EG-Vertrag kollidiert.

55 BVerfG v. 14.10.2004 - 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (328 f.).

56 *Driien*, StuW 2008, 154 (157-159); zustimmend *Hey*, StuW 2008, 167 (174).

Denkbar ist zunächst, dass der Abkommensbruch als solcher durch Art. 293 Spiegelstrich 2. i.V.m. Art. 10 EG sanktioniert ist.⁵⁷ Zum einen verpflichtet Art. 10 EG die Mitgliedstaaten auch untereinander zur Treue gegenüber dem Gemeinschaftsrecht.⁵⁸ Zum anderen lässt sich Art. 293 EG entnehmen, dass eine internationale Doppelbesteuerung mit dem Binnenmarktkonzept des EG-Vertrages nicht vereinbar ist, weil sie die freie Standortwahl behindert.⁵⁹ Zwar lassen sich nach Auffassung des EuGH aus Art. 293 EG keine subjektiven Rechte ableiten.⁶⁰ Auch wird Art. 293 EG gemeinhin lediglich als Einleitungs-, nicht aber als Abschluss- und Einhaltungspflicht eingeordnet.⁶¹ Indes wird eine Interpretation, die Mitgliedstaaten würden durch Art. 293 EG nur zur Aufnahme von Vertragsverhandlungen veranlasst, der klaren Zweckbestimmung dieser Verhandlungen nicht gerecht. Sie haben die Aufgabe „die Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft sicherzustellen“. Dies können sie indes nur dann, wenn es tatsächlich zum Abschluss entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen kommt und diese auch *eingehalten* werden. Dabei kann offen bleiben, ob die EU-Kommission die Mitgliedstaaten zur Aufnahme von bilateralen Verhandlungen verpflichten kann. Wohl aber kann Art. 293 Spiegelstrich 2 i.V.m. Art. 10 EG herangezogen werden, um das Ergebnis einmal geschlossener Abkommen zu sichern. Die EU-Kommission wäre folglich durchaus berechtigt, auf der Grundlage von Art. 10 EG i.V.m. Art. 293 EG ein nationales treaty override im Wege des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 226 EG aufzugreifen, allerdings nur soweit sich der vertragsbrüchige Mitgliedstaat nicht darauf berufen kann,

57 A.A. Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, Berlin 2000, S. 93-104.

58 Kahl in Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV und EGV, 3. Aufl., München 2007, Art. 10 EG Rz. 77-80.

59 EuGH v. 12.5.1998 - Rs. C-336/96 - Gilly, EuGHE 1998, I-2793 - Rz. 16; Mitteilung der Kommission „Koordinierung der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt“, KOM (2006) 823 endg., S. 5 f.

60 EuGH v. 12.5.1998 - Rs. C-336/96 - Gilly, EuGHE 1998, I-2793 - Rz. 15.

61 So herrschende Meinung, vgl. z.B. Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Einl. 13 Rz. 264; Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, Berlin 2000, S. 97; Kemmeren, EC Tax Review 1997, 146 (147); für eine Abschlusspflicht dagegen Wassermeyer in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt (DStJG Bd. 19), Köln 1996, S. 151, 158; Beul, IStR 1997, 1 (3); Schwartz in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, EU-/EG-Vertrag, Art. 220 EG Rz. 19.

dass die nationale Missbrauchsnorm *notwendig* ist, um Missbrauch im Sinne der Rechtsprechung des EuGH zu unterbinden.⁶²

Der einzelne Steuerpflichtige kann sich nicht auf Art. 293 EG, sondern nur auf die Grundfreiheiten berufen, soweit diese einer durch ein *treaty override* verursachten Doppelbesteuerung entgegenstehen. Der EuGH folgert bisher aus dem Umstand, dass das Doppelbesteuerungsrecht europarechtlich nicht harmonisiert ist, dass die Mitgliedstaaten nicht nur bezüglich des „Wie“ der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, das heißt der Aufteilung der Besteuerungsrechte, sondern auch bezüglich des „Ob“ der Beseitigung der Doppelbesteuerung frei sind.⁶³ Die herrschende Meinung im Schrifttum geht zutreffend dagegen davon aus, dass eine internationale Doppelbesteuerung, soweit sie zur Folge hat, dass es sowohl im Verhältnis zum Herkunfts- als auch zum Tätigkeitsstaat zu einer Mehrbelastung gegenüber der reinen Inlandstätigkeit kommt, gegen die Grundfreiheiten verstößt⁶⁴, auch wenn bei isolierter Betrachtung der Regelungen eine Ungleichbehandlung von In- und Auslandsfall nicht konstatiert werden kann. Dogmatisch lässt sich dieses Ergebnis entweder unter dem Aspekt der Doppelregulierung⁶⁵ begründen oder als unzulässige Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen in unterschiedlichen Situationen⁶⁶, wenn man davon ausgeht, dass sich der durch den Zugriff zweier Staaten belastete Sachverhalt von dem nur durch einen Staat belasteten reinen Inlandssachverhalt unterscheidet.⁶⁷

Wie dem Problem Rechnung zu tragen ist, dass der EG-Vertrag keine Regeln zur Auflösung des Doppelbesteuerungskonflikts enthält, so dass der Gerichtshof keine Entscheidungsgrundlage hat, um zu be-

62 Zur Rechtfertigungsfähigkeit auch im Hinblick auf Art. 293 i.V.m. Art. 10 EG zutreffend *Schönfeld*, *Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Köln 2005, S. 529 f.

63 EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04 – Kerckhaert Morres, EuGHE 2006, I-10967 – Rz. 18 ff.

64 *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Wien 2007, S. 167–264 mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 492 auf S. 232.

65 Siehe hierzu *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Wien 2007, S. 206 ff.

66 Zu diesem Vergleichspaar EuGH vom 14.2.1995 – Rs. C-279/93 – Schumacker, EuGHE 1995, I-225 – Rz. 30; EuGH v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97 – Royal Bank of Scotland, EuGHE 1999, I-2651 – Rz. 26.

