

Gosch · Grotherr · Bergmann (Hrsg.)

Steuerplanung und Compliance

LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Steuerplanung und Compliance“
ISBN 978-3-482-**49954-8**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2021
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Steuerplanung und Compliance

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Rechtsanwalt, Steuerberater, Vors. Richter am BFH a. D.,
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Univ.-Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Universität Hamburg

Dr. Malte Bergmann

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

Unter Mitwirkung von

Dr. Julian Albrecht, Rechtsanwalt, Hamburg
Dr. Bernhard Arlt, Steuerberater, München
Dr. Sebastian Binder, Steuerberater, München
Prof. Dr. Jens Blumenberg, Steuerberater, Hamburg/Frankfurt a. M.
Dr. Udo A. Delp, Steuerberater, Bergheim/Köln
Christian Ehlermann, Steuerberater, München
Elias Erdem, Bonn
Niklas Färber, Steuerberater, Köln
Dr. Hardy Fischer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Sören Goebel, Steuerberater, Dortmund/Essen
Anke Goller, Steuerberaterin, Fachberaterin für Internationales Steuerrecht, Leonberg
Dr. Markus Gsödl, Steuerberater, Frankfurt a. M.
Dr. Uta Haiß, Steuerberaterin, Düsseldorf
Jun.-Prof. Dr. Inga Hardeck, Siegen
Prof. Dr. Jürgen Haun, Steuerberater, Stuttgart
Dr. Oliver Heinsen, Steuerberater, Frankfurt a. M.
Dr. Sebastian Hölscher, Steuerberater, Köln
Arnold Hupka, Steuerberater (NL), Rotterdam
Prof. Dr. Wolfgang Kessler, Steuerberater, Freiburg i. Br.
Dr. Ralf Kirchesch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Bochum
Dr. Jens Kleinert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Simon Klumpp, Steuerberater, Stuttgart
Thomas Kollruss, Steuerberater, Frankfurt a. M.
Dr. Matthias Korff, Steuerberater, München
Dr. Stefan Kreuzziger, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang, Wien
Dr. Philipp Lennert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht (DE), Notar (LI), Vaduz
Dr. Jörg Luckey, Steuerberater, Frankfurt a. M./Eschborn
Prof. Dr. Andreas Lühn, Hamburg

Elisabeth Märker, Rechtsanwältin, Berlin

Dr. Holger Mach, Steuerberater, Hamburg

Christian Malisius, Steuerberater, Bad Soden

Stephanie Müller, Steuerberaterin, München

Jürgen Nagler, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Katja Nakhai, Steuerberaterin, München

Dr. Florian Oppel, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Dr. Manfred Reich, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht, Steuerberater,
Frankfurt a. M.

Dr. Frank Roser, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg

Dr. Stephan Salzmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München

Dr. Martin Schiessl, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt a. M.

Sebastian Schmidt, Steuerberater, Wetter (Ruhr)

Dr. Sebastian Schwarz, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

Dr. Shuning Shou, Steuerberaterin, München

Dr. Thomas Stein, Rechtsanwalt, Steuerberater, Ulm

Prof. Dr. Ton Stevens, Steuerberater (NL), Rotterdam

Markus Ungemach, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht,
Dortmund

Dr. Alexander Vögele, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt

Jean-Benoit Vögele, Fachanwalt für Steuerrecht, Basel

Vanessa Wagner, Hamburg

Dr. Wolfgang Walter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart

Dr. Huili Wang, Steuerberaterin, München

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt, Berlin

Anne Zänker, Steuerberaterin, Berlin

Vorwort

Die Steuerplanung ist darauf ausgerichtet, die durch den Gesetzgeber ermöglichten rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten steueroptimal zu nutzen, und damit Ausfluss der allgemeinen unternehmerischen Gestaltungsfreiheit. Steuerplanung wird jedoch von jeher nicht nur von Unternehmen und Konzernen betrieben, sondern kann in gleicher Weise von natürlichen Personen und Privatpersonen bei der Ordnung der persönlichen steuerlichen Verhältnisse erfolgen (z.B. Erbschaftsteuerplanung, steuerlicher Wegzug). Die Rechtsprechung hat stets betont, dass ein Steuerpflichtiger seine Gestaltungen so wählen kann, dass daraus eine möglichst geringe Steuerbelastung resultiert (z.B. *BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81*, *BStBl. II 1983, 272*). Es steht den Steuerpflichtigen bei nationalen ebenso wie bei grenzüberschreitenden Sachverhalten frei, die rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass die Steuerbelastung möglichst gering ausfällt, solange sich die Steuerplanung im rechtlich zulässigen Rahmen bewegt. Steuerplanung ist damit weder mit Steuerumgehung noch mit Steuerhinterziehung gleichzusetzen, sondern grenzt sich scharf davon ab.

In den letzten zehn Jahren hat sich das politische und rechtliche Umfeld insbesondere für die internationale Steuerplanung grundlegend gewandelt. Zu nennen sind hier u. a. die veränderten Paradigmen im Internationalen Steuerrecht weg von der Betriebsstättenbesteuerung hin zu anderen Anknüpfungsmerkmalen, insbesondere bei den sog. Intangibles und bei der Besteuerung der Digital Economy. Zu erwähnen sind weiterhin die veränderten Besteuerungsansätze, wie sie durch den sog. BEPS-Aktionsplan der OECD und die ATAD-Richtlinien der EU ausgelöst worden sind. Diese Ansätze beeinflussen in der Praxis steuerplanerische Maßnahmen und Überlegungen in weitaus größerem Maße als bisher angenommen. Ging es vorher in erster Linie darum, den Steuerbürger oder das grenzüberschreitend tätige Unternehmen vor internationaler Doppelbesteuerung zu „schützen“, steht nunmehr verstärkt der Schutz der nationalen Fisci im Vordergrund steuerrechtlicher Entwicklungen. Im Gefolge stehen heute oft die Sicherstellung der Einmalbesteuerung von Einkünften und die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung im Fokus steuerrechtlicher Fortentwicklungen. Was vormals als Steuerplanung oder Steuergestaltung legal und legitim war, wird heute häufig als Gestaltungsmissbrauch tituliert bzw. sogar „gebrandmarkt“. Zwischenstaatliche steuerliche Handelshemmnisse sollen dadurch reduziert werden, indem gesetzliche Mindestanforderungen an mitgliedstaatliche Eingriffstatbestände für missbräuchliche Gestaltungen kreierte werden. Durch weitere Gesetzgebungsakte im Bereich des grenzüberschreitenden Informationsaustausches und neuerdings auch durch Anzeigepflichten werden die aktuellen fiskalpolitischen Ziele flankierend abgesichert.

Aus diesen Entwicklungen ergibt sich, dass Steuerplanung im internationalen Kontext zunehmend ihren Fokus verändert. Im Vordergrund steht die Vermeidung von Doppel-

besteuerung, deren Gefahr vor allem durch Missbrauchsvermeidungsvorschriften deutlich gewachsen ist. Nationale planerische Elemente gewinnen erkennbar an Bedeutung. Hinzuweisen ist z.B. auf die Vermeidung von „Gewerbesteuerinseln“, auf die Grunderwerbsteuerplanung und die Erbschaftsteuerplanung, die steuerliche Begleitung der Ausschüttungspolitik, Überlegungen zur Fondsbesteuerung usw. Begleitet werden diese Entwicklungen auch für die Ebene des Steuerrechts durch die Trias Governance, Risk und Compliance. Speziell letzterem, der Tax Compliance, kommt eine zunehmend beachtliche Rolle zu, im nationalen wie im internationalen Kontext. Auch an dieser Stelle ist erneut auf die Anzeigepflichten für Steuergestaltungen zu verweisen und auf die Rahmenbedingungen, unter denen Steuerplanung innerhalb der Governance eines Unternehmens verantwortlich ist. Sind Steuern nicht mehr – wie in der Vergangenheit aus primär betriebswirtschaftlichen Überlegungen heraus – vornehmlich Kosten, die es zu minimieren gilt, sondern zunehmend Ausdruck der gesellschaftlichen Teilhabe, dann verändern sich auch die Vorstandspflichten weg vom reinen Shareholder Value hin zur Corporate Social Responsibility. Die Steuerplanung ist damit ebenfalls dem Wandel der Zeit unterworfen.

Das nunmehr vorliegende Loseblattwerk „Steuerplanung und Compliance“ mit uns drei Herausgebern Dietmar Gosch, Siegfried Grotherr und Malte Bergmann ist aus dem bisher gebundenen Sammelwerk „Handbuch der internationalen Steuerplanung“ (zuletzt 3. Auflage, Herne 2011) hervorgegangen. Die Dynamik bei der internationalen und nationalen Steuergesetzgebung sowie die wachsende Bedeutung von Globalisierung und Digitalisierung für die Steuerplanung haben es sinnvoll erscheinen lassen, ein neues Werk mit Fokus auf die Steuerplanung in Form einer Loseblattsammlung aufzulegen, welches in kürzeren Zeitabständen Aktualisierungen und Ergänzungen ermöglicht. Nicht mehr nur die internationale Steuerplanung soll künftig im Fokus stehen, sondern auch das Spektrum der im nationalen Kontext sich ergebenden Planungsmöglichkeiten in die Betrachtungen einbezogen werden. Die Vielzahl der mittlerweile bestehenden typisierenden Missbrauchsbekämpfungsvorschriften (z.B. Betriebsausgabenabzugsverbote, Korrespondenzprinzip, unilaterale und abkommensrechtliche Rückfallklauseln sowie Switch-over-Klauseln, Limitations-on-Benefits-Klauseln, Hinzurechnungsbesteuerung, steuerverschärfende abkommensbezogene Regelungen durch Reformen des OECD-Musterabkommens sowie durch das Multilaterale Instrument) führen dazu, den Fokus steuerplanerischer Überlegungen wieder verstärkt auf den nationalen Bereich zu legen und der Tax Compliance eine hohe Bedeutung beizumessen, um ungeplante Steuernachzahlungen sowie nicht abzugsfähige Steuerzinsen zu vermeiden, die in Deutschland mittlerweile weit über dem Marktzinsniveau liegen.

Künftige Ergänzungslieferungen werden sich sowohl mit steuerplanerischen Themen im internationalen Kontext (z.B. Auswirkungen des ATAD-Umsetzungsgesetzes, Neuerungen bei den „Streitbelegungsverfahren“, steuerliches Risikomanagement, Digitali-

sierung als Chance der internationalen Steuerplanung, Erfahrungsbericht zum Country-by-Country-Reporting, Nachhaltigkeitsberichterstattung mit steuerlichem Bezug, reputative Risiken der internationalen Steuerplanung, Pillar One und Pillar Two) als auch im nationalen Kontext (z.B. Gewerbesteuerplanung, Grunderwerbsteuerplanung, Erbschaftsteuerplanung, Vereinbarkeit von Steuerplanungsaktivitäten mit einer Vorstandstätigkeit, strafrechtliche Verfolgung von Vorstandsmitgliedern wegen aggressiver Steuerplanung) befassen. Auch die Bekämpfung der internationalen Steuerplanung durch Stärkung der Zusammenarbeit der Steuerbehörden und Schaffung von Transparenz dürfte einiger künftiger Themen in Ergänzungslieferungen wert sein. Mit einem Niedergang der steuerlichen Probleme in diesem Bereich ist vorerst nicht zu rechnen. Das Loseblattwerk wird sich den nationalen und internationalen Entwicklungen mit Auswirkungen auf Steuerplanung und (Tax) Compliance zeitnah stellen.

Hamburg, im November 2020

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Dr. Malte Bergmann

Inhaltsübersicht

TEIL 1: GRUNDLAGEN DER STEUERPLANUNG IM KONZERN

1. Thema: Aussagekraft, Einflussfaktoren und Gestaltbarkeit der Konzernsteuerquote (*Lühn*)
2. Thema: Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaften (*Kessler*)
3. Thema: Die doppelt ansässige Kapitalgesellschaft im deutschen internationalen Körperschaftsteuerrecht (*Ungemach*)
4. Thema: Die Gewinngemeinschaft zwischen verbundenen Unternehmen als steuerliches Gestaltungsmittel (*Walter*)
5. Thema: Besteuerungsprobleme der Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) (*Delp*)
6. Thema: Behandlung von Dreieckssachverhalten unter Doppelbesteuerungsabkommen (*Heinsen*)
7. Thema: Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (*Lang*)

TEIL 2: STEUERPLANUNG AUS DER SICHT EINER DEUTSCHEN SPITZENEINHEIT

1. Thema: Vermeidung von Steuerrisiken bei der grenzüberschreitenden Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen (*Mach*)
2. Thema: Internationale Verschmelzungen unter besonderer Berücksichtigung von inländischen Anteilseignern und Inlandsvermögen (*Binder*)
3. Thema: Ausgewählte Entstrickungsfälle im KStG und UmwStG bei Kapitalgesellschaften (*Gsödl*)
4. Thema: Grenzüberschreitender Anteilstausch aus deutscher Sicht (*Wang/Shou*)
5. Thema: Steueroptimierende Rechtsformgestaltung aus der Sicht einer deutschen Spitzeneinheit (*Kollruss*)
6. Thema: Grenzüberschreitende Eigenkapitalfinanzierungen (*Oppel*)
7. Thema: Der Einsatz von hybriden Finanzierungsformen und hybriden Gesellschaftsformen im Konzern (*Schiessl*)
8. Thema: Die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV (*Nagler*)
9. Thema: Das Korrespondenzprinzip bei Bezügen gem. § 8b KStG und verdeckten Einlagen gem. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (*Ehlermann/Nakhai*)

TEIL 3: STEUERPLANUNG BEI WIRTSCHAFTLICHEN AKTIVITÄTEN VON STEUERAUSLÄNDERN IM INLAND

1. Thema: Über die Zinsschranke (*Kirchesch*)
2. Thema: Steuerplanungen und Gestaltungen zur Vermeidung der Versagung der Entlassungsberechtigung von deutschen Quellensteuern auf Dividenden und Vergütungen nach § 50d Abs. 3 EStG (*Luckey*)
3. Thema: Inländische Umstrukturierungen unter Beteiligung von Auslandsgesellschaftern (*Dremel*)
4. Thema: Steuerplanungsüberlegungen bei Immobilieninvestitionen durch Steuerausländer im Inland (*Fischer/Märker*)

