

Treaty overriding und § 50d EStG

Kritische Analyse sowie steuerliche Beurteilung
der zentralen nationalen Derogationsvorschrift

Von
Dr. Christian Schwarz

ERICH SCHMIDT VERLAG

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
Symbolverzeichnis	XXXI
Abbildungsverzeichnis	XXXIII
Beispielverzeichnis	XXXV
1 Einleitung	1
1.1 Thematik und Zielsetzung der Untersuchung	1
1.2 Gang der Untersuchung	4
2 Zur Begrifflichkeit des <i>treaty overriding</i>	7
2.1 Definition und Einordnung	7
2.2 Begriffliche Abgrenzung	10
2.3 Historische Genese des <i>treaty overriding</i>	12
2.3.1 Internationaler Bezugsrahmen	12
2.3.2 Nationaler Bezugsrahmen	17
2.4 Kategorisierung	19
2.4.1 Vorbemerkungen	19
2.4.2 <i>Treaty overrides</i> zur Missbrauchsverhinderung	20
2.4.3 <i>Treaty overrides</i> zur Verhinderung der Keinmalbesteuerung	21
2.4.4 <i>Treaty overrides</i> zur Sicherstellung von Besteuerungssubstrat	23
2.4.5 Dreiklassen-Modell	24
3 Völkerrechtliche Beurteilung des <i>treaty overriding</i>	25
3.1 Völkerrechtliche Verträge	25
3.1.1 Vorbemerkungen	25
3.1.2 Zustandekommen von Doppelbesteuerungsabkommen	27
3.2 Völkerrechtsverletzung	28
3.3 Rechtfertigungsgründe	29
3.4 Reaktionsmöglichkeiten	31

3.5 Zwischenfazit	32
4 Nationalrechtliche Beurteilung des <i>treaty overriding</i>	35
4.1 Rechtscharakter von Doppelbesteuerungsabkommen.....	35
4.1.1 Zustandekommen nach dem Grundgesetz.....	35
4.1.2 Völkerrecht versus innerstaatliches Recht.....	36
4.1.2.1 Vorbemerkungen	36
4.1.2.2 Monismus versus Dualismus.....	37
4.1.2.3 Überführungsmechanismen.....	39
4.1.2.3.1 Transformationstheorie.....	39
4.1.2.3.2 Inkorporationstheorie.....	40
4.1.2.3.3 Vollzugstheorie.....	41
4.1.3 Zwischenfazit.....	42
4.2 Rangverhältnis zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und <i>treaty overrides</i>	43
4.2.1 Vorbemerkungen	43
4.2.2 Vorrang nach § 2 Absatz 1 AO	43
4.2.3 Vorrang zeitlich nachfolgender Doppelbesteuerungsabkommen.....	47
4.2.4 Vorrang nach Artikel 59 Absatz 2 GG	47
4.2.5 Vorrang nach Artikel 25 Satz 2 GG	50
4.2.6 Vorrang nach dem Grundsatz „ <i>pacta sunt servanda</i> “ in Verbindung mit Artikel 25 Satz 2 GG	52
4.2.7 Vorrang nach dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes in Verbindung mit Artikel 25 Satz 2 GG.....	54
4.2.8 <i>Treaty overriding</i> und die Rangfrage in den Verfassungen anderer europäischer Mitgliedstaaten.....	55
4.3 Das Rechtsstaatsprinzip des Artikels 20 Absatz 3 GG.....	58
4.3.1 Vorbemerkungen	58
4.3.2 Görgülü-Entscheidung vom 14.10.2004.....	58
4.3.3 Alteigentümer-Entscheidung vom 26.10.2004.....	60
4.3.4 Diskussion in der Literatur	61
4.3.5 Entwicklungen in der Rechtsprechung.....	65
4.3.6 Zusammenfassende Einordnung.....	68
4.4 Eingriff in grundrechtlich gesicherte Rechtspositionen	72
4.4.1 Der Ansatz von FROTSCHER	72