67 Ablehnend EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04 – Kerckhaert Morres, EuGHE 2006, I-10967 – Rz. 18–20.

stimmen, welcher der beiden beteiligten Staaten zur Zurücknahme seines Besteuerungsrechts verpflichtet ist⁶⁸, braucht hier nicht abschließend entschieden zu werden. Denn soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, lässt sich eine Verantwortungszuweisung ohne Eingriff in die fortbestehende Souveränität der Mitgliedstaaten auf der Grundlage der vertraglich vereinbarten Aufteilung vornehmen. Die Abkommenspartner müssen sich an der einvernehmlichen Souveränitätseinschränkung festhalten lassen. Dabei geht es nicht darum, das Doppelbesteuerungsabkommen zu einem europarechtlichen Maßstab zu machen.⁶⁹ Die Europarechtswidrigkeit der Doppelbesteuerung ergibt sich weiterhin allein aus den Grundfreiheiten. Auch der EuGH orientiert sich aber im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes der Ausgewogenheit der Besteuerungsrechte an den Verteilungsregeln des OECD-Musterabkommens bzw. der konkret zugrunde liegenden Doppelbesteuerungsabkommen.⁷⁰ Soweit der EuGH in der Rechtssache Kerckhaert Morres ein europarechtliches Verbot internationaler Doppelbesteuerung verneint hat, weil es Sache bilateraler Abkommen und nicht des EG-Rechts sei, die entsprechenden Verantwortlichkeiten zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zuzuweisen⁷¹, lässt sich diese Rechtsprechung jedenfalls nicht ohne weiteres auf Doppelbesteuerungen in Folge eines *treaty override* übertragen. Hier kann der abkommensbrüchige Staat als Verursacher der Doppelbesteuerung auf der Grundlage der von den beteiligten Staaten selbst getroffenen Vereinbarung eindeutig ermittelt werden.

Damit lässt sich allerdings nicht folgern, dass eine zu einem *treaty override* führende nationale Missbrauchsvorschrift in jedem Fall europarechtswidrig ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn es durch das *treaty override* zu einer *nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung* mit dem nationalen Sachverhalt kommt. Dies ist in jedem Einzelfall zu prüfen.

68 So etwa in EuGH v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 – Bouanich, EuGHE 2006, I-923 – Rz. 49.

69 So Lang, EC Tax Review 2008, 67 (69) – der aus diesem Grund auch im Fall eines *treaty Overrides* eine Verletzung der Grundfreiheiten ablehnt.

70 Z.B. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N“, EuGHE 2006, I-7409 – Rz. 45 f.; EuGH v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 – Bouanich, EuGHE 2006, I-923 – Rz. 44.

71 EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04 – Kerckhaert Morres, EuGHE 2006, I-10967 – Rz. 20 ff.; a.A. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 876 ff.; Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007, S. 231 ff.; Englisch, IStR 2007, 67.

Solange das treaty override wie die switch over Klausel in § 20 Abs. 2 AStG durch Versagung der Freistellungsmethode lediglich zu einer dem Inlandsfall entsprechenden Besteuerung führt, fehlt es nach – allerdings von den Schlussanträgen des Generalanwalts *Mengozzi*⁷² abweichender – Auffassung des EuGH bereits an der Diskriminierung bzw. Beschränkung.⁷³ Soweit die nationale Missbrauchsvorschrift den Vorgaben des Gerichtshofs für eine gemeinschaftsrechtskonforme Missbrauchsvermeidung entspricht⁷⁴, lässt sie sich zudem rechtfertigen. Damit können auch gestützt auf die Grundfreiheiten nur solche treaty overrides als europarechtswidrig angegriffen werden, die über das Missbrauchsvermeidungsziel hinauschießen.

V. Konflikte mit dem Europarecht

1. Sekundärrechtliche Vorgaben für Missbrauchsnormen

1.1 Überlagerung des Abkommensrechts durch das Richtlinienrecht

Das Doppelbesteuerungsrecht der Mitgliedstaaten beruht unverändert auf dem OECD-Musterabkommen. Auch wenn die EU-Kommission die Entwicklung eines *Europäischen Musterabkommens* zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung in ihren Zielkatalog aufgenommen hat⁷⁵, ist ein solches derzeit nicht in Sicht⁷⁶. Gleichwohl hat das Dop-

72 Schlussanträge des Generalanwalts *Mengozzi*, EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-298/05 – Columbus Container, EuGHE 2007, I-10451 – Rz. 58 ff.

73 EuGH v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05 – Columbus Container, EuGHE 2007, I-10451 – Rz. 40.

74 Dazu unten V 2.2.

75 Mitteilung der EU-Kommission „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse. Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“, KOM (2001) 582 endg., S. 17; siehe auch schon den Vorentwurf eines Europäischen Doppelbesteuerungsabkommens von 1968 EG-Dok. 11.414/XIV/68 D v. 1.7.1968.

76 Ausführlich hierzu *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007, S. 374 ff.

pelbesteuerungsrecht durch die Mutter-Tochter-Richtlinie⁷⁷ und die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie⁷⁸ eine Vereinheitlichung erfahren. Die sekundärrechtlichen Vorgaben für die direkten Steuern lassen zwar den Inhalt der zuvor zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen unverändert, greifen aber mittelbar in diese ein, indem sie die Mitgliedstaaten zu einer Änderung von Vorschriften zwingen, die auch Regelungsgegenstand von Abkommensnormen sind. Die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie untersagen den Mitgliedstaaten die Erhebung von Quellensteuern, so dass im Anwendungsbereich der Richtlinien für den Quellensteuerverzicht nach Doppelbesteuerungsabkommen kein Bedürfnis mehr besteht, freilich ohne dass das Abkommensrecht, soweit dieses günstiger ist, verdrängt wird (vgl. Art. 7 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie).