TEIL 4: BETRIEBSSTÄTTEN UND PERSONENGESELLSCHAFTEN

1. Thema: Steuerliche Abgrenzungsfragen zum Betriebsstättenbegriff (*Haiß/Zänker*)
2. Thema: Die Gewinnabgrenzung bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte unter steuerplanerischen Gesichtspunkten (*Korff/Erдем*)
3. Thema: Die Hilfs- und Nebenrechnung bei Projektbetriebsstätten mit Gewinnaufteilung (*Goller*)
4. Thema: Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht – Ausgewählte Möglichkeiten der Steuerplanung im Outbound-Fall (*Haun/Klumpp*)
5. Thema: Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung für natürliche Personen (*Goebel/Schmidt*)

TEIL 5: VERRECHNUNGSPREISE

1. Thema: Gewinnaufteilungsmethoden – Profit-Splits (*Vögele/Vögele*)
2. Thema: Die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (*Hölscher/Färber*)

TEIL 6: STEUERPLANUNG IN VERSCHIEDENEN BRANCHEN UND BEI TRANSAKTIONEN

1. Thema: Besteuerungsprobleme bei internationaler Geschäftstätigkeit deutscher Banken (*Malisius*)
2. Thema: Besteuerungsprobleme bei international tätigen Versicherungsgesellschaften (*Roser*)
3. Thema: Internationale Besteuerungsprobleme bei Schifffahrtsunternehmen (*Kreutziger*)

4. Thema: Steuerfolgen für Investoren bei der grenzüberschreitenden Investition in Private-Equity- und Venture-Capital-Fonds (*Albrecht/Schwarz*)

TEIL 7: ERTRAG- UND ERBSCHAFTSTEUERPLANUNG FÜR NATÜRLICHE PERSONEN

1. Thema: Die neue Investmentbesteuerung von privaten Kapitalanlegern bei der Beteiligung an ausländischen Investmentfonds ab dem 1.1.2018 (*Arlt/Müller*)
2. Thema: Ausländische Familienstiftungen als Instrument der Steuergestaltung (*Kleinert/Lenert*)
3. Thema: Zivilrechtliche Gestaltungsgrenzen und -möglichkeiten internationaler Nachfolgeplanungen (*Reich*)
4. Thema: Erbschaftsteuerplanung bei beschränkt Steuerpflichtigen (*Stein*)

TEIL 8: TAX COMPLIANCE UND GRENZEN DER STEUERPLANUNG BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN AKTIVITÄTEN

1. Thema: Strafrechtliche Risiken bei grenzüberschreitenden Aktivitäten für Steuerpflichtige und steuerliche Berater (*Wulf*)
2. Thema: Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfen im Sinne des Europäischen Gemeinschaftsrechts (*Blumenberg*)
3. Thema: Risikoaspekte und Handlungsempfehlungen im Zusammenhang mit Anzeigepflichten für Steuergestaltungen (*Hardeck/Wagner*)
4. Thema: Die Bedeutung der unilateralen Umschaltklausel (§ 50d Abs. 9 EStG) und der Unternehmensgewinnqualifikationsklausel (§ 50d Abs. 10 EStG) in der internationalen Steuerplanung (*Salzmann*)
5. Thema: Rulings in den Niederlanden (*Stevens/Hupka*)

2. Thema

Steuerplanungen und Gestaltungen zur Vermeidung der Versagung der Entlastungsberechtigung von deutschen Quellensteuern auf Dividenden und Vergütungen nach § 50d Abs. 3 EStG

von
Dr. Jörg Luckey, Frankfurt a. M.

Inhaltsverzeichnis

	Rz.
A. Einführung	1-10
B. Rechtliche Grundlagen des § 50d Abs. 3 EStG	11-65
I. Sinn und Zweck	11-20
II. Überblick zum Regelungsinhalt	21-38
1. Persönlicher Anwendungsbereich	21-29
2. Sachlicher Anwendungsbereich	30-36
3. Rechtsfolgen	37-38
III. Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG	39-50
IV. Unionsrechtlicher Rechtsmissbrauch und Begriff des Nutzungsberechtigten	51-65
C. Steuerliche Planungs- und Gestaltungsansätze	66-175
I. Gestaltungsansätze zur Vermeidung der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG	68-125
1. Zwischenschaltung einer „funktions- und substanzerefüllten“ ausländischen Gesellschaft	68-80
2. Vermeidung der Zwischenschaltung einer „ausländischen Gesellschaft“ im engeren Sinne des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG	81-105
a) Begriff der „Gesellschaft“, Nutzung spezifischer Rechtsformen	81-88
b) Begriff der „ausländischen“ und Nutzung doppelt ansässiger Gesellschaften	89-105
3. Tatbestandsvoraussetzung „Beteiligtsein“, Nutzung von Stiftungen und schuldrechtlichen Beziehungen	106-125
a) Einsatz von ausländischen Stiftungen	110-112
b) Einsatz von schuldrechtlichen Beziehungen	113-125
II. Gestaltungsansätze zur Vermeidung des Regelungsbereichs des § 50d Abs. 3 EStG	126-175
1. Substitution von Dividenden durch kapitalertragsteuerfreie Zinszahlungen	130-145
a) Gestaltungsansatz	130-132
b) Gewinnabhängig vs. gewinnunabhängig vergütetes Fremdkapital	133-134
c) Einfluss der Zinsschranke	135-145
2. Erzielung von Dividenden in einem inländischen Betriebsvermögen	146-165
a) Gestaltungsansatz	146-151
b) Zuordnung von Wirtschaftsgütern und den daraus erzielten Einkünften zum inländischen Betriebsvermögen?	152-165
3. Substitution von Dividenden durch steuerabzugsfreie gewerbliche Einkünfte	166-175
a) Gestaltungsansatz: gewerblich tätige Personengesellschaft als Organträger	166-169
b) Alternativer Gestaltungsansatz: KGaA als Organträgerin	170-175
D. Restriktionen der Steuergestaltung (§ 42 AO)	176-194
I. Grundsätzliches zum Normenkonkurrenzverhältnis von § 50d Abs. 3 EStG und § 42 AO	176-185
II. Ausschließliche Anwendbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG in dessen Regelungsbereich	186-194

Literatur: *Brunsbach/Mock*, Die sachliche Entlastungsberechtigung des § 50d Abs. 3 EStG für Dividendenausschüttungen aus Deutschland in Theorie und Praxis, IStR 2013 S. 653; *Ernst/Farinato/Würstlin*, Ist § 50d Abs. 3 EStG auch in Drittstaatsfällen am Ende?, IStR 2019 S. 6; *Flick*, Deutsche Aktivitäten von Ausländern über ausländische Zwischengesellschaften und die Missbrauchsgesetzgebung des § 50d Abs. 1a EStG, IStR 1994 S. 223; *Franz*, Die Bedeutung der ATAD-GAAR für § 42 AO, DStR 2018 S. 2240; *Gosch*, Missbrauchsabwehr im Internationalen Steuerrecht, DStJG 36 (2013) S. 201; *Grotherr*, Keine deutsche Kapitalertragsteuerentlastung bei Einschaltung einer ausstattungslosen Zwischenholdinggesellschaft im Ausland – Nichtanwendungserlass zur Hilversum II-Entscheidung des BFH, IStR 2006 S. 361; *ders.*, International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, IWB 24/2006 S. 1211; *Haarmann*, Die Missbrauchsverwirrung, IStR 2018 S. 561; *Hey*, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009 S. 1044; *dies.*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, StuW 2008 S. 167; *Höppner*, Ausländische Holdinggesellschaften mit deutschen Einkünften – Die neue Missbrauchsregelung in § 50d Abs. 1a EStG, IWB 3/1996 S. 111; *Kahlenberg*, Unionsrechtskonforme Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG? Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 4.4.2018, FR 2018, 536, FR 2018 S. 499; *Käshammer/Schümmer*, Gestaltungen zur Vermeidung des § 50d Abs. 3 EStG bei Ausschüttungen, IStR 2011 S. 410; *Kessler/Eicke*, Neue Gestaltungshürden in der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG, DStR 2007 S. 781; *dies.*, Treaty Shopping mit Holding in Luxemburg, PStB 2006 S. 167; *Klein*, Vermeidung der Anti-Treaty-Shopping Regelung des § 50d Abs. 3 EStG durch die Zinsschranke, BB 2007 S. 2774; *ders.*, KGaA und Zinsschranke – unter besonderer Berücksichtigung der Akquisitionsfinanzierung, BB 2007 S. 1988; *Kollruss*, Steueroptimale Gewinnrepatriierung unter der verschärften Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. JStG 2007 unter Berücksichtigung der Zinsschranke, IStR 2007 S. 870; *Leisner-Egensperger*, Treaty Override bei Einschaltung ausländischer Gesellschaften, Die Anforderungen nach § 50d Abs. 3 EStG, DStZ 2013 S. 745; *Lüdicke*, Der misstratene § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG idF des BeitrRLUmsG, IStR 2012 S. 81; *ders.*, Zum BMF-Schreiben vom 24.1.2012: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), IStR 2012 S. 148; *ders.*, Zum BMF-Schreiben vom 23.5.2012 in diesem Heft S. 552: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), IStR 2012 S. 540; *Richter*, Substanzerfordernisse für ausländische Holding- und Zweckgesellschaften, BB 2012 S. 1643; *Ritzer/Stangl*, Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften – Aktuelle Entwicklungen im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG und § 42 AO, FR 2006 S. 757; *Schaflietzl/Weidmann*, Einschränkungen bei der Entlastung deutscher Abzugsteuern nach § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG – aktuelle Anwendungsfragen, DStR 2013, Beihefter zu Heft 23, S. 30; *Schnitger*, Entscheidungen des EuGH zum Begriff des Nutzungsberechtigten und Missbrauch, IStR 2019 S. 304; *Schnitger/Gebhardt*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Auslegung der sachlichen Entlastungsberechtigung gem. § 50d Abs. 3 EStG, IStR 2013 S. 202; *Schnitger/Gerhard/Taing*, Auslegungsfragen zum „Principal Purpose Test“ (PPT) – DBA-Missbrauchsverhinderung 4.0, IStR 2018 S. 893; *Schönfeld*, BMF entscheidet zur Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG nach „Deister Holding“ – Eine erste Kurzanalyse, IStR 2018 S. 325; *Watrin/Leukefeld*, § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. des BeitrRLUmsG ist unionsrechtswidrig – Überarbeitungsbedarf bei der deutschen Anti-Treaty-Shopping Vorschrift, FR 2018 S. 813; *Wiese/Süß*, Verschärfungen bei Kapitalertragsteuer-Entlastung für zwischengeschaltete ausländische Kapitalgesellschaften, GmbH 2006 S. 972.

A. Einführung

Die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG ist vor dem Hintergrund eines sich ständig weiterentwickelnden internationalen Steuerrechts zu sehen, welches verstärkt der internationalen Verflechtung und grenzüberschreitenden Unternehmens-tätigkeit Rechnung trägt, indem steuerliche Mehr- und Doppelbelastungen grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeiten reduziert bzw. völlig vermieden werden sollen. Zugunsten der Freizügigkeit und der Niederlassungsfrei-

heit, also zur Beschleunigung des Wachstums, zur Intensivierung der internationalen Arbeitsteilung und sicherlich auch zur prophylaktischen Absicherung gegenüber protektionistischen Regelungen wichtiger Handelspartner verzichten die Staaten auf die Erhebung von Quellensteuern. Ein wichtiges Beispiel hierfür sind die Bestimmungen der **Mutter-Tochterrichtlinie** und der **Zins- und Lizenzrichtlinie**, in deren Anwendungsbereich generelle **Quellensteuerfreiheit** für Dividenden bzw. Zinsen und Lizenzen gewährt wird (in Deutschland durch § 43b EStG für Dividenden und durch § 50g EStG für Zinsen und Lizenzen).

- 2 Soweit bei dem Empfänger von Dividenden für diese die **Freistellungsmethode** greift, besteht in Fällen der vollumfänglichen Entlastung von Quellensteuern aus Sicht der empfangenden Kapitalgesellschaft die gesamte steuerliche Belastung ausschließlich aus der im Herkunftsstaat der Dividende entrichteten Körperschaftsteuer der ausschüttenden Körperschaft auf deren Gewinne (in Deutschland zzgl. SolZ und Gewerbesteuer). In einer solchen, durch wirtschaftsliberales Denken geprägten Steuergesetzgebung soll allerdings nicht auch derjenige Vorteile erzielen, dem sie nach dem Willen des Gesetzgebers nicht zustehen, da er nicht zu dem Kreis der Begünstigten zählt. Eine solche Einschränkung erfährt das deutsche internationale Steuerrecht durch die zu besprechende Regelung der Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG. Mittels **Zwischenschaltung** substanz- oder funktionsloser **Auslandsgesellschaften** sollen (wirtschaftliche) Gläubiger steuerbelasteter Vergütungen nicht eine steuerlich begünstigte Behandlung erfahren, die ihnen bei unmittelbarem Bezug versagt bliebe.
- 3 Andererseits ist unzweifelhaft, dass Steuerpflichtige ihre wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse so gestalten dürfen, wie dies für sie steuerlich günstig ist. Es besteht kein „Zwang zur Steuerpflicht“.¹ Folglich hat auch das Steuerrecht und der Rechtsanwender grds. die durch den Steuerpflichtigen im Einzelfall tatsächlich gewählte Gestaltung zu respektieren. Dieser Grundsatz findet seine Grenzen allerdings dort, wo rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten **missbräuchlich** genutzt werden, um (gesetzlich nicht vorgesehene) Steuervorteile zu erzielen (vgl. hierzu → Rz. 176 ff.). Dem Grunde nach steht es dem Steuerpflichtigen deshalb auch im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG frei, seine wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass dessen nachteilige Rechtsfolgen (vollständige oder teilweise Versagung der Entlastungsberechtigung) nicht eintreten.