4.4.2	Durch <i>treaty overriding</i> verursachter Grundrechtseingriff.....	75
4.4.2.1	Vorbemerkungen	75
4.4.2.2	Verstoß gegen Artikel 3 GG	76
4.4.2.3	Verstoß gegen Artikel 14 GG	77
4.4.2.4	Verstoß gegen Artikel 2 GG	79
4.4.3	Rechtfertigungsversuche.....	81
4.5	Zwischenfazit.....	84
5	Unionsrechtliche Beurteilung des <i>treaty overriding</i>	87
5.1	Vorbemerkungen.....	87
5.2	Artikel 293 EGV	88
5.2.1	Anwendungsbereich.....	88
5.2.2	Folgen der Streichung des Artikels 293 EGV	89
5.3	Artikel 4 Absatz 3 EUV	90
5.3.1	Anwendungsbereich.....	90
5.3.2	Verstoß gegen Artikel 4 Absatz 3 EUV.....	91
5.4	Die Judikatur des Europäischen Gerichtshofs	92
5.4.1	Rechtssache Kerckhaert/Morres	92
5.4.1.1	Sachverhalt.....	92
5.4.1.2	Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs	95
5.4.1.3	Beurteilung.....	96
5.4.2	Rechtssache Columbus Container.....	97
5.4.2.1	Sachverhalt.....	97
5.4.2.2	Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs	99
5.4.2.3	Beurteilung.....	101
5.4.3	Rechtssache Damseaux	102
5.4.3.1	Sachverhalt.....	102
5.4.3.2	Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs	104
5.4.3.3	Beurteilung.....	104
5.4.4	Rechtssache Levy/Sebbag.....	105
5.4.4.1	Sachverhalt.....	105
5.4.4.2	Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs	107
5.4.4.3	Beurteilung.....	108

5.5	Primärrechtliche Grundfreiheiten	108
5.5.1	Vorbemerkungen	108
5.5.2	Arbeitnehmerfreizügigkeit	109
5.5.3	Kapitalverkehrsfreiheit	111
5.5.4	Niederlassungsfreiheit	113
5.5.5	Kapitalverkehrsfreiheit versus Niederlassungsfreiheit	114
5.5.6	Eingriff in die Grundfreiheiten	118
5.5.7	Rechtfertigung des Eingriffs	121
5.5.7.1	Missbrauchsverhinderung	121
5.5.7.2	Verhinderung der Keimmalbesteuerung	123
5.5.7.3	Sicherstellung von Besteuerungssubstrat	123
5.5.8	Verhältnismäßigkeit	124
5.6	Sekundärrechtliche Rechtsakte	125
5.6.1	Vorbemerkungen	125
5.6.2	Fusionsrichtlinie	126
5.6.3	Mutter-Tochter-Richtlinie	129
5.6.4	Zins- und Lizenzrichtlinie	133
5.7	Zwischenfazit	136
6	Treaty overriding und § 50d EStG	139
6.1	Aufbau und Genese des § 50d EStG	139
6.2	§ 50d Absatz 3 EStG	142
6.2.1	Kapitalertragsteuererstattung an ausländische Anteilseigner	142
6.2.1.1	Kapitalertragsteuer auf Dividenden	142
6.2.1.2	Kapitalertragsteuerreduzierung bei Dividenden	143
6.2.1.2.1	Reduzierung durch Doppelbesteuerungsabkommen	143
6.2.1.2.2	Reduzierung durch §§ 43b und 44a Absatz 9 EStG	144
6.2.2	Inhalt des § 50d Absatz 3 EStG	145
6.2.3	Rechtshistorische Genese des § 50d Absatz 3 EStG	148
6.2.3.1	Quintett-Rechtsprechung	148
6.2.3.2	Monaco-Entscheidung	149
6.2.3.3	Niederländische-Brüder-Entscheidung	153
6.2.3.4	Inkorporation des § 50d Absatz 1a EStG	155