Soweit die Mitgliedstaaten auf der Grundlage der EG-Richtlinien zum Erlass von Missbrauchsvorschriften berechtigt sind und damit mittelbar auch die Anwendung der zuvor geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossen wird, liegt kein (völkerrechtswidriges) treaty override vor, auch wenn die Abkommen selbst keine Missbrauchsregeln enthalten.⁷⁹ Zwar verpflichten die Richtlinien die Mitgliedstaaten nicht zur Missbrauchsabwehr und enthalten keine konkretisierenden Vorgaben. Wie der EuGH in *Leur Bloem* zur Fusionsrichtlinie ausgeführt hat⁸⁰, sind die Richtlinien zunächst auf sämtliche privilegierten Vorgänge anzuwenden „ungeachtet dessen, ob ihre Gründe finanzieller, wirtschaftlicher oder rein steuerlicher Art sind“. Es steht den Mitgliedstaaten also anheim, ob sie eine missbräuchliche

77 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EG Nr. L 225/1990, 6; erweitert durch Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22.12.2003, ABl. EG Nr. L 7/2003, 41.

78 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EU Nr. L 157/2003, 49.

79 Dazu allgemein oben IV 3.1.

80 EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – *Leur Bloem*, EuGHE 1997, I-4161 – Rz. 36.

Inanspruchnahme bekämpfen.⁸¹ Mit der Zustimmung zu den Richtlinien werden aber die zuvor abgeschlossenen Abkommen in diesem Punkt abgeändert, soweit sie mit dem Anwendungsbereich der Richtlinien übereinstimmen. Voraussetzung ist freilich, dass der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinien die europarechtlichen Grenzen der Missbrauchsbekämpfung einhält.

1.2 Missbrauchsvorbehalte in EG-Richtlinien

Anders als die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten alle drei unternehmensteuerrechtlichen EG-Richtlinien dezidierte Missbrauchsvorbehalte (Präambel Nr. 9 und Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Fusionsrichtlinie; Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 5 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie)⁸². Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie enthält keinen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt, steht aber nach Auffassung des Gerichtshofs in der Rechtssache Halifax wie das gesamte Gemeinschaftsrecht unter einem allgemeinen ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt.⁸³

Die Richtlinien sprechen allerdings keine einheitliche Sprache. Die Ermächtigungen weisen unterschiedliche Detaillierungsgrade auf.

Eine Legaldefinition enthält nur die Fusionsrichtlinie. Nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Fusionsrichtlinie soll ein Mitgliedstaat berechtigt sein, den Steueraufschub zu versagen, „wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder ein Austausch von Anteilen als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat. Vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn

81 Diese Rechtsprechung könnte überholt sein nach EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609 – Rz. 71. Dort geht der EuGH davon aus, dass es Ziel des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sei, Steuermisbrauch zu bekämpfen. Dann aber kann das Einschreiten der Mitgliedstaaten nicht mehr in das Belieben der Mitgliedstaaten gestellt werden. Ob dies auch für die Richtlinien auf dem Gebiet der direkten Steuern gilt, ist allerdings angesichts des geringeren Harmonisierungsgrades der Ertragsteuern zweifelhaft.

82 Dazu Schön, Gestaltungsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht (Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte Nr. 57), Bonn 1995, S. 10-12.

83 Vgl. EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609 – Rz. 70 f.

die Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder der Austausch von Anteilen nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht.“ In Art. 2 Abs. 2 Satz 2 Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 5 Abs. 1 Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie ist dagegen nur geregelt, dass die Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegensteht. In Art. 5 Abs. 2 Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie wird weiter präzisiert, dass die Mitgliedstaaten „ im Fall von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, den Rechtsvorteil dieser Richtlinie entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern“ können.

Während die Mutter-Tochter-Richtlinie die Bedeutung außersteuerlicher Gründe überhaupt nicht erwähnt, stimmen die Missbrauchstatbestände der Fusions- und die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie insofern überein, als beide nur dann eingreifen, wenn die Steuerumgehung oder der Missbrauch den „hauptsächlichen oder einen der hauptsächlichen Beweggründe“ darstellt. In der Fusionsrichtlinie wird weiter konkretisiert, dass vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes ausgegangen werden könne, wenn der Vorgang nicht auf „vernünftigen wirtschaftlichen Beweggründen“ beruht.

Auf den ersten Blick lassen die Ermächtigungsvorschriften der Richtlinien den Mitgliedstaaten viel Spielraum für die Missbrauchsbekämpfung. Der EuGH führt hierzu aus, dass es „mangels genauere Gemeinschaftsbestimmungen“, wann die Steuerumgehung oder der Missbrauch den hauptsächlichen oder einen der hauptsächlichen Beweggründe darstellt, „Sache der Mitgliedstaaten [sei], unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit die zur Anwendung dieser Bestimmung erforderlichen Modalitäten festzulegen“⁸⁴. Allerdings sind die Ermächtigungsnormen in EG-Richtlinien zur Begrenzung der Richtlinienvorteile im Kontext der Richtlinien und der Grundfreiheiten und nicht anhand des jeweiligen nationalen Missbrauchsverständnisses zu konkretisieren. Soweit sich der Gesetzgeber bei der Schaffung spezialgesetzlicher Normen aus Vereinfachungsgründen Typisierungen bedient, muss der typischerweise erfasste Fall dem Missbrauchs-

84 EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – Leur Bloem, EuGHE 1997, I-4161 – Rz. 43.

begriff des EuGH entsprechen. Dabei ist vor allem das in der Rechtsache Leur Bloem zu Art. 11 Fusions-Richtlinie aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip gewonnene Erfordernis des Einzelfallnachweises zu beachten. Eine „generelle Vorschrift“, mit der bestimmte Gruppen „automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausgeschlossen werden“, soll danach „über das zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung Erforderliche“ hinausgehen und beeinträchtigte das mit der Richtlinie verfolgte Ziel.⁸⁵ Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben geschaffene spezialgesetzliche Missbrauchstatbestände sind zudem in Einklang mit der Richtlinie autonom gemeinschaftsrechtlich auszulegen.⁸⁶