¹ Vgl. BFH, Urteil v. 18.7.2001 - I R 48/97 NWB YAAAA-88018; BFH, Urteil v. 29.5.2008 - IX R 77/06, BStBl 2008 II S. 789.

Der Wertungsmaßstab und damit die Abgrenzung der steuerrechtlich anzuerkennenden von der steuerrechtlich als missbräuchlich anzusehenden Gestaltung wird dabei zwar grds. durch § 42 AO bestimmt, ist aber im Regelungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG durch dessen Merkmale spezialgesetzlich kodifiziert. Infolge dessen ist eine Gestaltung durch den Einsatz von zwischengeschalteten Gesellschaften, die nicht im engeren Sinne als „**Briefkastengesellschaften**“ zu betrachten sind, aber welche nicht die kodifizierten Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt, grds. steuerlich anzuerkennen. Sowohl dahingehenden Gestaltungsansätzen als auch solchen, die außerhalb des Anwendungsbereichs des § 50d Abs. 3 EStG die Quellensteuerbelastung bereits dem Grunde nach vermeiden, soll im Folgenden und im Anschluss an eine grundlegende Einführung in die rechtlichen Grundlagen des § 50d Abs. 3 EStG nachgegangen werden.

Einstweilen frei

5–10

B. Rechtliche Grundlagen des § 50d Abs. 3 EStG

I. Sinn und Zweck

Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG bezweckt durch ergänzende Tatbestandsvoraussetzungen, einer möglichen Unvollständigkeit von § 42 AO zu begegnen. Der Gesetzgeber sah sich durch das (zwischenzeitlich überholte¹ und mutmaßlich missverständene) sog. Monaco-Urteil des BFH vom 29.10.1981,² wonach beschränkt Steuerpflichtige von § 42 AO nicht erfasst werden sollten, zum Erlass einer entsprechenden Regelung (ehemals § 50d Abs. 1a EStG i. d. F. des StMBG vom 21.12.1993³) veranlasst. Im Urteilsfall hatte eine in Monaco ansässige Person die Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft über eine Schweizer AG gehalten und hierdurch einen – im Vergleich zu einer unmittelbaren Beteiligung – günstigeren Quellensteuersatz auf Dividendenausschüttungen der deutschen Kapitalgesellschaft erlangt. Ursächlich hierfür war die durch die Zwischenschaltung der Schweizer AG eröffnete Anwendung des DBA Deutschland-Schweiz, das Deutschland lediglich ein reduziertes Quellenbesteuerungsrecht zugestand.

¹ Vgl. insbesondere BFH, Urteil v. 29.10.1997 - I R 55/95, BStBl 1998 II S. 235.

² Vgl. BFH, Urteil v. 29.10.1981 - I R 89/80, BStBl 1982 II S. 150.

³ Mißbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz v. 21.12.1993, BStBl 1994 I S. 50.

- 12 Der skizziert wiedergegebene Urteilssachverhalt steht exemplarisch für den Sinn und Zweck der Regelung. Es sollen nur diejenigen Steuerpflichtigen von der begünstigten Quellenbesteuerung profitieren, denen sie nach dem Willen des Gesetzgebers zusteht. Soweit DBA oder nationale Vorschriften (i. d. R. in Umsetzung von EG-Richtlinien) begünstigende Regelungen zur Quellenbesteuerung enthalten und sich Dritte diese durch die Zwischenschaltung funktions- oder substanzloser Gesellschaften „erschleichen“ (sog. **Treaty- bzw. Directive-Shopping**), soll die Norm des § 50d Abs. 3 EStG dies verhindern. Die Regelung gilt zudem entsprechend für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften i. S. des § 2 Nr. 1 KStG, die gem. § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG grds. dazu berechtigt sind, eine partielle Entlastung i. H. von zwei Fünftel deutscher Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge i. S. des § 43 Abs. 1 EStG zu beantragen.
- 13 Die Norm betrifft daher solche Personen, die im Falle eines direkten Bezugs der dem deutschen Steuerabzug unterliegenden Dividenden oder Vergütungen keine Entlastungsberechtigung von deutscher Quellensteuer oder nur in geringerer Höhe beanspruchen könnten. Für diesen Personenkreis besteht regelmäßig ein Interesse daran, durch Zwischenschaltung von (funktions- oder substanzlosen) Gesellschaften in den Genuss von andernfalls nicht erzielbaren **Quellensteuerbegünstigungen** zu gelangen.
- 14 Neben Gestaltungen, wie sie dem Monaco-Urteil zugrunde lagen, sollen nach der Gesetzesbegründung¹ ferner sog. **Künstlerverwertungsgesellschaften** („Boris-Becker-Modell“)² und Gibraltar-Gesellschaften³ getroffen werden. Letztere ermöglichten den steuerfreien Transfer von mit 0 % belasteten EU-Dividenden u. a. in die USA.⁴ Darüber hinaus sollen durch die Regelung **Treuhandgestaltungen** erfasst werden, bei denen die Beteiligung von Inländern an Auslandsgesellschaften verdeckt wird.⁵
- 15 In abstrakter Hinsicht bestehen die nachfolgend genannten Steuerplanungen, die grds. von § 50d Abs. 3 EStG erfasst werden können:⁶
- Soweit es sich um eine natürliche Person handelt, die **Quellensteuerbegünstigung** aber nur **Körperschaften** zusteht (so regelmäßig das sog. Schachtelprivileg für Dividenden gem. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA), kann die

¹ BT-Drucks. 12/5630 und 12/5764.

² Flick, IStR 1994 S. 223.

³ Vgl. die Gesetzesbegründung zur Einführung des § 50d Abs. 1a EStG mit dem StMBG v. 21.12.1993, BT-Drucks. 12/5630 und 12/5764.

⁴ Siehe hierzu Flick, IStR 1994 S. 223.

⁵ Vgl. Lüdicke in Piltz/Schaumburg, Unternehmensfinanzierung im internationalen Steuerrecht, Köln 1995, S. 102, 105.

⁶ Vgl. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 50d EStG Rz. 65a.

Person zwischen sich und den Leistenden eine für die Entlastungsberechtigung grds. qualifizierende Körperschaft einsetzen;

- ▶ soweit die **Quellensteuerbegünstigung** nur einer **nicht im Inland ansässigen Person** zusteht (vgl. z. B. § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG), kann die Person zwischen sich und den Leistenden eine im Ausland ansässige und für die Entlastungsberechtigung grds. qualifizierende Körperschaft einsetzen;
- ▶ soweit die angestrebte Begünstigung nach einem bestimmten DBA oder einer EG-Richtlinie gewährt wird, der Steuerpflichtige aber nicht in einem Staat ansässig ist, der zu deren Inanspruchnahme berechtigt, kann die Person eine qualifizierende Körperschaft in einem entsprechenden Staat errichten und zwischen sich und den Leistenden einsetzen (**Treaty- bzw. Directive-Shopping**);
- ▶ soweit die **Quellensteuerbegünstigung** von einer **Mindestbeteiligung** abhängig ist (so z. B. regelmäßig das Schachtelprivileg für Dividenden gem. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA i. V. mit § 50d Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG), der Steuerpflichtige diese Voraussetzung aber nicht erfüllt, kann die Person die Beteiligung in eine Körperschaft einlegen, die selbst oder durch Einlage anderer Gesellschafter bereits Anteile besitzt und damit die Mindestbeteiligung erreicht oder überschreitet (Bündelung von Anteilen).

Einstweilen frei

16–20

II. Überblick zum Regelungsinhalt

1. Persönlicher Anwendungsbereich

Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG setzt eine „ausländische Gesellschaft“ 21 voraus, die nach einem DBA oder nach den §§ 43b, 50g EStG berechtigt ist, eine teilweise oder vollständige Entlastung von deutschen Abzugssteuern auf Kapitalerträge oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegenden Vergütungen nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG (**Erstattungsverfahren**) oder nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG (**Freistellungsverfahren**) zu beantragen.

Nach der herrschenden Meinung im Schrifttum¹ und gem. der Auffassung der Finanzverwaltung² ist der Begriff der „Gesellschaft“ jeweils nach derjenigen Anspruchsgrundlage zu bestimmen, die den Anspruch auf Entlastung von der

¹ Vgl. Gosch in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 50d EStG Rz. 28a; Lampert in Kirchhof/Ratschow, BeckOK, EStG, 2. Aufl. 2018, § 50d EStG Rz. 126; Zuber/Ditsch in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 50d EStG Rz. 96; Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d EStG Rz. 51; unklar Wagner in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 50d EStG Rz. 79.

² BMF, Schreiben v. 24.1.2012, BStBl 2012 I S. 171, Tz. 3.

betreffenden Abzugssteuer gewährt. Der Begriff bestimmt sich nach dieser Auffassung nach dem jeweils einschlägigen DBA bzw. nach § 43b Abs. 2 EStG i. V. mit der Anlage 2 Nr. 1 zum EStG und § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG i. V. mit Anlage 3 Nr. 1 und Anlage 3a Nr. 1 zum EStG.

- 23 „Ausländisch“ sind hiernach deshalb regelmäßig solche Gesellschaften, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung in Deutschland haben. Diese Auffassung vernachlässigt jedoch die Tatsache, dass der Begriff der „**ausländischen Gesellschaft**“ in § 7 Abs. 1 AstG legaldefiniert ist. Es ist daher auch für Zwecke des § 50d Abs. 3 EStG auf diese im deutschen Ertragsteuerrecht bereits verbindlich definierte Begriffsbestimmung abzustellen. Hieraus können sich Gestaltungsansätze ergeben, die auf den Einsatz von entlastungsberechtigten Rechtsträgern gerichtet sind, welche allerdings die dort definierten Merkmale nicht aufweisen (vgl. hierzu weiterführend → Rz. 81 ff.).
- 24 An der „ausländischen Gesellschaft“ i. S. des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG müssen „Personen [...] beteiligt“ sein, denen die Entlastung oder Erstattung nach den Abs. 1 oder 2 nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten. Die Beteiligung an der Gesellschaft muss grds. eine unmittelbare, gesellschaftsrechtliche sein.¹
- 25 Der Begriff der Person umfasst grds. jene Personen, die nach deutschem Steuerrecht Einkünfterzielungssubjekt der in Rede stehenden Kapitalerträge oder Vergütungen, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, sein könnten und deshalb über eine entsprechende **Entlastungsberechtigung** nach den §§ 43b, 50g EStG oder DBA verfügen können. Dies können natürliche und juristische Personen sowie solche Personen sein, die wie eine juristische Person besteuert werden (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a und b OECD-MA).
- 26 Die **beteiligten Personen** dürfen bei unterstelltem unmittelbarem Bezug nicht oder nicht in vollem Umfang die Begünstigungen der §§ 43b, 50g EStG oder des jeweiligen DBA beanspruchen können. Hierzu gehören bei streng wortlautgemäßer Auslegung auch in Deutschland ansässige Personen.² Anteilseigner mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sollen deshalb nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht i. S. des § 50d Abs. 3 EStG „entlastungs-

¹ Vgl. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 50d EStG Rz. 72; Gosch in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 50d EStG Rz. 28b; Lampert in Kirchhof/Ratschow, BeckOK, EStG, 2. Aufl. 2018, § 50d EStG Rz. 130; Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50d EStG Rz. 55; Zuber/Ditsch in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 50d EStG Rz. 99; Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d EStG Rz. 84.

² Vgl. Gosch in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 50d EStG Rz. 28b; Lampert in Kirchhof/Ratschow, BeckOK, EStG, 2. Aufl. 2018, § 50d EStG Rz. 128; Loschelder in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 50d EStG Rz. 47; Wagner in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 50d EStG Rz. 80; siehe auch Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d EStG Rz. 82f.

berechtigt“ sein.¹ § 50d Abs. 3 EStG versagt (vorbehaltlich auch der Erfüllung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen) damit die Entlastungsberechtigung dann und insoweit, wie entsprechend nicht entlastungsberechtigte Personen an der ausländischen Gesellschaft „beteiligt“ sind. Diesem kann u. U. mit Gestaltungsansätzen entgegengetreten werden, die darauf gerichtet sind, zwar grds. entlastungsberechtigte Personen an der ausländischen Gesellschaft zu beteiligen, den wirtschaftlichen Erfolg der ausländischen Gesellschaft aber mittels geeigneter schuldrechtlicher Instrumente an nicht Entlastungsberechtigte zu repatriieren (vgl. hierzu weiterführend → Rz. 106 ff.).

Einstweilen frei

27–29

2. Sachlicher Anwendungsbereich

Nach den in den Nrn. 1 und 2 des § 50d Abs. 3 EStG genannten Tatbeständen hat die ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf teilweise oder völlige Steuerentlastung, wenn die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie

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

Ergänzend hierzu ordnet § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG an, dass für die Prüfung der sachlichen Voraussetzungen ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft maßgebend sind. Insoweit sind (entgegen der Rechtsprechung des BFH zu § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG 1990²) organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der ausländischen Gesellschaft nahestehender Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG außer Acht zu lassen.

In Ergänzung zu § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG bestimmt § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG, dass es für die Anwendung der Norm dann an einer „**eigenen Wirtschaftstätigkeit**“ fehlt, soweit die ausländische Gesellschaft ihre **Bruttoerträge** aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt.

¹ BMF, Schreiben v. 24.1.2012, BStBl 2012 I S. 171 ,Tz. 4.1.

² BFH, Urteil v. 31.5.2005 - I R 74, 88/04, BStBl 2006 II S. 118.

- 33 Nach der Regelung des § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG sind die Sätze 1–3 dann nicht anzuwenden, wenn entweder
1. mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder
 2. für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.