6.2.3.5	Abkehr von der Monaco-Entscheidung	156
6.2.3.5.1	Niederländische-Stiftungs-Entscheidungen	156
6.2.3.5.2	Anti-Monaco-Entscheidung	158
6.2.3.6	Änderung des § 50d Absatz 1a EStG.....	159
6.2.3.7	Hilversum I-Entscheidung	159
6.2.3.8	Abkehr von den Niederländische-Stiftungs-Entscheidungen	162
6.2.3.9	Hilversum II-Entscheidung.....	163
6.2.3.10	Der Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung	166
6.2.3.11	Verschärfung durch das Jahressteuergesetz 2007	167
6.2.3.12	SOPARFI-Entscheidung	171
6.2.3.13	Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission.....	175
6.2.3.14	Änderung durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz	176
6.2.4	Entlastungsvoraussetzungen des § 50d Absatz 3 EStG	181
6.2.4.1	Persönlicher Anwendungsbereich.....	181
6.2.4.1.1	Ausländische Gesellschaft	181
6.2.4.1.2	Beteiligte Personen	183
6.2.4.1.3	Beteiligung.....	191
6.2.4.2	Sachlicher Anwendungsbereich.....	193
6.2.4.2.1	Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit.....	193
6.2.4.2.1.1	Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres	193
6.2.4.2.1.2	Eigene Wirtschaftstätigkeit.....	198
6.2.4.2.2	Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe	202
6.2.4.2.2.1	Gründe für die Einschaltung.....	202
6.2.4.2.2.2	Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe	205
6.2.4.2.3	Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb	208
6.2.4.2.4	Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	210
6.2.4.3	Ausnahmetatbestände des § 50d Absatz 3 Satz 5 EStG	211
6.2.5	Rechtsfolge des § 50d Absatz 3 EStG	214
6.2.5.1	Aufteilung statt Umqualifikation	214
6.2.5.2	Berechnung der Entlastungsquote	216
6.2.5.2.1	Vorbemerkungen.....	216
6.2.5.2.2	Ebene der ausländischen Gesellschaft	217

6.2.5.2.3	Ebene der Gesellschafter	217
6.2.5.2.4	Beispielhafte Zusammenfassung der Ergebnisse	218
6.2.5.3	Alternative Berechnung der Entlastungsquote	222
6.2.5.4	Beurteilung der neu geschaffenen Aufteilungsklausel	225
6.2.5.5	Folgen für die Praxis	228
6.2.6	Abschließende Regelungen durch die Finanzverwaltung	229
6.2.6.1	Feststellungslast	229
6.2.6.2	Freistellungsbescheinigung und <i>de-minimis</i> -Regelungen	231
6.2.7	§ 50d Absatz 3 EStG versus § 42 AO	233
6.2.8	§ 50d Absatz 3 EStG und Doppelbesteuerungsabkommen	236
6.2.9	§ 50d Absatz 3 EStG und nationales Verfassungsrecht	240
6.2.10	§ 50d Absatz 3 EStG und Unionsrecht	242
6.2.10.1	Primärrechtliche Grundfreiheiten	242
6.2.10.1.1	Vorbemerkungen	242
6.2.10.1.2	Eingriff	243
6.2.10.1.3	Rechtfertigung	245
6.2.10.1.4	Verhältnismäßigkeit	245
6.2.10.2	Sekundärrechtliche Rechtsakte	247
6.2.10.2.1	Mutter-Tochter-Richtlinie	247
6.2.10.2.2	Zins- und Lizenzrichtlinie	248
6.2.11	Reformvorschlag	249
6.3	§ 50d Absatz 7 EStG	251
6.3.1	Inhalt des § 50d Absatz 7 EStG	251
6.3.2	Genese der §§ 49 Absatz 1 Nummer 4 und 50d Absatz 7 EStG	251
6.3.3	Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 7 EStG	254
6.3.3.1	Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG	254
6.3.3.2	Zahlungen aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts	255
6.3.3.3	Artikel 19 OECD-Musterabkommen	256
6.3.3.4	Dienstverhältnis mit einer anderen Person	256
6.3.3.5	Ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln	257
6.3.4	Rechtsfolge des § 50d Absatz 7 EStG	257
6.3.5	§ 50d Absatz 7 EStG und Doppelbesteuerungsabkommen	258