Der deutsche Steuergesetzgeber hat die europarechtlichen Restriktionen bisher weitgehend unbeachtet gelassen. § 50g Abs. 4 Satz 1 EStG wiederholt für den Anwendungsbereich der Zins- und Lizenzrichtlinie den Richtlinientext. Ob Maßnahmen auf dieser Grundlage gemeinschaftsrechtskonform sind, ist eine Frage der Auslegung. § 50d Abs. 3 EStG und § 22 UmwStG i.d.F. des SEStEG⁸⁷ genügen den Anforderungen des EuGH dagegen schon tatbestandlich nicht und lassen sich auch nicht gemeinschaftsrechtskonform auslegen. § 50d Abs. 3 EStG enthält eine unverhältnismäßige Missbrauchstypisierung, die zudem nicht widerlegbar ist.⁸⁸ Zu einem ähnlichen Befund kommt man für die die Fusionsrichtlinie umsetzenden Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes. Zwar ist anzuerkennen, dass der Gesetzgeber mit dem Übergang vom zeitlich unbegrenzten Konzept der einbringungsgeborenen Anteile in § 21 UmwStG 1995 zu der auf sieben Jahre begrenzten Nachversteuerung der stillen Reserven der sperrfristbehafteten Anteile in § 22 UmwStG 2006 sowie mit dem Verzicht auf einen generellen Missbrauchstatbestand, wie er zunächst in § 26 SEStEG-Entwurf noch vorgesehen war⁸⁹, den Anforderungen des Europarechts

85 EuGH v. 17.7.1997 - Rs. C-28/95 - Leur Bloem, EuGHE 1997, I-4161 - Rz. 44.

86 Schön, Gestaltungsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht (Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte Nr. 57), Bonn 1995, S. 32.

87 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahme zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

88 Herrschende Meinung im Schrifttum vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 28. Aufl., München 2008, § 50d EStG Rz. 48 m.w.N.

89 BT-Drucks. 16/2710; BR-Drucks. 542/06.

genügen wollte. Es bleibt aber dabei, dass der gewählte Nachversteuerungszeitraum von sieben Jahren nur schwerlich als realitätsgerechte Missbrauchstypisierung angesehen werden kann, zumal kein Gegenbeweis vorgesehen ist.⁹⁰ Dass der nachzuversteuernde Einbringungsgewinn, je weiter die schädliche Veräußerung von der begünstigten Umwandlung entfernt ist, immer stärker abschnilzt, ändert hieran nichts, weil es sich nur um die Rechtsfolge der nicht realitätsgerechten Missbrauchstypisierung handelt.

1.3 Anwendbarkeit von § 42 AO im Anwendungsbereich der EG-Richtlinien?

Die sekundärrechtlichen Missbrauchsvorbehalte erlauben des Weiteren den Rückgriff auf die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO.⁹¹ Insofern bestehen auch keine grundsätzlichen Bedenken hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit, da der Missbrauch im Rahmen von § 42 AO stets individuell unter Betrachtung der Gesamtumstände des Einzelfalls festgestellt wird. Freilich muss auch § 42 AO im Anwendungsbereich der Richtlinien gemeinschaftsrechtskonform anhand des vom EuGH entwickelten Missbrauchsbegriffs⁹² ausgelegt werden.

Ob im Anwendungsbereich der EG-Richtlinien auf § 42 AO zurückgegriffen werden kann, soweit der nationale Gesetzgeber auf der Grundlage der Missbrauchsvorbehalte spezialgesetzliche Missbrauchstatbestände geschaffen hat, ist eine Frage, die nicht anhand des Richtlinienrechts, sondern anhand allgemeiner Konkurrenzregeln sowie § 42 Abs. 1 Satz 3 AO zu ermitteln ist. Für § 50d Abs. 3 EStG hat der BFH – allerdings noch auf der Grundlage von § 42 Abs. 2 AO a.F. – kürzlich einen Rückgriff auf § 42 AO verneint.⁹³

90 Herrschende Meinung im Schrifttum vgl. *Stangl* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (Hrsg.), *UmwStG*, 1. Aufl., Köln 2007, § 22 *UmwStG* Rz. 16 m.w.N.

91 So auch *P. Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, § 42 AO Rz. 21 – (2008), weil die Richtlinien gezielt auf das Antiumgehungsrecht der Mitgliedstaaten verweisen, so dass es nicht darauf ankommt, dass § 42 AO aus innertheoretischer Sicht nicht allgemein zur Sicherung des Gemeinschaftsrechts zur Anwendung gebracht werden kann.

92 Dazu unten V 2.2.

93 BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BFH/NV 2008, 1044 – 1. Leitsatz.

1.4 Überprüfung richtlinieneinschränkender Missbrauchsvorschriften am EU-Primärrecht?

Zu überprüfen sind Missbrauchsvorschriften, die die Vergünstigungen der Richtlinien einschränken, nicht nur am Sekundär-, sondern auch am Primärrecht, d.h. an den Grundfreiheiten. Zum einen kann der EU-Richtliniengeber die Anwendung des höherrangigen Primärrechts nicht ausschließen.⁹⁴ Zum anderen bieten die Richtlinien keine hinreichenden Anhaltspunkte für die konkrete Ausgestaltung der Missbrauchsnormen. Insofern ist auf die vom EuGH aus den Grundfreiheiten abgeleiteten Grenzen der mitgliedstaatlichen Missbrauchsbekämpfung zurückzugreifen.