34–36 *Einstweilen frei*

3. Rechtsfolgen

- 37 Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG erfüllt, wird der nach dem einschlägigen DBA oder aufgrund der §§ 43b, 50g EStG dem Grunde nach entlastungsberechtigten ausländischen Gesellschaft die vorgesehene völlige oder teilweise Entlastung von deutschen Abzugssteuern nach § 50d Abs. 1 (**Erstattungsverfahren**) oder Abs. 2 (**Freistellungsverfahren**) EStG versagt. Die Versagung erfolgt insoweit, wie den an der ausländischen Gesellschaft beteiligten Personen bei fiktivem unmittelbarem Bezug der betreffenden Einkünfte ihrerseits kein entsprechender Entlastungsanspruch zustünde. Ferner versagt § 50d Abs. 3 EStG ggf. die nach § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG bestehende antragsgebundene, partielle Entlastungsberechtigung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften i. S. des § 2 Nr. 1 KStG von deutscher Kapitalertragsteuer.

38 *Einstweilen frei*

III. Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG

- 39 Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG in ihrer früheren Fassung (§ 50d Abs. 3 EStG nach dem JStG 2007¹), aber auch in ihrer aktuellen Fassung (§ 50d Abs. 3 EStG nach dem BeitrRLUmsG²), steht in Konflikt mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten, namentlich insbesondere der **Niederlassungsfreiheit** (Art. 49 AEUV) sowie der **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 63 AEUV). Entsprechend wurde der Verstoß von § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. des JStG 2007 sowohl gegen die **Mutter-Tochterrichtlinie**³ als auch gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) durch den EuGH zunächst mit seiner Rechtsprechung zu den verbunde-

¹ Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006, BGBl 2006 I S. 2878.

² Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) v. 7.12.2011, BGBl 2011 I S. 2592.

³ Richtlinie des Rates v. 23.7.1990, Nr. 90/435/EWG, ABl EG 1990 Nr. L 225 S. 6.

nen Rs. *Deister Holding* und *Juhler Holding* für die Altfassung festgestellt.¹ Mit seinem Beschluss in der Rs. *GS* folgte dem sodann eine entsprechende Feststellung des EuGH auch für die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG.²

Das in der Zwischenzeit und in Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 20.12.2017 ergangene Schreiben des BMF vom 4.4.2018³ ist in Anbetracht der jüngeren EuGH-Rechtsprechung auch zur aktuellen Regelung des § 50d Abs. 3 EStG insofern als überholt anzusehen. Eine offizielle Aufhebung oder überarbeitete, neue Fassung liegt allerdings (noch) nicht vor; u. U. wird es dazu in Anbetracht des nachfolgend angesprochenen und weitreichenden Beschlusses des EuGH vom 14.6.2018⁴ auch nicht mehr kommen. Nichtsdestotrotz ist das BMF-Schreiben mangels Aufhebung gegenwärtig offiziell zumindest weiterhin in Kraft und deshalb verwaltungsintern grds. weiter anzuwenden.

Die Reaktion des BMF mit dem Schreiben vom 4.4.2018 auf die EuGH-Rechtsprechung ist zudem sehr restriktiv. Zwar hat das BMF § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. des JStG 2007 für (noch offene Fälle) als nicht länger anwendbar erklärt. Demgegenüber allerdings ist § 50d Abs. 3 EStG in der aktuellen Fassung des BeitrRLUMsG nach dem Schreiben im Grundsatz weiterhin anzuwenden. Dies gilt zwar mit der Maßgabe, dass die verbindliche Auslegung des Unionsrechts im Urteil vom 20.12.2020 durch den EuGH auch auf die aktuelle Gesetzesfassung insoweit zu übertragen ist, als diese mit der Fassung des JStG 2007 übereinstimmt. Konkret bedeutet dies zum einen, dass der Satz 2 des § 50d Abs. 3 EStG keine Anwendung mehr finden soll. Zum anderen aber wendet die Finanzverwaltung ihr BMF-Schreiben vom 24.1.2012⁵ bei Ansprüchen auf Entlastung nach § 43b EStG weiterhin mit lediglich der einschränkenden Maßgabe an, dass

- ▶ eine Gesellschaft auch insoweit i. S. des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, als sie ihre Bruttoerträge aus der **Verwaltung von Wirtschaftsgütern** erzielt. Im Fall einer passiven **Beteiligungsverwaltung** (Tz. 5.2 des BMF-Schreibens vom 24.1.2012) soll dies allerdings nur dann gelten, wenn die Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich ausübt,

¹ EuGH, Urteil v. 20.12.2017 - Rs. C-504/16, C-613/16 „Deister/Juhler Holding“ NWB CAAAG-69289.

² EuGH, Beschluss v. 14.6.2018 - Rs. C-440/17 „GS“ NWB NAAAG-87490.

³ BMF, Schreiben v. 4.4.2018, BStBl 2018 I S. 589.

⁴ EuGH, Beschluss v. 14.6.2018 - Rs. C-440/17 „GS“ NWB NAAAG-87490.

⁵ BMF, Schreiben v. 24.1.2012, BStBl 2012 I S. 171.

- ▶ für den Geschäftszweck der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ein i. S. des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG angemessen **engerichteter Geschäftsbetrieb** nicht zwingend voraussetzt, dass die Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt (betrifft Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 24.1.2012) und
 - ▶ die bisherigen Ausführungen zu § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG (betrifft Tz. 6 und 8 des BMF-Schreibens vom 24.1.2012) keine Anwendung mehr finden.
- 42 Damit folgt die Finanzverwaltung zwar insoweit auch für die aktuell gültige Fassung des § 50d Abs. 3 EStG der Auffassung des EuGH im Urteil vom 20.12.2017, wonach allein die Tatsache, dass die wirtschaftliche Tätigkeit einer gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern der Tochtergesellschaft besteht oder die Einkünfte nur aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern stammen, nicht per se schädlich für die sachliche Entlastungsberechtigung ist. Eine Reaktion der Finanzverwaltung auf das Nachfolgeurteil des EuGH vom 14.6.2018¹ konkret zum § 50d Abs. 3 EStG in der aktuellen Fassung steht insofern allerdings aus.
- 43 Für den EuGH erfüllt nach dem Beschluss vom 14.6.2018 indes auch die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG in der seit 2012 geltenden Fassung und über die vorstehenden einschränkenden Merkmale hinaus nicht die unionsrechtlichen Anforderungen an eine **Missbrauchsverhütungsregelung**.² Der EuGH knüpft damit nicht nur inhaltlich an seine Entscheidungen in den Rs. *Deister Holding* und *Juhler Holding* an, in denen er bereits § 50d Abs. 3 EStG a. F. für unionsrechtswidrig erklärt hatte, sondern er stellt über die unzureichend mit der Mutter-Tochterrichtlinie in Einklang stehenden **Missbrauchsmerkmale** hinaus zudem auch für die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG dezidiert fest, dass die Regelung nicht die an eine EU-rechtlich gerechtfertigte Missbrauchsnorm gerichteten und erforderlichen Merkmale aufweist.³ Aufgrund dessen verstößt auch diese Regelung nicht nur in einzelnen Merkmalen, sondern in grundsätzlichen Aspekten sowohl gegen die Mutter-Tochterrichtlinie als auch gegen die Niederlassungsfreiheit. § 50d Abs. 3 EStG ist danach auch in der aktuellen Fassung mit dem geltenden EU Recht unvereinbar und dessen Anwendung insoweit unzulässig.⁴

¹ EuGH, Beschluss v. 14.6.2018 - Rs. C-440/17 „GS“ NWB NAAAG-87490.

² EuGH, Beschluss v. 14.6.2018 - Rs. C-440/17 „GS“ NWB NAAAG-87490, Rz. 41–45.

³ EuGH, Beschluss v. 14.6.2018 - Rs. C-440/17 „GS“ NWB NAAAG-87490, Rz. 47–58; siehe dazu auch EuGH, Urteil v. 12.9.2006 - Rs. C-196/04 „Cadbury-Schweppes“ NWB NAAAC-09456.

⁴ EuGH, Beschluss v. 14.6.2018 - Rs. C-440/17 „GS“ NWB NAAAG-87490, Rz. 58.

Aufgrund der Feststellungen des EuGH zu § 50d Abs. 3 EStG im Beschluss vom 14.6.2018 sind die Finanzbehörden einschließlich des BZSt grds. im Rahmen des Anwendungsvorrangs verpflichtet, diese Vorschrift nicht mehr anzuwenden.¹ Sollte die Finanzverwaltung mittels eines etwaigen neuen BMF-Schreibens beabsichtigen, ihre Anweisungen erneut unionsrechtskonform anzupassen, bliebe die **Unionsrechtswidrigkeit** der gesetzlichen Norm davon indes unberührt bestehen. Die bloße Verwaltungspraxis kann den Verstoß gegen Unionsrecht rechtlich nicht beseitigen. Hierfür ist eine gesetzliche Änderung erforderlich.² Zwar wäre die Möglichkeit einer sog. geltungserhaltenden Reduktion durch die nationalen Gerichte grds. denkbar. Aber auch dieses wurde durch das FG Köln im Vorlagebeschluss vom 17.5.2017 zum Verfahren in der Rs. GS mangels Eindeutigkeit des Unionsrechts bereits verneint.³ Aufgrund dessen wäre eine Neuregelung erforderlich, wollte der Gesetzgeber eine **unionsrechtskonforme Missbrauchsregelung** implementieren.⁴ Die erfolgreiche Geltendmachung der insoweit geklärten Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG wird bis zu einer gesetzlichen (Neu-)Regelung oder erklärten Nichtanwendung des § 50d Abs. 3 EStG durch ein neues BMF-Schreiben in der Praxis und im Verhältnis zur Finanzverwaltung erforderlichenfalls allerdings letztlich nur mit Rechtsmitteln zu erreichen sein.

Es ist in dem Zusammenhang anzumerken, dass der EuGH-Beschluss nur Fälle der Mutter-Tochterrichtlinie bzw. der Niederlassungsfreiheit und deshalb „nur“ Konstellationen von in der EU/dem EWR (steuerlich) ansässigen Steuerpflichtigen/Kapitalgesellschaften betrifft. Eine Übertragbarkeit auf sog. **Drittstaatenfälle** hinsichtlich der etwaigen Unvereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG auch mit der **Kapitalverkehrsfreiheit** ergibt sich aus der EuGH-Rechtsprechung nicht unmittelbar.⁵ Allerdings sprechen die gleichen Argumente des EuGH, welche dieser zur Begründung und Feststellung des Verstoßes des § 50d Abs. 3 EStG gegen die **Mutter-Tochterrichtlinie** bzw. die **Niederlassungsfreiheit** anführt, auch für einen entsprechenden Verstoß im Verhältnis zur Kapitalverkehrsfreiheit,⁶ da es im Kern um die insofern einheitlichen Anforderungen an eine im

¹ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Europarechtsschutz Rz. 48 ff.

² EuGH, Urteil v. 26.10.1995 - Rs. C-151/94 „Kommission gegen Großherzogtum Luxemburg“ NWB UAAAD-91505, Rz. 18.

³ FG Köln, Urteil v. 17.5.2017 - 2 K 773/16 NWB JAAAG-53557.

⁴ Vgl. dazu Beutel/Oppel, DStR 2018 S. 1469 ff. (3.4.), die sich darüber hinaus ausführlich zu dem BMF-Schreiben v. 4.4.2018 mit Beispielen äußern.

⁵ Beim FG Köln ist unter dem Az. 2 K 1904/19 gegenwärtig ein Verfahren zu einer Gewinnausschüttung im Rahmen einer Drittstaatenkonstellation (Schweiz) anhängig, dessen Ausgang zu dieser Frage mit Spannung erwartet wird.

⁶ Siehe auch Ernst/Farinato/Würstlin, IStR 2019 S. 6.

Grundsatz mögliche und unionsrechtlich zulässige gesetzliche Bestimmung zur Verhinderung von Missbräuchen geht.¹ Da die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG dem Steuerpflichtigen in deren gesetzlichem Anwendungsbereich die Entlastungsberechtigung tatbestandlich unabhängig von dessen **Beteiligungshöhe** versagt, es mithin für Zwecke des § 50d Abs. 3 EStG nicht darauf ankommt, ob oder dass der Beteiligte eine Beteiligung innehat, die es ihm ermöglicht, einen **sicheren Einfluss** auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, steht der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit auch nicht per se ein etwaiger Vorbehalt des Vorrangs der Niederlassungsfreiheit entgegen.² Dies gilt jedenfalls dort, wo durch die Entlastung regelnde Norm – wie es beispielsweise mit der Mutter-Tochterrichtlinie, aber eben auch nach zahlreichen, von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA der Fall ist – die Entlastungsberechtigung ab einer Beteiligungshöhe von 10 % (oder sogar weniger) gewährt wird und daher auch insofern die relevante Beteiligungsschwelle grds. nicht überschritten wird.

- 46 Letztlich entscheidend könnte allerdings auch in diesem Zusammenhang sein, ob im konkreten Einzelfall eine vertragliche Regelung zwischen den Staaten zur Vorlage von Informationen und Erteilung von Auskünften besteht („**Verpflichtung zum Informationsaustausch**“), die es den deutschen Steuerbehörden ermöglicht, die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen in Bezug auf die Verhältnisse und Umstände, denen zufolge die (zwischen geschaltete) Gesellschaft und deren Beteiligung an der Vergütungsschuldnerin nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht, zu überprüfen.³ Denn nach der Rechtsprechung des EuGH zu vergleichbar gelagerten Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Kapitalverkehrsfreiheit ist es für die **Gewährung eines Steuervorteils** grds. gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehnt, wenn die Regelung von der Erfüllung von Bedingungen abhängig ist, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden des betreffenden Drittstaats eingeholt werden können, es sich aber, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, diese Auskünfte zu erhalten.⁴

¹ EuGH, Beschluss v. 14.6.2018 - Rs. C-440/17 „GS“ NWB NAAAG-87490, Rz. 38, 41 ff.

² Siehe dazu EuGH, Urteil v. 13.11.2012 - Rs. C-35/11 „Test Claimants in the FII Group Litigation“ NWB RAAAE-23430; EuGH, Beschluss v. 14.6.2018 - Rs. C-440/17 „GS“ NWB NAAAG-87490, Rz. 59 ff.

³ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - Rs. C-135/17 „X GmbH“ NWB BAAAH-11035, Rz. 92 ff., zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung und deren Anwendbarkeit im Drittstaatenfall; siehe auch BFH, Urteil v. 22.5.2019 - I R 11/19 (I R 80/14) NWB HAAAH-34005.

⁴ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - Rs. C-135/17 „X GmbH“ NWB BAAAH-11035, Rz. 92.

IV. Unionsrechtlicher Rechtsmissbrauch und Begriff des Nutzungsberechtigten

51
 Sofern sich der Steuerpflichtige für die Entlastungsberechtigung auf die Regelungen der Mutter-Tochterrichtlinie¹ bzw. Zins- und Lizenzrichtlinie² stützt, ist zudem die **Rechtsprechung des EuGH³ zum unionsrechtlichen Rechtsmissbrauch und Nutzungsberechtigten** gem. den Richtlinien beachtlich. Sie ist ferner im Hinblick auf die nachfolgend dargestellten steuerlichen Planungs- und Gestaltungsansätze von erheblicher Relevanz, wenn aufgrund dessen und ungeachtet einer etwaigen Versagung der Entlastungsberechtigung wegen § 50d Abs. 3 EStG bereits dem Grunde nach keine Entlastungsberechtigung nach den Richtlinien besteht und es deshalb aus steuerlicher Sicht auch aus diesem Grund sinnvoll erscheint, über alternative Strukturen nachzudenken. In seinen zusammengefassten Urteilen zu den sog. „Danish beneficial ownership cases“ nimmt der EuGH eingehend insbesondere zu zwei für die Quellensteuerbefreiung besonders bedeutsamen Bereichen Stellung, nämlich zum einen zu dem Begriff des Nutzungsberechtigten und daran anknüpfend ferner zu dem des unionsrechtlichen Missbrauchstatbestandes.

52
Voraussetzung der Quellensteuerbefreiung nach der Zins- und Lizenzrichtlinie – und Entsprechendes gilt im Prinzip auch für die Mutter-Tochterrichtlinie⁴ – ist, dass der Empfänger der Vergütungen (dort der Zinsen und Lizenzen) auch „Nutzungsberechtigter“ ist (Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49). Dies ist i. S. der Richtlinie derjenige, der tatsächlich die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person, erhält (Art. 1 Abs. 4 der Richtlinie 2003/49). Dies ist nach Ansicht des EuGH in Abgrenzung davon deshalb nicht derjenige, der

¹ Richtlinie des Rates v. 23.7.1990, Nr. 90/435/EWG, über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl EG 1990 Nr. L 225 S. 6.

² Richtlinie des Rates v. 3.6.2003, Nr. 2003/49/EG, über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl EU 2003 Nr. L 157/49, zuletzt geändert durch RL v. 26.4.2004, Nr. 2004/66/EG, ABl EU 2004 Nr. L 168 S. 35.

³ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“, „Y Danmark Aps“ NWB AAAAH-12914; EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“, „X Danmark A/S“, „C Danmark I“, „Z Danmark ApS“ NWB KAAAH-12915.

⁴ Siehe EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“, „Y Danmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 100, 113.

(lediglich) formal als Empfänger bestimmt ist, weshalb der Begriff auch nicht in einem engen, technischen Sinne zu verstehen ist.¹ **Nutzungsberechtigter** ist vielmehr derjenige, dem die Vergütungen wirtschaftlich zustehen und der daher frei über deren Verwendung bestimmen kann, der mithin **der tatsächliche Nutznießer** der gezahlten Vergütung ist.² Maßgebend für die Bestimmung des Nutzungsberechtigten und sein begriffliches Verständnis sei dabei das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Verhinderung von Steuerhinterziehung und -umgehung.³ Von dem Nutzungsberechtigten abzugrenzen sind nach Ansicht des EuGH deshalb insbesondere sog. **Durchleitungsgesellschaften**, die aus eben diesem Grund gerade nicht unter den Begriff des Nutzungsberechtigten fallen, weil sie sich im Wesentlichen dadurch auszeichnen, dass sie über die erhaltenen Vergütungen oder Dividenden wirtschaftlich gerade nicht verfügen können.⁴

- 53 In dem Zusammenhang ist ferner die konkretisierende Rechtsprechung des EuGH zu dem **unionsrechtlichen Missbrauchstatbestand** beachtlich, die damit unmittelbar verbunden ist.⁵ Danach kann ein unionsrechtlich zwar vorgesehener (steuerlicher) Vorteil gleichwohl dann nicht beansprucht werden und ist von dem betreffenden Mitgliedstaat zu versagen, wenn sich der Steuerpflichtige betrügerisch oder missbräuchlich zur Erlangung des Vorteils auf das Unionsrecht beruft (zwingender allgemeiner unionsrechtlicher Rechtsgrundsatz).⁶ Dies ist dann der Fall, wenn sich der Steuerpflichtige für die Geltendmachung des unionsrechtlichen Vorteils bei der Verwirklichung nicht im Einklang mit der Zielsetzung der einschlägigen Vorschriften befindet, sondern deren Voraussetzungen lediglich formal erfüllt.⁷ Dies gelte unabhängig von einer etwaig fehlenden oder danebenstehenden einzelstaatlichen oder vertraglichen Bestimmung zur **Verhinderung von Steuerhinterziehungen** und Missbräuchen, so dass eine etwaig gegebene Regelung die Anwendung des allgemeinen unions-

¹ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“ „X Denmark A/S“ „C Danmark I“ „Z Denmark ApS“ NWB KAAAH-12915, Rz. 88, 89.

² EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“ „X Denmark A/S“ „C Danmark I“ „Z Denmark ApS“ NWB KAAAH-12915, Rz. 88, 89.

³ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“ „X Denmark A/S“ „C Danmark I“ „Z Denmark ApS“ NWB KAAAH-12915, Rz. 92.

⁴ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Denmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 105.

⁵ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“ „X Denmark A/S“ „C Danmark I“ „Z Denmark ApS“ NWB KAAAH-12915, Rz. 95 ff.

⁶ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Denmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 70 ff.

⁷ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Denmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 72.

rechtlichen Grundsatzes des Missbrauchsverbots auch nicht ausschließt.¹ Aufgrund dessen stehen die nationalen Regelungen von § 42 AO und § 50d Abs. 3 EStG – zudem ungeachtet der Unionswidrigkeit der letztgenannten Norm – der Anwendung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots auch nicht entgegen; es besteht mithin kein gegenseitig sich ausschließendes Konkurrenzverhältnis der Anwendungsbereiche.

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung eines Missbrauchs 54 zum einen eine Gesamtheit objektiver Umstände voraus, aus denen sich ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde. Zum anderen bedarf es eines subjektiven Elements, nämlich der Absicht, sich einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden.² Ob die Tatbestandsmerkmale eines Missbrauchs vorliegen, ist im Wege einer Analyse des gesamten Sachverhalts zu ermitteln.³

Nach Ansicht des EuGH kann eine missbräuchliche Gestaltung immer dann 55 vorliegen, wenn in einem Konzern Transaktionen vorliegen, die nur pro forma oder künstlich durchgeführt werden, eine Struktur geschaffen ist, die nicht durch die wirtschaftliche Realität bedingt ist und die jeder wirtschaftlichen und geschäftlichen Rechtfertigung entbehrt (sog. **Pro-Forma-Struktur**), deren Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke die **Erlangung eines Steuervorteils** ist, der dem Ziel und Zweck der anzuwendenden Steuervorschrift zuwiderläuft und sich deshalb als künstliches Gebilde darstellt.⁴

¹ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Danmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 77, 89.

² EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Danmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 97; EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“ „X Danmark A/S“ „C Danmark I“ „Z Danmark Aps“ NWB KAAA-12915, Rz. 124.

³ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Danmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 98; EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“ „X Danmark A/S“ „C Danmark I“ „Z Danmark Aps“ NWB KAAA-12915, Rz. 125.

⁴ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Danmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 100; EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“ „X Danmark A/S“ „C Danmark I“ „Z Danmark Aps“ NWB KAAA-12915, Rz. 127.

- 56 Als solches präsentieren sich nach Ansicht des EuGH insbesondere eben gerade die bereits angesprochenen sog. Durchleitungsgesellschaften, die sich durch folgende **Indizien/Merkmale** ausweisen:¹
- ▶ Die Gesellschafter der Durchleitungsgesellschaft sind Einheiten, die selbst nicht die **Voraussetzungen der begünstigenden unionsrechtlichen Regelung** wie der Mutter-Tochterrichtlinie oder der Zins- und Lizenzrichtlinie erfüllen;
 - ▶ die Durchleitungsgesellschaft muss die **erhaltenen Dividenden oder Vergütungen** (Lizenzen, Zinsen) voll oder nahezu in vollem Umfang an diese Einheiten **weiterleiten**, sie ist mithin im Wesentlichen nicht berechtigt, über die Dividende oder die Vergütungen wirtschaftlich zu verfügen, und sie erzielt für die Durchleitung selbst auch keinen erheblichen, zu versteuernden Gewinn;
 - ▶ die Durchleitungsgesellschaft geht **keiner eigenen realen wirtschaftlichen Tätigkeit** nach; was bereits dann als belegt gelten soll, wenn ihre einzige Tätigkeit in der Entgegennahme von Dividenden, Lizenzen und Zinsen und deren Weiterleitung an den Nutzungsberechtigten oder andere Durchleitungsgesellschaften besteht. Dies sei anhand der charakteristischen Merkmale der Tätigkeit zu bestimmen, wobei sämtliche relevanten Umstände zur Beurteilung der Tätigkeit zu berücksichtigen sind, insbesondere die Geschäftsführung, die Bilanz, die Kostenstruktur, die tatsächlichen Ausgaben, die Beschäftigten, die Geschäftsräume und die Ausstattung der betreffenden Gesellschaft.
 - ▶ **Weitere Indizien für eine künstliche Gestaltung** können den Verträgen der beteiligten Gesellschaften, welche die Geldtransfers regeln, den Modalitäten der Finanzierung der Transaktionen, der Bewertung des Eigenkapitals der Zwischengesellschaften oder der fehlenden Befugnis der Durchleitungsgesellschaften, wirtschaftlich über die erhaltenen Dividenden zu verfügen, zu entnehmen sein.
- 57 In Anbetracht dieser Rechtsprechung und Entwicklung könnte in der Praxis der zukünftige Fokus dem § 50d Abs. 3 EStG vorgelagert auf der Frage liegen, ob der Steuerpflichtige überhaupt einen Anspruch auf **Quellesteuerentlastung** nach den unionsrechtlichen Regelungen, insbesondere der Mutter-Tochterrichtlinie bzw. der Zins- und Lizenzrichtlinie hat. Verneinenden Falls käme es

¹ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Danmark ApS“ NWB AAAAH-12914, Rz. 104 ff.; EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 „N Luxembourg 1“ „X Danmark A/S“ „C Danmark I“ „Z Danmark ApS“ NWB KAAAH-12915, Rz. 128 ff.

auf § 50d Abs. 3 EStG nicht mehr an. Insofern wird diese Entwicklung das Normenziel des § 50d Abs. 3 EStG – Vermeidung der rechtsmissbräuchlichen **Zwischenschaltung von Gesellschaften** –, soweit es die Richtlinien betrifft, u. U. auf diese selbst verlagern. Entsprechende Entwicklungen zeigen sich auch bezüglich der abkommensrechtlichen Entlastungsansprüche im Zuge der verstärkten Einführung eines abkommensrechtlichen „**Principal Purpose-Tests**“, insbesondere durch das **Multilaterale Instrument**.¹

Unabhängig von den weiteren Entwicklungen bezüglich der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG besteht deshalb u. U. auch hinsichtlich der damit gesetzten steuerrechtlichen Hürden das Bedürfnis nach geeigneten steuerlichen Planungs- und Gestaltungsansätzen. Denn die vorstehend dargestellte Rechts-situation und die diesbezüglichen Rechtsentwicklungen bedeuten nicht, dass der Steuerpflichtige in seinen Möglichkeiten, darauf zu reagieren, fixiert wäre. Zwar stellt der EuGH in seiner Rechtsprechung auch heraus, dass das zeitliche Zusammentreffen oder die zeitliche Nähe des Inkrafttretens bedeutender neuer Steuervorschriften und komplexer Finanztransaktionen oder die Gewäh-rung von Darlehen innerhalb eines Konzerns die aufgezeigten **Indizien eines Rechtsmissbrauchs** bekräftigen können.² Andererseits bekräftigt der EuGH auch das Recht des Steuerpflichtigen, von dem Wettbewerb zu profitieren, der mangels einer Harmonisierung der Einkommensteuer zwischen den Mit-gliedstaaten stattfindet. Es ist dem Steuerpflichtigen deshalb ausdrücklich un-benommen, das Steuersystem zu finden, welches für ihn am vorteilhaftesten ist. Dieses Bestreben begründet nicht die Vermutung eines Betrugs oder Miss-brauchs.³

Einstweilen frei

59–65

C. Steuerliche Planungs- und Gestaltungsansätze

Im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG bestehen zwei grundsätzliche Ansätze, um die mit der Norm verbundenen nachteiligen Rechtsfolgen zu vermeiden. Zum einen kann die **Gestaltung** darauf gerichtet sein, im Regelungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG dessen Tatbestandsvoraussetzungen nicht zu erfüllen

¹ Siehe dazu Schnitger/Gerhard/Taig, ISTR 2018 S. 893.

² EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Danmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 106.

³ EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - verb. Rs. C-116/16, C-117/16 „Skatteministeriet/T Danmark“ „Y Danmark Aps“ NWB AAAAH-12914, Rz. 80 f.

(hierzu im Folgenden unter → Rz. 68 ff.). Zum anderen kann der Ansatz verfolgt werden, mittels Sachverhaltsgestaltung nicht in den Regelungsbereich der Norm zu gelangen, indem z. B. von vornherein ein Quellensteuer-/Kapitalertragsteuereinbehalt auf die Einkünfte bzw. die Zahlungsströme vermieden wird. Eine etwaige Versagung der Entlastungsberechtigung durch § 50d Abs. 3 EStG käme damit erst gar nicht infrage (vgl. hierzu im Folgenden unter → Rz. 126 ff.). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass grenzüberschreitende Steuergestaltungen i. S. des § 138d Abs. 2 AO in Abhängigkeit ihrer Merkmale u. U. gem. § 138d Abs. 1 AO dem BZSt gegenüber mitzuteilen sind.