6.3.6	§ 50d Absatz 7 EStG und nationales Verfassungsrecht	260
6.3.7	§ 50d Absatz 7 EStG und Unionsrecht	261
6.3.7.1	Eingriff.....	261
6.3.7.2	Rechtfertigung	262
6.4	§ 50d Absatz 8 EStG.....	262
6.4.1	Inhalt des § 50d Absatz 8 EStG	262
6.4.2	Entstehungsgeschichte des § 50d Absatz 8 EStG	263
6.4.3	Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 8 EStG	264
6.4.3.1	Persönlicher Anwendungsbereich.....	264
6.4.3.2	Sachlicher Anwendungsbereich.....	264
6.4.3.3	Nachweis über Steuerentrichtung oder Besteuerungsverzicht.....	266
6.4.3.3.1	Vorbemerkungen.....	266
6.4.3.3.2	Nachweis über Steuerentrichtung	266
6.4.3.3.3	Nachweis über Besteuerungsverzicht	267
6.4.3.3.4	Sonderregelungen.....	269
6.4.3.3.5	Informationsaustausch	270
6.4.4	Rechtsfolge des § 50d Absatz 8 EStG	270
6.4.5	§ 50d Absatz 8 EStG und der Auslandstätigkeitserlass	272
6.4.6	§ 50d Absatz 8 EStG versus § 50d Absatz 9 EStG.....	273
6.4.7	§ 50d Absatz 8 EStG und Doppelbesteuerungsabkommen	274
6.4.7.1	Vorbemerkungen	274
6.4.7.2	Doppelbesteuerungsabkommen ohne Rückfallklausel	274
6.4.7.3	Doppelbesteuerungsabkommen mit Rückfallklausel.....	275
6.4.8	§ 50d Absatz 8 EStG und nationales Verfassungsrecht	277
6.4.8.1	Vorbemerkungen	277
6.4.8.2	Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 10.01.2012	279
6.4.8.2.1	Sachverhalt.....	279
6.4.8.2.2	Entscheidung des Bundesfinanzhofs.....	280
6.4.8.2.3	Beurteilung.....	282
6.4.8.3	Weitere Rechtsprechung zu § 50d Absatz 8 EStG	286
6.4.8.3.1	Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 21.08.2013	286
6.4.8.3.1.1	Sachverhalt	286

6.4.8.3.1.2	Entscheidung des Finanzgerichts	286
6.4.8.3.1.3	Beurteilung.....	287
6.4.8.3.2	Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11.10.2013	288
6.4.8.3.2.1	Sachverhalt.....	288
6.4.8.3.2.2	Entscheidung des Finanzgerichts	289
6.4.8.3.2.3	Beurteilung.....	289
6.4.9	§ 50d Absatz 8 EStG und Unionsrecht.....	290
6.4.9.1	Eingriff	290
6.4.9.2	Rechtfertigung.....	292
6.4.9.3	Verhältnismäßigkeit	292
6.5	§ 50d Absatz 9 EStG	292
6.5.1	Inhalt und Genese des § 50d Absatz 9 EStG	292
6.5.2	Allgemeine Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 9 EStG	295
6.5.2.1	Einkünfte	295
6.5.2.2	Unbeschränkt steuerpflichtige Person	298
6.5.2.3	Abkommensrechtliche Freistellung.....	299
6.5.3	Rechtsfolge des § 50d Absatz 9 EStG.....	300
6.5.4	§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG	301
6.5.4.1	Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG	301
6.5.4.1.1	Andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so an- wendet.....	301
6.5.4.1.2	Einkünfte sind von der Besteuerung auszunehmen.....	305
6.5.4.1.3	Besteuerung durch einen begrenzten Steuersatz	307
6.5.4.2	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	308
6.5.5	§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG	311
6.5.5.1	Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG	311
6.5.5.1.1	Vorbemerkungen	311
6.5.5.1.2	Unbeschränkte versus beschränkte Steuerpflicht	312
6.5.5.1.3	Nicht steuerpflichtige Einkünfte.....	313
6.5.5.2	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	316
6.5.6	§ 50d Absatz 9 Satz 2 Halbsatz 1 EStG	316

6.5.7	§ 50d Absatz 9 Satz 2 Halbsatz 2 EStG	318
6.5.7.1	Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 24.07.2006 ..	318
6.5.7.2	Reaktion des Gesetzgebers	319
6.5.7.3	Urteil des Bundesfinanzhofs vom 04.06.2008	321
6.5.8	§ 50d Absatz 9 Satz 3 EStG	322
6.5.8.1	Vorbemerkungen	322
6.5.8.2	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	323
6.5.8.3	Verhältnis zu § 50d Absatz 8 EStG	325
6.5.8.4	Verhältnis zu § 20 Absatz 2 AStG	326
6.5.9	§ 50d Absatz 9 EStG und Doppelbesteuerungsabkommen	328
6.5.9.1	§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG	328
6.5.9.2	§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG	330
6.5.9.3	§ 50d Absatz 9 Satz 2 Halbsatz 2 EStG	331
6.5.10	§ 50d Absatz 9 EStG und nationales Verfassungsrecht	331
6.5.10.1	§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG	331
6.5.10.1.1	Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 19.05.2010	331
6.5.10.1.2	Beurteilung	332
6.5.10.2	§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG	334
6.5.10.2.1	Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 20.08.2014	334
6.5.10.2.2	Beurteilung	337
6.5.10.3	§ 50d Absatz 9 Satz 2 Halbsatz 2 EStG	337
6.5.11	§ 50d Absatz 9 EStG und Unionsrecht	338
6.5.11.1	Primärrechtliche Grundfreiheiten	338
6.5.11.1.1	Vorbemerkungen	338
6.5.11.1.2	§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG	339
6.5.11.1.2.1	Eingriff	339
6.5.11.1.2.2	Rechtfertigung	340
6.5.11.1.2.3	Verhältnismäßigkeit	341
6.5.11.1.3	§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG	341
6.5.11.1.3.1	Eingriff	341
6.5.11.1.3.2	Rechtfertigung	342
6.5.11.1.3.3	Verhältnismäßigkeit	343