2. Missbrauchsvermeidung und Primärrecht

2.1 Eröffnung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten – Ausweichmöglichkeiten der nationalen Gesetzgeber

Nationale Missbrauchsvorschriften bedürfen der europarechtlichen Rechtfertigung allerdings nur dann, wenn sie ausschließlich oder vorwiegend gegen grenzüberschreitende Sachverhalte gerichtet sind und diese benachteiligen. Damit besteht für die nationalen Gesetzgeber die Möglichkeit, einer europarechtlichen Überprüfung auszuweichen, indem in den Anwendungsbereich von gegen die Verlagerung von Steuer substrat gerichteten Vorschriften auch Inlandsfälle einbezogen werden. Freilich hat eine solche Taktik ihre Grenzen. Zum einen führt sie – wie z.B. im Fall des § 4h EStG – zu massiven „Kollateralschäden“ durch Verletzung des objektiven Nettoprinzips, für die im reinen Inlandsfall mangels Verlagerungsgefahr die Rechtfertigung fehlt.⁹⁵ Zum anderen kann eine rein formal unterschiedslose Ausgestaltung den Diskriminierungs-/Beschränkungs vorwurf dann nicht abwenden, wenn eine Regelung „durch Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale“ typischerweise zu einer Benachteiligung von EU-Ausländern

94 EuGH v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 – Bosal, EuGHE 2003, I-9409 – Rz. 26. Zu einem möglicherweise weniger strengen Maßstab des EuGH bei der grundfreiheitsrechtlichen Überprüfung von Vorschriften, die EU-Richtlinien umsetzen, siehe *M. Lang*, EC Tax Review 2008, 67 (73).

95 Siehe *Hey* in Festschrift für Djanani, Wiesbaden 2008, S. 109 (121–126).

führt.⁹⁶ Vorschriften, die sich gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen oder gegen die Verlagerung von Steuersubstrat in eine andere Jurisdiktion richten wie § 8 AStG, lassen sich schon deshalb nicht sinnvollerweise auf den Inlandsfall erstrecken, weil sie hier keinen Anwendungsbereich haben.

2.2 Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung

2.2.1 Europäischer Missbrauchsbeginn: rein künstliche Konstruktion

Allerdings können auch nur auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt anwendbare Normen gerechtfertigt werden, soweit sie auf die Missbrauchsabwehr beschränkt sind. Die Vermeidung von Steuerumgehungen gehört zum festen Kanon der vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgründe.⁹⁷ Die Reichweite dieses Rechtfertigungsgrundes ist indes immer noch alles andere als geklärt. Erst allmählich bildet sich ein europäischer Missbrauchsbeginn heraus⁹⁸, nachdem der EuGH der Notwendigkeit, steuerlichem Gestaltungsmissbrauch unter zweckwidriger Ausnutzung der Grundfreiheiten Einhalt zu gebieten, zunächst sehr zurückhaltend gegenüber stand.⁹⁹ Dabei ist das dahinter stehende Missbrauchskonzept – wie *Joachim Englisch* in seiner Augsburger Antrittsvorlesung¹⁰⁰ scharfsinnig herausgearbeitet hat – in vielen Detailfragen immer noch nicht ausgereift¹⁰¹.

96 Seit EuGH v. 12.2.1974 – Rs. 152/73 – Sotgiu / Deutsche Bundespost, EuGHE 1974, 153 (164); EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 – Rz. 27 f.

97 Z.B. EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695 – Rz. 25 f.; EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 – Rz. 37; EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 – Rz. 50.

98 Einen ersten Definitionsversuch hat *Schön* schon 1995 unternommen, siehe *Schön*, Gestaltungsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht (Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte Nr. 57), Bonn 1995, S. 41-87; vgl. jetzt *Schön* in Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 571 ff.

99 Siehe die Analyse von *Schön*, Gestaltungsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht (Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte Nr. 57), Bonn 1995, S. 58 ff.; insbesondere mit Hinweis auf EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 – avoir fiscal, EuGHE 1986, 273 – Rz. 25.

100 Antrittsvorlesung vom 21.11.2008, *Englisch*, StuW 2009, 3.

101 Zur verwirrenden Begriffsvielfalt siehe auch *Lohse* in Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 645 ff.

Grundsätzlich tendiert der Gerichtshof zu einem engen Missbrauchsbegriff. Anerkannt werden grundsätzlich nur solche Normen, die sich *speziell* gegen „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare¹⁰² Konstruktionen richten, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgegenen“¹⁰³. Das Streben nach Steuererleichterung begründe noch keine künstliche Konstruktion.¹⁰⁴ Entfaltet der Steuerpflichtige im Aufnahmestaat eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit, kommt es auf die Motive nicht mehr an¹⁰⁵, auch wenn die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund stehen sollte. Da der EuGH den Steuerwettbewerb innerhalb der Gemeinschaft für legitim hält, ist auch die (Aus)nutzung der hiermit verbundenen Vorteile durch die Steuerpflichtigen legitim.¹⁰⁶

Handelt es sich dagegen um eine nach diesen Maßstäben künstliche Gestaltung, so soll zusätzliche Voraussetzung für die Annahme eines Missbrauchs ein subjektives Element im Sinne einer auf die Erlangung eines Steuervorteils gerichtete Missbrauchsabsicht sein.¹⁰⁷ Dieser Aspekt kommt auch in den Richtlinien-Ermächtigungen zum Ausdruck, wonach die Steuerumgehung den „hauptsächlichen oder einen der hauptsächlichen Beweggründe“ für die Gestaltung darstellen soll.

102 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 – Rz. 55.

103 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 – Rz. 51; EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695 – Rz. 26; EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 – Rz. 37; EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 – Rz. 50; EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 – Rz. 57.

104 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 – Rz. 63.

105 Vgl. EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609 – Rz. 57 f.: Motiverforschung aus Gründen der Rechtssicherheit abzulehnen; zu Differenzen hinsichtlich der Voraussetzung der Erlangung eines Steuervorteils und der bloßen Zweckrichtung in den Rechtssachen Halifax und Cadbury Schweppes siehe *M. Lang*, SWI 2006, 273 (279).

106 EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695 – Rz. 26; EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 – Eurowings, EuGHE 1999, I-744 – Rz. 43 f.; siehe hierzu *Hey* in *Münchner Schriften des Internationalen Steuerrechts*, 2007, S. 295 (299).