67 *Einstweilen frei*

I. Gestaltungsansätze zur Vermeidung der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG

1. Zwischenschaltung einer „funktions- und substanzerfüllten“ ausländischen Gesellschaft

68 Nach dem Wortlaut des § 50d Abs. 3 EStG ist in dessen Rechtsfolge die **Entlastungsberechtigung** der ausländischen Gesellschaft zu versagen, wenn und soweit

a) an der ausländischen Gesellschaft Personen beteiligt sind, denen die Entlastungsberechtigung nicht zustünde, wenn sie die betreffenden Einkünfte unmittelbar erzielten, und

b) in Bezug auf die ausländische Gesellschaft eines der sachlichen Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG erfüllt wird.

69 Erfüllt die ausländische Gesellschaft eines der Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG und kann sie die Ausnahmeregelung des § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG nicht für sich beanspruchen, so kommt es für die etwaige Abwendung der Rechtsfolge des § 50d Abs. 3 EStG darauf an, ob der Gesellschafter bei unmittelbarem Einkünftebezug entlastungsberechtigt wäre. Dabei kann die „beteiligte Person“ auch eine weitere Gesellschaft sein. Von der Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG sind deshalb grds. nur solche Personen mittelbar betroffen, denen keine Entlastung von der deutschen Kapitalertragsteuer bei fiktiver unmittelbarer Einkünfteerzielung zustünde.

70 Dieser Umstand wird in der Praxis für natürliche Personen als Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft regelmäßig feststehen und nicht „gestaltbar“

sein, wenn nicht tatsächlich ein Wechsel der steuerlichen Ansässigkeit (regelmäßig bestimmt durch den **Wohnsitz** mit der üblichen Maßgabe auch der Verlegung des **Mittelpunkts der persönlichen und wirtschaftlichen Lebensinteressen**) in einen geeigneten (DBA-)Staat infrage kommt. Aber auch eine solche Maßnahme wird kaum dazu führen, die Entlastung auf Ebene der zwischengeschalteten ausländischen Gesellschaft vollumfänglich zu erzielen.

Diesen Restriktionen sind international tätige Konzerne weit weniger unterlegen. Zu denken ist an eine Veränderung der „**Dividendenroute**“ (im Übrigen aber auch der Route mit deutscher Quellensteuer belasteter Vergütungen) über eine andere, qualifizierende Gesellschaft. Dabei kann der Ansatz zur Gestaltung auf den Austausch

- a) der die deutschen Dividenden/Vergütungen unmittelbar beziehenden „ausländischen Gesellschaft“ oder
- b) deren (mittelbare) Gesellschafter-Gesellschaft gerichtet sein.

Die auf das Merkmal der „**Entlastungsberechtigung**“ gerichtete Maßnahme erfordert die Zwischenschaltung einer qualifizierenden Gesellschaft innerhalb der **Beteiligungskette** an geeigneter Stelle, ohne dass die „Kette“ der grundsätzlichen persönlichen Entlastungsberechtigung (bis dahin) unterbrochen und bestenfalls auch der Höhe nach nicht gemindert ist. Erforderlich ist eine Gesellschaft in der Beteiligungskette mit eigener persönlicher (voller oder teilweiser) Entlastungsberechtigung nach den §§ 43b, 50d EStG oder DBA, die zudem nicht die sachlichen Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG erfüllt, mithin in diesem Sinne ausreichend funktions- und substanzerfüllt ist. Dabei ist es grds. irrelevant, auf welcher Stufe der Beteiligungskette oberhalb der „ausländischen Gesellschaft“ diese Gesellschaft platziert ist. Denn auch die Finanzverwaltung hat sich mit dem insoweit allerdings „inoffiziellen“ BMF-Schreiben vom 10.7.2007¹ der ganz herrschenden Auffassung angeschlossen, dass, wenn die unmittelbar beteiligte und nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie grds. entlastungsberechtigte Gesellschaft die Merkmale des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG erfüllt, ggf. darauf abgestellt werden kann, dass eine ihr **nachgeschaltete Gesellschaft** (mittelbar Beteiligte) die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG nicht erfüllt, sofern diese selbst persönlich entlastungsberechtigt ist. Zielt die Gestaltung auf die Veränderung der Beteiligungsstruktur oberhalb der „**ausländischen Gesellschaft**“ i. S. des § 50d Abs. 3 EStG, ist deshalb darauf zu achten, dass ggf. in der Kette zwischen der qualifizierenden Gesellschafter-Gesellschaft und der ausländischen Gesellschaft keine Ge-

¹ BMF, Schreiben v. 10.7.2007, IStR 2007 S. 555.

2. Thema

Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfen
i. S. des europäischen Gemeinschaftsrechts

von

Prof. Dr. Jens Blumenberg, Hamburg/
Frankfurt a. M.

Inhaltsverzeichnis

	Rz.
A. Einleitung	1-15
B. Grundlagen des europäischen Beihilfenrechts	16-84
I. Begriff der Beihilfe	18-22
II. Wirtschaftlicher Vorteil	23-27
III. Selektivität	28-48
1. Unterschiedliche Arten der Selektivität	30-34
2. Prüfung der Selektivität steuerlicher Maßnahmen in drei Schritten	35-42
3. Kritik	43-48
IV. Beihilfenverfahren	49-80
1. Unionsrechtliche Grundlagen	51-55
2. Präventive Kontrolle neuer Beihilfen	56-58
3. Repressive Kontrolle bestehender Beihilfen	59-60
4. Durchführungsverbot nicht genehmigter Beihilfen	61-63
5. Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen	64-69
6. Rechtsschutz	70-75
7. Die Rolle der nationalen Gerichte	76-80
V. Bilanzielle Berücksichtigung von Beihilfen	81-84
C. Gesetzliche Steuervergünstigungen	85-155
I. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)	87-104
1. Ausgangslage	88-90
2. Beihilfeentscheidung der Kommission und gerichtliche Auseinandersetzung	91-95
3. Klarstellung des steuerlichen Referenzsystems durch die Kommission	96-104
II. Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen (§ 3a EStG und § 7b GewStG)	105-118
1. Ausgangslage	105-107
2. Beihilfenrechtliche Thematik	108-109
3. Kritische Würdigung	110-118
III. Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel (§ 6a GrEStG)	119-136
1. Ausgangslage	120-121
2. Vorabentscheidungsersuchen des BFH	122-124
3. Entscheidung des EuGH	125-126
4. Kritische Würdigung	127-136
IV. Erbschaftsteuerliche Verschonung von Betriebsvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG)	137-155
1. Ausgangslage	137-138
2. Verschonungsregelungen als Verstoß gegen EU-Beihilfenrecht?	139-142
3. Kritische Würdigung	143-155
D. Behördliche Einzelfallmaßnahmen als Beihilfen	156-195

I.	Ausgangslage.....	156-170
1.	Untersuchungen der Kommission	156-160
2.	Verlautbarungen der Kommission	161-163
3.	Automatischer Austausch von Tax Rulings.....	164-170
II.	Tax Rulings als Beihilfen	171-183
1.	Zum Begriff des Tax Rulings.....	171-173
2.	Gewährung von Tax Rulings per se keine Beihilfe	174-178
3.	Selektiver Vorteil durch die Erteilung von Tax Rulings.....	179-183
III.	Verfahren zu Tax Rulings.....	184-189
IV.	Kritische Würdigung.....	190-195

Literatur: *Bäumli/Vogel*, Die erbschaftsteuerliche Bedürfnisprüfung im Kontext des Verfassungsrechts und des EU-Beihilferechts, BB 2015 S. 736; *Behrens*, Zumindes bei richtiger Auslegung ist § 6a GrEStG keine Beihilfe i. S. v. Art. 107 Abs. 1 AEUV, DStR 2016 S. 785; *Beutel/Eilers*, Das Ende des Sanierungserlasses – Zeitenwende für die deutsche Sanierungspraxis, FR 2017 S. 266; *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516, 2017; *Blumenberg/Haisch*, Die unionsrechtliche Beihilfeproblematik der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG, FR 2012 S. 12; *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, ifst-Schrift 473 (2011) S. 40; *Blumenberg/Lausterer*, Staatliche Beihilfen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, in Festschrift für Albert Rädler, München 1999, S. 1–32; *Bockhoff*, Ausgesuchte internationale Aspekte des neuen ErbStG, ZEV 2017 S. 186; *Bode*, Steuerliche Begünstigungen als staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV – Folgerungen für die Praxis der Fachgerichte, FR 2011 S. 1034; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017 S. 1175; *Cloer/Vogel*, Rückstellungen bei rechtswidrigen steuerlichen Beihilfen, IStR 2016 S. 531; *Crezelius*, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz – Januar/Februar 2019, NZI 2019 S. 270; *Demleitner*, Beihilferecht: Deutsche Steuernormen im Fokus des europäischen Beihilferechts, ISR 2016 S. 328; *de Weerth*, Die neuen Verschonungsregelungen im ErbStG als gemeinschaftswidrige Beihilfen?, DB 2016 S. 2692; *Eisendle/Heinze*, Aktuelle Entwicklungen der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern im Jahr 2019, ISR 2020 S. 23; *Förster*, Die Entscheidung des Großen Senats des BFH zum Sanierungserlass und ihre Folgen, FR 2017 S. 1002; *Hiller/Biebinger*, Besteuerung von Sanierungsgewinnen: ein Schlussakkord(!?), DStZ 2019 S. 65; *Hölzle*, Die Sanierung des Insolvenzsteuerrechts – oder: Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen, ZIP 2020 S. 301; *Ismer/Piotrowski*, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, IStR 2015 S. 257; *Jaeger*, Verhaltener Quantensprung im Beihilferechtsschutz: Das Urteil Montessori, EuZW 2019 S. 194; *Kanzler*, Die Reanimation des steuerfreien Sanierungsgewinns, FR 2018 S. 794; *Kessler/Egelhof/Probst*, Die Sanierungsklausel im Beihilferecht - Roma locuta, causa finita?, DStR 2018 S. 1945; *Linn/Pignot*, Grunderwerbsteuer: Übergang des Eigentums an einem Grundstück aufgrund von Umwandlungsvorgängen innerhalb bestimmter Konzerne, Anm. zum EuGH-Urteil vom 19.12.2018 – C-374/17, FA B/A-Brauerei, Beteiligter: Bundesministerium der Finanzen, IStR 2019 S. 70; *Möhlenkamp*, Steuerfreie Sanierungsgewinne, EU-Beihilfenverbot und Wettbewerb, ZIP 2018 S. 1907; *Schön*, Selektivität schlägt Souveränität, ZHR 183 (2019) S. 393; *Thiede*, Das Beihilfeverfahren und die Rechte und Pflichten der Beteiligten, IStR 2017 S. 51; *Völkel*, EU-Kommission billigt Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne – Dennoch Gesetzesänderung erforderlich, DB 2018 S. 2080; *Wachter*, Sind die geplanten Verschonungsregelungen im deutschen ErbStG europarechtswidrig?, DB 2016 S. 1273.

A. Einleitung

1. Steuervergünstigungen spielen bei der Internationalen Steuerplanung eine wichtige Rolle: Die die Vergünstigungen gewährenden Staaten wollen insbesondere für international tätige Unternehmen Anreize setzen, damit diese Kapital, Produktion und Arbeitskräfte ins Land lenken oder dort halten; die Unternehmen nutzen die steuerlichen Vorteile zur Reduzierung ihrer Steuerbelastung. Der Steuerwettbewerb unter den Nationalstaaten und die Steuerplanung der Unternehmen sind legitim und grds. gewollt. Doch der Gewährung von Steuervergünstigungen durch die EU-Mitgliedstaaten sind Grenzen in Gestalt des europäischen Wettbewerbsrechts gesetzt. Ungeachtet der unionsrechtlich garantierten Steuerautonomie der Mitgliedstaaten können nationale Steuervergünstigungen verbotene Beihilfen darstellen, welche die Mitglied-

staaten den Unternehmen nicht gewähren dürfen bzw. von diesen zurückfordern müssen.

Der nachstehende Beitrag behandelt nach einleitenden Anmerkungen zu 2
zunächst die materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Grundlagen des europäischen Beihilfenrechts. Anhand von Beispielen aus dem Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung wird anschließend gezeigt, unter welchen Voraussetzungen gesetzliche Regelungen unzulässige Beihilfen darstellen können. Schließlich wird das Beihilfenverbot in Bezug auf Einzelfallmaßnahmen der Mitgliedstaaten, insbesondere sog. Tax Rulings, erörtert.

Die in den Art. 107 ff. AEUV enthaltenen Vorschriften über das Verbot und die 3
Kontrolle staatlicher Beihilfen gehören seit der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zum **Kernbestand des europäischen Wettbewerbsrechts**. Sinn und Zweck des Wettbewerbsrechts ist es, den Wettbewerb unter den im europäischen Binnenmarkt tätigen Unternehmen vor Verfälschungen zu schützen. Untersagt sind nicht nur Wettbewerbsverfälschungen durch Unternehmen, beispielsweise durch die Bildung von Kartellen, sondern auch Verfälschungen des Wettbewerbs unter den in der Union tätigen Unternehmen durch staatliches Handeln. Staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen, gleich welcher Art, sind grds. verboten und nur, wenn sie von der Europäischen Kommission genehmigt werden, erlaubt. Anders als beim Kartellrecht und der Fusionskontrolle sind Adressaten des Beihilfenrechts nicht die konkurrierenden Unternehmen, sondern die Mitgliedstaaten. Bei der Sicherung der Neutralität des privaten Wettbewerbs der Unternehmen zielt das Beihilfenrecht deshalb auch auf die Eindämmung des („unfairen“) Steuerwettbewerbs unter den Mitgliedstaaten.