6.5.11.1.4	§ 50d Absatz 9 Satz 2 Halbsatz 2 EStG	344
6.5.11.2	Sekundärrechtliche Rechtsakte.....	344
6.6	§ 50d Absatz 10 EStG	346
6.6.1	Inhalt des § 50d Absatz 10 EStG.....	346
6.6.2	Rechtshistorische Entstehungsgeschichte des § 50d Absatz 10 EStG	348
6.6.3	Genese des § 50d Absatz 10 EStG	351
6.6.4	Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 10 EStG.....	356
6.6.4.1	§ 50d Absatz 10 Satz 1 EStG	356
6.6.4.2	§ 50d Absatz 10 Satz 2 EStG	358
6.6.4.3	§ 50d Absatz 10 Satz 3 EStG	359
6.6.4.4	§ 50d Absatz 10 Satz 4 EStG	362
6.6.4.5	§ 50d Absatz 10 Satz 5 und Satz 6 EStG	363
6.6.4.6	§ 50d Absatz 10 Satz 7 Nummer 1 EStG	366
6.6.4.7	§ 50d Absatz 10 Satz 7 Nummer 2 EStG	368
6.6.4.8	§ 50d Absatz 10 Satz 8 EStG	369
6.6.4.9	Graphischer Überblick der tatbestandlichen Anwendungsbereiche	370
6.6.4.10	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	371
6.6.5	Rechtsfolge des § 50d Absatz 10 EStG.....	372
6.6.6	§ 50d Absatz 10 EStG und Doppelbesteuerungsabkommen.....	373
6.6.7	§ 50d Absatz 10 EStG und nationales Verfassungsrecht	374
6.6.7.1	Vorbemerkungen.....	374
6.6.7.2	Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 11.12.2013.....	375
6.6.7.2.1	Sachverhalt	375
6.6.7.2.2	Entscheidung des Bundesfinanzhofs	375
6.6.7.2.3	Beurteilung	378
6.6.8	§ 50d Absatz 10 EStG und Unionsrecht.....	379
6.6.8.1	Eingriff	379
6.6.8.2	Rechtfertigung.....	380
6.7	§ 50d Absatz 11 EStG	381
6.7.1	Inhalt des § 50d Absatz 11 EStG.....	381
6.7.2	Genese des § 50d Absatz 11 EStG	381
6.7.3	Funktionsweise des § 50d Absatz 11 EStG.....	384

6.7.4	Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 11 EStG	387
6.7.4.1	Dividenden.....	387
6.7.4.2	Freistellung beim Zahlungsempfänger	388
6.7.4.3	Zeitlicher Anwendungsbereich	390
6.7.5	Rechtsfolge des § 50d Absatz 11 EStG	390
6.7.5.1	§ 50d Absatz 11 Satz 1 EStG.....	390
6.7.5.2	§ 50d Absatz 11 Satz 2 EStG.....	391
6.7.6	§ 50d Absatz 11 EStG und Doppelbesteuerungsabkommen	391
6.7.7	§ 50d Absatz 11 EStG und nationales Verfassungsrecht.....	393
6.7.8	§ 50d Absatz 11 EStG und Unionsrecht	394
7	Resümee	397
7.1	Thesenförmige Zusammenfassung	397
7.2	Ausblick.....	402
	Literaturverzeichnis.....	405
	Stichwortverzeichnis	559