107 Differenzierend und zu Recht kritisch gegenüber dem generellen Erfordernis einer Missbrauchsabsicht *Englisch*, *StuW* 2009, 3.

2.2.2 Fallen rein künstliche Konstruktionen in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten?

Grenzziehungen durch die Mitgliedstaaten hat der Gerichtshof etwa in *Cadbury Schweppes* dort akzeptiert, wo der Steuerpflichtige versucht, Steuervorteile (in unberechtigter Weise) durch eine bloß fiktive Ansiedlung ohne Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu erlangen, etwa durch Einrichtung einer bloßen „Briefkasten“- oder „Strohfirma“¹⁰⁸.

Zum einen lässt sich die gesellschaftsrechtliche Rechtsprechung des EuGH zum *forum shopping*¹⁰⁹ nicht auf das Steuerrecht übertragen, weil sie der äquivalenztheoretischen Zuordnung der Steuerquellen im internationalen Steuerrecht und damit dem vom Gerichtshof anerkannten Gemeinwohlinteresse an der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zuwiderläuft.¹¹⁰

Zum anderen ist im Fall einer Briefkastengesellschaft bereits der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nicht eröffnet. Art. 43 EG setzt auch nach Auffassung des EuGH eine Teilnahme am Wirtschaftsleben des Aufnahmestaates voraus. Die Niederlassungsfreiheit schützt die Möglichkeit, „in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als seines Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen, wodurch die wirtschaftliche und soziale Verflechtung innerhalb der Gemeinschaft im Bereich der selbständigen Tätigkeiten gefördert wird“¹¹¹. Mit Briefkasten- und Scheingesellschaften nimmt der Steuerpflichtige die Niederlassungs-

108 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995 – Rz. 68; EuGH v. 2.5.2006 – Rs. C-341/04 – *Eurofood IFSC*, EuGHE 2006, I-3813 – Rz. 34 und 35.

109 EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 – *Inspire Art*, EuGHE 2003, I-10155.

110 Ebenso *Kokott*, FR 2008, 1041 (1042); *Musil*, RIW 2006, 287 (293) – der die gesellschaftsrechtliche Rechtsprechung allerdings insofern für übertragbar hält, als aus dem bloßen Auseinanderfallen von Sitz und Geschäftsleitung noch nicht auf einen Missbrauch geschlossen werden soll. Ausführlich zum Zusammenspiel der Rechtfertigungsgründe der Missbrauchsvermeidung und der Ausgewogenheit der Aufteilung der Steuerquellen siehe *Hey*, *StuW* 2008, 167 (180–183).

111 EuGH v. 14.7.2004 – Rs. C-386/04 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, EuGHE 2006, I-8203 – Rz. 18; EuGH v. 21.6.1974 – Rs. 2/74 – *Reyners*, EuGHE 1974, 631 – Rz. 21; EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 – *Gebhard*, EuGHE 1995, I-4165 – Rz. 25.

freiheit nicht in Anspruch, weil es ihm gar nicht um die Teilnahme am Wirtschaftsleben des Aufnahmestaates geht.

Dennoch sieht der Gerichtshof in dem Ziel des nationalen Gesetzgebers, rein künstlichen Gestaltungen ohne jeden wirtschaftlichen Gehalt die Anerkennung abzuerkennen, lediglich einen Rechtfertigungsgrund. Die Frage, auf welcher Ebene die Prüfung stattfindet, ist indes kein reiner Formalismus. Denn der EuGH verlangt, auch wenn sich eine Norm ausschließlich gegen künstliche – meiner Ansicht nach bereits tatbestandlich nicht durch die Grundfreiheiten geschützte – Gestaltungen richtet, dass der Gesetzgeber den Nachweis außersteuerlicher Gründe ermöglicht. Zwar wird ein derartiger Nachweis, soweit die nationale Missbrauchsvermeidungsnorm schon tatbestandlich auf rein künstliche Gestaltungen beschränkt ist, regelmäßig scheitern, weil für eine Gestaltung ohne wirtschaftlichen Gehalt im Zweifel keine außersteuerlichen Gründe ersichtlich sind. Ganz klar ist das aber nicht. Nachdem der EuGH im Gesellschaftsrecht das *forum shopping*¹¹² für schutzwürdig erachtet hat, ließe sich als außersteuerlicher Grund anführen, dass der Steuerpflichtige in den Genuss günstigerer außersteuerlicher Regelungen etwa des Gesellschaftsrechts zu kommen trachtet und die steuerlichen Folgen sozusagen nur Nebeneffekt sind. Hierauf kann es aber richtigerweise für die Zuordnung der Besteuerungsrechte nicht ankommen.

2.2.3 Hinwendung zu einem Konzept der Angemessenheit der Gestaltung?

Dass die Entwicklung eines europäischen Missbrauchsbegriffs keineswegs abgeschlossen ist, zeigt die Rechtsprechung in der Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group litigation*¹¹³, in der es um die Angemessenheit einer Gesellschafterfremdfinanzierung ging. Mit dem Kriterium der jeder wirtschaftlichen Realität baren Scheingestaltung lässt sich die missbräuchliche Finanzierungsgestaltung nicht von der angemessenen abgrenzen, denn allen Gestaltungen liegen gleichermaßen zivilrechtlich wirksame, tatsächlich vollzogene Darlehensverträge bzw. Gesellschaftereinlagen zugrunde. Deshalb fragt der Gerichtshof stattdessen zur Ermittlung der Künstlichkeit der Gestaltung nach der

112 EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 – *Inspire Art*, EuGHE 2003, I-10155.

113 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – *Test Claimants in the Thin Cap Group litigation*, EuGHE 2007, I-2107.

Angemessenheit der Kapitalausstattung, die anhand eines Fremdvergleichs zu ermitteln ist.¹¹⁴ Ein solches Missbrauchsverständnis weist eine sehr viel deutlichere Nähe zur Dogmatik von § 42 AO auf.