Im Gegensatz zu den **Grundfreiheiten des AEUV**, die die Gleichbehandlung von 4
grenzüberschreitenden und innerstaatlichen Vorgängen zum Gegenstand haben, untersagt das Beihilfenverbot weitergehend die Begünstigung „bestimmter“ Unternehmen oder Produktionszweige innerhalb eines Mitgliedstaats.¹ Auf kaum einem Rechtsgebiet ist die Exekutivmacht der Kommission gegenüber den Mitgliedstaaten und Unternehmen ausgeprägter als im Beihilfenrecht. Da die Kommission das Beihilfenverbot zunehmend im Kampf gegen den sog. unfairen Steuerwettbewerb eingesetzt hat, geraten Beihilfenrecht und der Grundsatz der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten verstärkt in Konflikt.

¹ Zum Verhältnis von Beihilfenverbot und Grundfreiheiten vgl. Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.53 ff.; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Aufl. 2018, § 3 Rz. 218 ff.

- 5 Der EuGH hat zwar frühzeitig festgestellt, dass das Beihilfenverbot auch den staatlichen Einnahmeverzicht in Form der Befreiung oder Ermäßigung von Steuern umfasst.¹ Doch obwohl die Unionsgerichte und die Kommission das Verbot in zahlreichen Entscheidungen und Urteilen konkretisiert und ausgebaut haben, kamen Beihilfenrecht und Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten lange Zeit miteinander kaum in Berührung. Dies änderte sich gegen Ende der 1990er-Jahre, als die Kommission dazu überging, das Wettbewerbsrecht zur Bekämpfung des von ihr als schädlich identifizierten Steuerwettbewerbs unter den Mitgliedstaaten nicht mehr nur sporadisch einzusetzen. In der Folge sind (fast) alle der von Mitgliedstaaten damals zahlreich zur Verfügung gestellten speziellen Steuerregime dem **Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung**,² Entscheidungen der Kommission³ oder der Rechtsprechung des EuGH zum Opfer gefallen, darunter schillernde Regelungen zu Koordinierungszentren für gruppeninterne Dienstleistungen, Offshore-Geschäftszentren für Finanz- und Versicherungsunternehmen, sektorspezifische Steuervergünstigungen für Unternehmen der Luftfahrt, der Schifffahrt oder der Filmindustrie und diverse regionale Steueranreize.⁴
- 6 In das Bewusstsein der breiten Öffentlichkeit geriet die Bedeutung des Beihilfenverbots für mitgliedstaatliche Steuermaßnahmen durch die als **Luxembourg Leaks** bezeichneten Veröffentlichungen⁵ über die Gewährung angeblicher Steuervergünstigungen in Gestalt von Tax Rulings durch die Steuerbehörden einzelner Mitgliedstaaten und die von der Kommission anschließend eingeleiteten beihilfenrechtlichen Prüfverfahren gegen die betreffenden Staaten. Etliche Verfahren mündeten in Rechtsstreitigkeiten zwischen der Kommission und den die vermeintlichen Steuervorteile gewährenden Mitgliedstaaten. Es kam zu Protesten der zu Rückzahlungen ersparter Steuern in Milliardenhöhe verpflichteten Unternehmen (darunter viele international bekannte Firmen) und sogar zu politischen Verstimmungen zwischen der US-Administration und der Kommission.⁶

¹ EuGH, Urteil v. 2.7.1974 - Rs. 173/73 „Italien/Kommission“, ECLI:EU:C:1974:71.

² Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 1.12.1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl EU 1998 Nr. C 2 S. 2.

³ Für einen Überblick über die Beihilfepraxis der Kommission in Bezug auf Steuervergünstigungen vgl. Blumenberg, ifst-Schrift 516 (2017) S. 31 ff.

⁴ Zu den ehemaligen Steuervergünstigungen vgl. Blumenberg/Lausterer in FS Rädler, München 1999, S. 1–32.

⁵ Vgl. die Veröffentlichungen des International Consortium of Investigative Journalists, <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/>.

⁶ Schön, ZHR 183 (2019) S. 393.

Mindestens ebenso bedeutsam wie die spektakulären Entscheidungen der Kommission gegen die finanzbehördlichen Einzelfallregelungen ist der Aufgriff gesetzlicher Steuernormen der Mitgliedstaaten. Von den jüngeren Entscheidungen des Gerichtshofs ragen insbesondere die **Rs. Gibraltar**¹ betreffend eine lokale Aufwandsteuer anstelle einer gewinnbasierten Unternehmenssteuer und **World Duty Free Group**² (ehemals Autogrill Espana) betreffend die Sonderabschreibung auf den Erwerb von Auslandsbeteiligungen in Spanien heraus. Auch zu Bestimmungen der deutschen Steuergesetze hatte der Gerichtshof zu urteilen. Für besondere Aufmerksamkeit gesorgt haben die Verfahren **Andres**³ (ehemals **Heitkamp BauHolding**) zur Sanierungsklausel als Ausnahme zum Verlustuntergang bei Gesellschafterwechsel und **A-Brauerei**⁴ zur Befreiung bestimmter konzerninterner Umwandlungen von der Grunderwerbsteuer. Da das für die Beurteilung der Beihilfeneigenschaft einer Maßnahme zentrale Merkmal der Selektivität unscharf ist und Kommission wie Rechtsprechung die Grenze der Selektivität bzw. Bestimmtheit der begünstigten Unternehmen in den letzten Jahren ausgedehnt haben, hat – auch wenn die Kommission in jüngster Zeit Ansätze einer Zurückhaltung zeigt –⁵ die Anzahl der a priori beihilfenrechtlich problematischen Steuervorschriften inzwischen bedenkliche Ausmaße angenommen.

Einstweilen frei

8–15

B. Grundlagen des europäischen Beihilfenrechts

Die Mitgliedstaaten dürfen Unternehmen staatliche Beihilfen nur in genau geregelten Ausnahmefällen und unter Beachtung besonderer verfahrensrechtlicher Vorschriften gewähren. Art. 107 Abs. 1 AEUV postuliert das **grundsätzliche Beihilfenverbot**, Art. 107 Abs. 2 AEUV definiert **Legalausnahmen**, für die eine Vereinbarkeit mit dem gemeinsamen Markt per se angenommen wird,⁶

¹ EuGH, Urteil v. 15.11.2011 - verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P „Gibraltar“ NWB LAAAD-97292.

² EuGH, Urteil v. 21.12.2016 - verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P „World Duty Free Group, Banco Santander und Santusa“ NWB KAAAF-90792.

³ EuGH, Urteil v. 26.8.2018 - Rs. C-203/16 P „Dirk Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)“ NWB JAAAG-87474.

⁴ EuGH, Urteil v. 19.12.2018 - Rs. C-374/17 „A-Brauerei“ NWB YAAAH-05146.

⁵ Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Aufl. 2018, § 3 Rz. 130.

⁶ Beispielsweise Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder auch außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind.

und Art. 107 Abs. 3 AEUV formuliert in das Ermessen der Kommission gestellte Ausnahmen.¹

17 *Einstweilen frei*

I. Begriff der Beihilfe

18 Zum Begriff der Beihilfe existieren eine umfassende und weitgehend gefestigte Rechtsprechung der Unionsgerichte² und eine umfassende Verfahrenspraxis der Kommission.³

19 Eine Beihilfe i. S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist eine Maßnahme, die durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt wird, die damit die öffentlichen Haushalte belastet, einem Mitgliedstaat zuzurechnen ist,⁴ dem Unternehmen, dem sie gewährt wird, einen **wirtschaftlichen Vorteil** gewährt, geeignet ist, den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, und nur **einen bestimmten Kreis von Unternehmen** begünstigt. Liegt eine Beihilfe vor, so ist zu prüfen, ob sie ausnahmsweise gerechtfertigt ist, wobei der Grund sich aus der Systematik des jeweiligen Regelungsbereichs ergeben muss, was den Kreis der anzuerkennenden Rechtfertigungsgründe deutlich einschränkt. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Prüfung einer begünstigenden steuerlichen Regelung anhand ihrer Wirkung vorzunehmen, unabhängig von ihrer Zielsetzung oder tatbestandlichen Ausgestaltung.⁵

¹ Beispielsweise Beihilfen zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) und Beihilfen für Unternehmen in strukturschwachen Gebieten.

² Vgl. beispielsweise EuGH, Urteil v. 24.7.2003 - Rs. C-280/00 „Altmark Trans“ NWB SAAAB-72695, Rz. 75 ff.; EuGH, Urteil v. 16.5.2002 - Rs. C-482/99 „Frankreich/Kommission“, NVwZ 2003 S. 461, Rz. 68 ff.; vgl. auch Cremer in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rz. 10; jeweils m. w. N.

³ Vgl. Art. 1 Buchst. a der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl EU 2015 Nr. L 248 S. 9. Eine Übersicht über laufende und abgeschlossene Beihilfenverfahren findet sich in der Online-Datenbank der Kommission unter <http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef>.

⁴ Nach der Rechtsprechung des EuGH handelt es sich dabei um zwei getrennte Kriterien, die beide erfüllt sein müssen. Für einen Überblick über die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH vgl. von Wallenberg/Schütte in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Art. 107 AEUV Rz. 32 ff., m. w. N.

⁵ Vgl. beispielsweise EuGH, Urteil v. 2.7.1974 - Rs. 173/73 „Italien/Kommission“, ECLI:EU:C:1974:71; EuGH, Urteil v. 17.6.1999 - Rs. C-75/97 „Belgien/Kommission“, EuZW 1999 S. 534; EuGH, Urteil v. 3.3.2005 - Rs. C-172/03 „Heiser“ NWB OAAAC-16938; EuGH, Urteil v. 22.12.2008 - Rs. C-487/06 P „British Aggregates/Kommission“, ECLI:EU:C:2008:757; EuGH, Urteil v. 8.9.2011 - Rs. C-279/08 P „Kommission/Niederlande“, ECLI:EU:C:2011:551; EuGH, Urteil v. 9.6.2011 - verb. Rs. C-71/09 P, C-73/09 P, C-76/09 P „Comitato ‚Venezia vuole vivere‘, Hotel Cipriani und Italgas“, ECLI:EU:C:2011:368; EuGH, Urteil v. 25.7.2018 - Rs. C-128/16 P „Kommission/Spanien“ NWB FAAAG-90221; Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl EU 2016 Nr. C 262 S. 1.

Die genannten Tatbestandsmerkmale müssen kumulativ vorliegen. Für steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten kommt nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte und der Verfahrenspraxis der Kommission im Grunde nur den Kriterien des **wirtschaftlichen Vorteils** (bei Einzelfallmaßnahmen) und vor allem der **Selektivität** Bedeutung zu. Der Umstand, dass die anderen Kriterien üblicherweise keine ernsthaft zu prüfenden Tatbestandsmerkmale darstellen, gibt zunehmend Anlass zu (berechtigter) Kritik. Stimmen in der Literatur halten ein Umdenken bei der Beihilfenprüfung für dringend notwendig. Gefordert wird auf der Grundlage eines „more economic approach“ eine Prüfung, ob – wie es Art. 107 Abs. 1 AEUV vorsieht – Handel und Wettbewerb tatsächlich beeinträchtigt sind.¹

Einstweilen frei

21–22

II. Wirtschaftlicher Vorteil

Die Gewährung eines wirtschaftlichen Vorteils durch den Staat umfasst gemeinhin jede wirtschaftliche Vergünstigung ohne angemessene Gegenleistung, die ein Unternehmen ohne Eingreifen des Staats nicht erhalten hätte.² Dabei kommt es weder auf die Art der vorteilsgewährenden Maßnahme, deren rechtliche Konstruktion noch auf eine positive Mittelübertragung an. Es reicht bereits aus, dass der Staat auf Mittel verzichtet, die er andernfalls eingenommen hätte.³ Neben den Leistungssubventionen, beispielsweise Zuschüssen oder vergünstigten Konditionen bei der Kreditgewährung, können daher auch Verschonungen in Form der Verminderung der von den Unternehmen normalerweise zu tragenden abgaberechtlichen Belastungen einen wirtschaftlichen Vorteil darstellen.⁴ Einen solchen Vorteil können sowohl gesetzlich vorgesehene Steuervergünstigungen, beispielsweise besondere Steuersätze oder Abschreibungsvorschriften, Steuerbefreiungen, die Möglichkeit steuerfreier Rücklagenbildung, der Verzicht auf die Erhebung von Abzugssteuern, besondere

¹ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten v. 16.11.2017 – Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 28 ff.; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Aufl. 2018, § 3 Rz. 209 ff.

² Vgl. nur Arhold in Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, 2. Aufl. 2018, Art. 107 AEUV Rz. 133; von Wallenberg/Schütte in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Art. 107 AEUV Rz. 46; jeweils m. w. N.

³ Vgl. nur EuGH, Urteil v. 17.11.2009 - Rs. C-169/08 „Presidente del Consiglio dei Ministri“, IStR 2010 S. 580, Rz. 56; Dobratz in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2019, Art. 107 AEUV Rz. 32; jeweils m. w. N.

⁴ Vgl. nur EuGH, Urteil v. 8.9.2011 - verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08 „Paint Graphos, Adige Carni und Franchetto“ NWB LAAAD-93890, Rz. 46, m. w. N.