2.3 Grenzen des Rechtfertigungsgrundes der Verhinderung von Steuerumgehung und Missbrauch durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip

Gerechtfertigt sind Normen, die sich gegen rein künstliche Gestaltungen richten, nur dann, wenn sie verhältnismäßig, insbesondere zur Missbrauchsvermeidung *erforderlich* sind. Der Tatbestand muss auf Missbrauchsfälle beschränkt sein, ebenso wie die Rechtsfolge nicht über das zur Missbrauchsbekämpfung Erforderliche hinausgehen darf. Das Vorliegen der Steuerumgehung muss in jedem Einzelfall positiv festgestellt werden.¹¹⁵ Damit reicht es nicht aus, dass der Gesetzgeber sich darauf beschränkt, Missbrauchsfälle in typisierender Weise zu erfassen.¹¹⁶ Auch die grundsätzlich zulässige Typisierung muss stets die Möglichkeit des Gegenbeweises vorsehen. Zwar liegt dann die Beweislast beim Steuerpflichtigen, diese Erschwernis wird vom Gerichtshof aber anscheinend für hinnehmbar erachtet.¹¹⁷

2.4 Folgerungen für die Missbrauchsvorschriften des nationalen Rechts

Ohne dass hier auf einzelne Normen im Detail eingegangen werden kann, lässt sich festhalten, dass das Gros der spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften des deutschen Außensteuerrechts den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts nicht entspricht. Besonders problematisch sind Vorschriften wie § 50d Abs. 3 EStG, die den Missbrauch unwiderleglich vermuten. Doch auch soweit der Gesetzgeber aus der Recht-

114 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107 – Rz. 80.

115 Z.B. EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 – X und Y, EuGHE 2002, I-10829 – Rz. 40 ff.; EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 – Rz. 37 f.; EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609 – Rz. 74.

116 Zu dieser Einschränkung M. Lang, SWI 2006, 273 (280).

117 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 – Rz. 70.

sprechung des EUGH lediglich die Konsequenz zieht, die bestehenden Missbrauchstatbestände durch „Escapeklauseln“ anzureichern, die es in EU/EWR-Fällen ermöglichen nachzuweisen, dass keine rein künstliche Konstruktion vorlag, kann keine Entwarnung gegeben werden, solange nicht die Ausgangstatbestände – wenn auch in typisierender Form – auf die Erfassung künstlicher Konstruktionen beschränkt werden. Deshalb genügt beispielsweise die im Jahressteuergesetz 2008 in § 8 Abs. 2 AStG geschaffene Nachweismöglichkeit nicht. Vielmehr hätte es einer Überarbeitung des Aktivitätskatalogs bedurft.¹¹⁸ Zudem kommt es mit einer innereuropäischen und einer außereuropäischen Missbrauchsabwehr zu einer Spaltung des Außensteuerrechts in EU-/EWR-Fälle und Drittstaatenfälle (z.B. § 8 Abs. 2, § 15 Abs. 6 AStG). Ob die Anwendung ungleicher Maßstäbe in Fällen, in denen statt Art. 43 EG die Kapitalverkehrsfreiheit zur Anwendung kommt¹¹⁹, gerechtfertigt werden kann, ist zweifelhaft¹²⁰.

VI. Ausblick

Langfristig wird der Gesetzgeber auf internationale und europäische Kooperation statt auf nationale Alleingänge setzen müssen. Anders wird er weder der Vollzugsprobleme Herr werden können, gegen die sich auch mit den feinsinnigsten nationalen Missbrauchsvorschriften nichts ausrichten lässt, noch werden sich Standortnachteile vermeiden lassen. Deshalb sollte sich der Gesetzgeber sowohl auf OECD-Ebene

118 *Wassermeyer/Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Vor §§ 7–14 AStG Anm. 219 – Juni 2007, noch zum Anwendungserlass zu Cadbury Schweppes (BMF, Schr. v. 8.1.2007 – IV B 4 - S 1351 - 1/07, BStBl. I 2007, 99), der Grundlage für die Neufassung von § 8 Abs. 2 AStG war. Mit der EuGH-Rechtsprechung begründbar ist dagegen aus meiner Sicht die in § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG aufgenommene Einschränkung, dass nur der Teil der Einkünfte von der Hinzurechnung ausgenommen wird, der durch die Tätigkeit der ausländischen Zwischengesellschaft erwirtschaftet wurde, zweifelnd *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Art. 13 OECD-MA Rz. 99a.

119 Zur Abgrenzung siehe EuGH v. 13.4.2000 – Rs. C-251/98 – Baars, EuGHE 2000, I-2782 – Rz. 21; EuGH v. 10.5.2005 – Rs. C-492/04 – Lasertec, EuGHE 2007, I-3775 – Rz. 22.

120 Zu den Rechtfertigungsmöglichkeiten in Drittstaatenfällen siehe EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05 – „A“, EuGHE 2007, I-11531 – Rz. 60 ff.

als auch auf Gemeinschaftsebene für eine Koordinierung der Bemühungen zur Missbrauchsabwehr einsetzen, statt das nationale Recht mit überzogenen Tatbeständen zu befrachten. Insbesondere die diesbezügliche Initiative der EU-Kommission¹²¹ ist möglicherweise vielversprechender als die weitreichenden Pläne zu einer Harmonisierung der Körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage (CCCTB) und verdient daher die Unterstützung der Bundesrepublik.

121 Vgl. Mitteilung der Kommission „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“ v. 10.12.2007, KOM (2007) 785 endg.

Jürgen Lüdicke (Hrsg.)

Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?

Steuerwettbewerb · Schranken der
Verfassung · Revisionen des OECD-Muster-
abkommens · Missbrauchsvorschriften
Internationale Personengesellschaften

Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?

Steuerwettbewerb · Schranken der Verfassung
Revisionen des OECD-Musterabkommens
Missbrauchsvorschriften · Internationale Personen-
gesellschaften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke

Rechtsanwalt, Steuerberater
International Tax Institute
Universität Hamburg

mit Beiträgen von

Prof. Dr. Clemens Fuest
Prof. Dr. Johanna Hey
Prof. Dr. Ekkehart Reimer
Dr. Arne Schnitger, CPA, LL.M.
Michael Wichmann

Diskussionsteilnehmer

Hans-Henning Bernhardt
Prof. Dr. Dietmar Gosch
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke
Eckehard Schmidt
und die Beitragsverfasser

2009

Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

*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.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-61535-2

©2009 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Einbandgestaltung nach einem Entwurf von:

Jan P. Lichtenford

Druck: Betz, Darmstadt

Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis*

	Seite
Vorwort	V
Grußwort	VII

Prof. Dr. Clemens Fuest
Centre for Business Taxation, University of Oxford

Ist Deutschland dem internationalen Steuerwettbewerb gewachsen?

I. Steuerwettbewerb und privatwirtschaftlicher Wettbewerb ..	1
II. Ziele der Finanzpolitik im Steuerwettbewerb: Steuereinnahmen und andere Erträge, oder: Wo ist die Marge?	3
III. Steuerwettbewerb um was? Von Bankkonten und Briefkastenfirmen zu Reichen und Superreichen	5
IV. Welche Faktoren bestimmen die Positionierung eines Landes im Steuerwettbewerb?	6
V. Finanzpolitische Instrumente, Tricks und Strategien	8
VI. Wettbewerbsumfeld Deutschlands: Von sinkenden Steuersätzen und Steueroasen	10
VII. Welche steuerpolitischen Strategien verfolgt Deutschland, und ist Deutschland damit dem Steuerwettbewerb gewachsen?	16

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (Diskussionsleitung)
Rechtsanwalt, Steuerberater, International Tax Institute, Universität Hamburg

Ist Deutschland dem internationalen Steuerwettbewerb gewachsen?

- Podiumsdiskussion -	19
-----------------------------	----

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer
 Institut für Finanz- und Steuerrecht, Universität Heidelberg

**Rechtsschutz durch den EuGH: Setzt die deutsche
 Verfassung Schranken?**

I. Einleitung	31
II. Rechtszüge zum EuGH aus verfassungsrechtlicher Sicht ...	34
III. Materiell-verfassungsrechtliche Grenzen der negativen Integration	57
IV. Entscheidungsfolgen	71
V. Zusammenfassung	82

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (Diskussionsleitung)
 Rechtsanwalt, Steuerberater, International Tax Institute, Universität Hamburg

**Rechtsschutz durch den EuGH: Setzt die deutsche
 Verfassung Schranken?**

- Podiumsdiskussion -	85
-----------------------------	----

Michael Wichmann
 Regierungsdirektor im Bundesministerium der Finanzen, Berlin

**Entwicklungstendenzen der Doppelbesteuerungsabkommen
 - Auswirkungen der neueren Revisionen des OECD-Muster-
 abkommens -**

I. Einführung: Bedeutung von OECD-Musterabkommen und -kommentar	103
II. Internet-Server als „Internet-Blase“	106
III. „Painter-Example“ (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)	107
IV. Optionale „Dienstleistungs-Betriebsstätte“ (Art. 5 OECD-MA)	109
V. Betriebsstätte durch Subunternehmer?	110

	Seite
VI. 1 Vertreter-Betriebsstätte = 2 Steuerpflichtige	111
VII. Einführung des „Authorized OECD Approach (AOA)“	112
VIII. Ausweitung von Art. 8 OECD-MA	114
IX. Abgrenzung zwischen Art. 7 und Art. 12 OECD-MA	114
X. Wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA)	115
XI. Besteuerung von Pensionszahlungen (Art. 18 OECD-MA) .	115
XII. Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung	116
XIII. Nichtdiskriminierung	116
XIV. Schiedsklausel (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA)	117
XV. Informationsaustausch (Art. 26 OECD-MA)	118
XVI. Real Estate Investment Vehicles (REITs)	119
XVII. Collective Investment Vehicles (CIV): Konsultation bis 6.3.2009	120
XVIII. Funktionsverlagerungen: laufende Konsultation bis 19.2.2009	120

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (Diskussionsleitung)

Rechtsanwalt, Steuerberater, International Tax Institute, Universität Hamburg

Entwicklungstendenzen der Doppelbesteuerungsabkommen

- Podiumsdiskussion - 121

Prof. Dr. Johanna Hey

Institut für Steuerrecht, Universität zu Köln

Nationale Missbrauchsvorschriften im Spannungsfeld von DBA- und EU-Recht

I. Einleitung	137
II. Steuermisbrauch in grenzüberschreitenden Sachverhalten	139
III. Vorschriften zur Verhinderung grenzüberschreitenden Gestaltungsmisbrauchs	142

	Seite
IV. Konflikte mit dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	145
V. Konflikte mit dem Europarecht	156
VI. Ausblick	168
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (Diskussionsleitung) Rechtsanwalt, Steuerberater, International Tax Institute, Universität Hamburg	
Nationale Missbrauchsvorschriften im Spannungsfeld von DBA- und EU-Recht	
- Podiumsdiskussion -	171
Dr. Arne Schnitger, CPA, LL.M. Steuerberater, Berlin	
Aktuelle Entwicklungen bei der beschränkten Steuerpflicht und internationalen Personengesellschaften	
I. Einleitung	183
II. Aufgabe der finalen Entnahmetheorie	184
III. Abkommensrechtliche Beurteilung von Sondervergütungen	190
IV. Neuregelungen zur beschränkten Steuerpflicht	199
V. Zusammenfassung	209
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (Diskussionsleitung) Rechtsanwalt, Steuerberater, International Tax Institute, Universität Hamburg	
Aktuelle Entwicklungen bei der beschränkten Steuerpflicht und internationalen Personengesellschaften	
Podiumsdiskussion	211
Stichwortverzeichnis	225