Verrechnungspreisregelungen, Besteuerungsaufschübe als auch Einzelfallmaßnahmen oder die bloße Finanzverwaltungspraxis darstellen.¹

- 24 Bei der Besteuerung verhält es sich naturgemäß so, dass der Staat den Unternehmen Mittel entzieht und nicht gewährt. Für die Bestimmung des wirtschaftlichen Vorteils einer steuerlichen Maßnahme wirkt sich dieser Umstand ggf. erschwerend aus. Denn während bei offen gewährten, positiven Beihilfen für die Bestimmung des wirtschaftlichen Vorteils regelmäßig auf einen dem Unternehmen gewährten Geldbetrag oder sonstigen Vermögenswert abgestellt werden kann, lautet die Prüfungsfrage bei einer steuerlichen Maßnahme, ob diese zu einer Verringerung der normalerweise vom Unternehmen zu tragenden Belastung führt.² Es ist also ein Vergleich zu ziehen zwischen der konkreten Lage des Unternehmens ohne und mit der in Rede stehenden steuerlichen Maßnahme.³ Bei diesem Vergleich geht es (noch) nicht um die Gegenüberstellung zu anderen, vergleichbaren Unternehmen. Diese ist Teil der in einem weiteren Schritt anzustellenden Prüfung der Selektivität der Maßnahme.⁴
- 25 Eine steuerliche Maßnahme, die grds. **allen Unternehmen eine Entlastung** gewährt, bewirkt daher einen wirtschaftlichen Vorteil i. S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Ob der Vorteil eine unionsrechtswidrige Beihilfe darstellt, hängt davon ab, ob er im Vergleich der Unternehmen untereinander nur selektiv gewährt wird (hierzu sogleich). Das Vorliegen eines Vorteils wird in der Rechtsprechung regelmäßig ohne Weiteres bejaht, wenn durch eine bestimmte steuerliche Regelung oder Verwaltungspraxis ein Unternehmen finanziell bessergestellt wird als andere Unternehmen. Teilweise wird der Begünstigungscharakter steuerlicher Maßnahmen gar nicht mehr gesondert geprüft, sondern im Rahmen der Prüfung der Selektivität der Maßnahmen untersucht.⁵
- 26 Gelegentlich wird aus der Praxis die Frage herangetragen, ob und inwiefern **zielgerichtete Billigkeits- und Härtefallmaßnahmen** (abweichende Festsetzung bzw. der Erlass von Steuern aus Billigkeitsgründen, §§ 163, 227 AO) einen wirtschaftlichen Vorteil i. S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen. Der EuGH beurteilt die Marktüblichkeit – und damit den Beihilfecharakter – derartiger Maßnah-

¹ Dobratz in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2019, Art. 107 AEUV Rz. 33 ff.; Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.4, 9.13.

² EuGH, Urteil v. 19.9.2000 - Rs. C-156/98 „Deutschland/Kommission“, BStBl 2001 II S. 47, Rz. 25.

³ Dobratz in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2019, Art. 107 AEUV Rz. 56.

⁴ Siehe Dobratz in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2019, Art. 107 AEUV Rz. 56; Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.12; Schön, ZHR 193 (2019) S. 393, 403 f.; Eisendle/Heinze, ISR 2020 S. 23, 32.

⁵ Zu dieser Rechtsprechung siehe Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.11.

men in ständiger Rechtsprechung nach dem Kriterium des privaten Gläubigers.¹ Lediglich sofern das begünstigte Unternehmen die steuerliche Erleichterung in Anbetracht ihrer Bedeutung offenkundig nicht von einem privaten Gläubiger erhalten hätte, der sich in einer möglichst ähnlichen Lage befindet wie der öffentliche Gläubiger und von einem Schuldner, der sich in finanziellen Schwierigkeiten befindet, die Zahlung der ihm geschuldeten Beträge zu erlangen sucht, liegt ein beihilfenrechtlich relevanter wirtschaftlicher Vorteil vor.²

Einstweilen frei

27

III. Selektivität

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Selektivität einer steuerlichen Maßnahme **praktisch das einzige relevante Tatbestandsmerkmal** für das Vorliegen einer Beihilfe. Die anderen Merkmale haben in der Praxis der Kommission und der Rechtsprechung der Unionsgerichte keine erkennbar begrenzende Funktion.³ Eine Maßnahme ist nach dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV selektiv, wenn sie „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigt.

Einstweilen frei

29

1. Unterschiedliche Arten der Selektivität

Unterschieden wird zwischen der **materiellen** und der **regionalen/geographischen Selektivität** von Maßnahmen. Auf den Aspekt der regionalen Selektivität, also die Frage, ob eine Maßnahme nicht im gesamten Gebiet eines Mitgliedsstaats Geltung hat, wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.⁴

In materieller Hinsicht selektiv ist eine Maßnahme, wenn sie eine Besserstellung eines bestimmten Kreises von Unternehmen oder Produktionszweigen im

¹ EuGH, Urteil v. 24.1.2013 - Rs. C-73/11 P „Frucona Košice“, ECLI:EU:C:2013:32, Rz. 71 unter Verweis auf EuGH, Urteil v. 29.4.1999 - Rs. C-342/96 „Spanien/Kommission“, ECLI:EU:C:1999:210, Rz. 46; EuGH, Urteil v. 29.6.1999 - Rs. C-256/97 „DM Transport“, ECLI:EU:C:1999:332, Rz. 24; EuGH, Urteil v. 5.6.2012 - Rs. C-124/10 P „Kommission/EDF“ NWB VAAAE-11730, Rz. 78 und 103.

² So ausdrücklich EuGH, Urteil v. 24.1.2013 - Rs. C-73/11 P „Frucona Košice“, ECLI:EU:C:2013:32, Rz. 72. Vgl. hierzu auch Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.13 m. w. N.

³ Generalanwältin Kokott hat dies wie folgt ausgedrückt: „Insbesondere im Steuerrecht ist aber die Selektivität einer Regelung das entscheidende Kriterium, weil die übrigen Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV nahezu immer erfüllt sind.“ Schlussantrag der Generalanwältin Kokott v. 16.4.2015 - Rs. C-66/14 „Finanzamt Linz“, ECLI:EU:C:2015:242, Rz. 114.

⁴ Vgl. dazu ausführlich Arhold in Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, 2. Aufl. 2018, Art. 107 AEUV Rz. 532 ff.; Koenig/Förtsch in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 107 AEUV Rz. 84.

Verhältnis zu solchen Wirtschaftsteilnehmern bewirkt, die sich in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation befinden.¹ Folglich sind im Umkehrschluss Maßnahmen, die unterschiedslos für alle Unternehmen und Produktionszweige gelten, grds. nicht selektiv.² Allerdings muss die Kommission nach der Rechtsprechung des EuGH für den Nachweis der Selektivität einer Maßnahme keine typischen bzw. spezifischen Merkmale derjenigen Unternehmen identifizieren, die von der Maßnahme profitieren, und die sie von anderen Unternehmen unterscheiden, die nicht in den Genuss der Maßnahme kommen. Vielmehr genügt es, wenn die Kommission herausstellen kann, dass die Maßnahme bewirkt, dass sich die begünstigten Unternehmen in einer vorteilhafteren Lage befinden als die mit Blick auf ihre rechtliche und tatsächliche Lage vergleichbaren Unternehmen.³

- 32 Materielle Selektivität kann **de jure** oder **de facto** gegeben sein. Die de-jure-Selektivität ergibt sich unmittelbar aus den rechtlichen Kriterien für die Gewährung der Maßnahme, also beispielsweise daraus, dass die Gewährung der Maßnahme an eine bestimmte Größe der Unternehmen, eine bestimmte Rechtsform oder einen bestimmten Wirtschaftszweig geknüpft und somit nur manchen Unternehmen vorbehalten ist.⁴ Die de-facto-Selektivität⁵ liegt dagegen vor, wenn die von einem Mitgliedstaat auferlegten Bedingungen oder Hindernisse faktisch und tatsächlich verhindern, dass bestimmte Unternehmen in den Genuss der Maßnahme kommen.⁶

33–34 *Einstweilen frei*

¹ Vgl. nur EuGH, Urteil v. 21.12.2016 - verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P „World Duty Free Group, Banco Santander und Santusa“ NWB KAAAF-90792, Rz. 54; Koenig/Försch in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 107 AEUV Rz. 86 ff.

² Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI EU 2016 Nr. C 262 S. 1, Rz. 118.

³ EuGH, Urteil v. 21.12.2016 - verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P „World Duty Free Group, Banco Santander und Santusa“ NWB KAAAF-90792, Rz. 78 f.; vgl. Blumenberg, ifst-Schrift 516 (2017) S. 27 ff.

⁴ Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI EU 2016 Nr. C 262 S. 1, Rz. 121.

⁵ Vgl. dazu ausführlich Blumenberg, ifst-Schrift 516 (2017) S. 25 ff.

⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI EU 2016 Nr. C 262 S. 1, Rz. 122.

2. Prüfung der Selektivität steuerlicher Maßnahmen in drei Schritten

Um festzustellen, ob eine steuerliche Maßnahme selektiver Natur ist, ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs¹ und der Auffassung der Kommission² ein dreistufiger Prüfungsansatz durchzuführen. 35

Im **ersten Schritt** ist das **materiell-rechtliche Bezugssystem** zu ermitteln, d. h., es ist die allgemeine Steuerregelung des nationalen Rechts zu identifizieren, die die Grundregel für die steuerliche Behandlung des Sachverhalts darstellt. Nach Auffassung der Kommission setzt sich das steuerliche Bezugssystem aus der Bemessungsgrundlage, dem Kreis der Steuerpflichtigen, dem Steuertatbestand und den Steuersätzen zusammen.³ Von den Gerichten als Bezugssystem erkannt wurden u. a. das Körperschaftsteuersystem,⁴ das Mehrwertsteuersystem⁵ und das Versicherungssteuersystem.⁶ 36

Ausgehend von dem im ersten Schritt ermittelten Bezugssystem ist im **zweiten Schritt** zu prüfen, ob die in Rede stehende Maßnahme eine **Ausnahme bzw. Abweichung** von dem im ersten Schritt identifizierten Bezugssystem darstellt. Entscheidend ist dabei, ob die in Rede stehende Maßnahme zwischen sich in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation befindenden Unternehmen bzw. Produktionszweigen differenziert.⁷ Hieraus folgt, dass ein allgemein niedriger Steuersatz, wie er in Irland oder in Zypern gilt, keine Beihilfe (und auch keinen unfairen Steuerwettbewerb) darstellt. 37

Liegt eine solche Abweichung vom Bezugssystem – und damit eine Beihilfe dem Grunde nach – vor, so ist im **dritten Schritt** zu prüfen, ob eine **Rechtfertigung** vorliegt. 38

¹ EuGH, Urteil v. 18.7.2013 - Rs. C-6/12 „P“ NWB YAAAE-43180, Rz. 19; EuGH, Urteil v. 8.9.2011 - verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08 „Paint Graphos, Adige Carni und Franchetto“ NWB LAAAD-93890, EuZW 2011 S. 878, Rz. 49.

² Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl EU 2016 Nr. C 262 S. 1, Rz. 128.

³ Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl EU 2016 Nr. C 262 S. 1, Rz. 134.

⁴ EuGH, Urteil v. 8.9.2011 - verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08 „Paint Graphos, Adige Carni und Franchetto“ NWB LAAAD-93890, Rz. 50.

⁵ EuGH, Urteil v. 3.3.2005 - Rs. C-172/03 „Heiser“ NWB OAAAC-16938, Rz. 40 ff.

⁶ EuGH, Urteil v. 29.4.2004 - Rs. C-308/01 „GIL Insurance“ NWB CAAAB-72712, Rz. 75 und 78.

⁷ Für Einzelheiten vgl. Dobratz in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2019, Art. 107 AEUV Rz. 76 ff.

tigung für die in Rede stehende Maßnahme vorliegt.¹ Allerdings soll eine Rechtfertigung nur akzeptiert werden, wenn sie innerhalb des Steuersystems anhand objektiver Kriterien erfolgt und aus der Natur der Sache oder dem Aufbau des Steuersystems folgt (sog. Systemimmanenz).² Die diesbezügliche Prüfung hat vor dem Hintergrund der mitgliedstaatlichen Souveränität zu erfolgen, basiert also nicht auf einem abstrakten unionsrechtlichen Normalsteuersystem.³ Allerdings können externe politische Ziele, die dem Steuersystem nicht immanent sind, zur Rechtfertigung nicht geltend gemacht werden.⁴ Anerkannte Rechtfertigungsgründe sind beispielsweise die Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung, die Handhabbarkeit für die Verwaltung, der Grundsatz der Steuerneutralität, die Einkommensteuerprogression oder die Vermeidung der Doppelbesteuerung.⁵

- 39 Die Prüfungsschritte werfen Fragen auf, die eng miteinander verwoben und rechtsdogmatisch bislang nicht hinreichend geklärt sind. Da Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern diese unabhängig von der verwendeten Rechtstechnik nach ihren Wirkungen berücksichtigt, wird die dreistufige Analyse in bestimmten Fällen nicht angewandt. In Ausnahmefällen soll daher geprüft werden, ob die Grenzen des Bezugssystems kohärent bzw., im umgekehrten Sinne, eindeutig willkürlich oder parteiisch festgelegt worden sind, um bestimmte Unternehmen, die sich mit Blick auf die dem fraglichen System zugrunde liegende Logik in einer vergleichbaren Lage befinden, zu begünstigen.⁶

¹ Nach Kokott ist zwischen der „Systemimmanenz“ einer Maßnahme, die sich aus der Natur und dem inneren Aufbau des Steuersystems ergibt, und der eigentlichen Rechtfertigung i. S. von unionsrechtlich definierten Legal- und Ermessensausnahmen zu unterscheiden. Während die Systemimmanenz bereits das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils bzw. der Selektivität ausschließt, handelt es sich bei Legalausnahmen um Maßnahmen sozialer Art und zur Beseitigung von Schäden, die durch außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, und um Ermessensausnahmen gem. Art. 107 Abs. 3 AEUV. Siehe Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 1. Aufl. 2018, § 3 Rz. 205 f.

² EuGH, Urteil v. 26.4.2018 - verb. Rs. C-236/16 und C-237/16 „ANGED“ NWB RAAAG-84207, Rz. 30; EuGH, Urteil v. 21.12.2016 - verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P „World Duty Free Group, Banco Santander und Santusa“ NWB KAAAF-90792, Rz. 58; jeweils m. w. N.

³ Ismer/Piotrowski, *IStR* 2015 S. 257, 259.

⁴ Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, *ABI EU* 2016 Nr. C 262 S. 1, Rz. 138, m. w. N.

⁵ Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, *ABI EU* 2016 Nr. C 262 S. 1, Rz. 139, m. w. N.

⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, *ABI EU* 2016 Nr. C 262 S. 1, Rz. 129.

3. Kritik

In den letzten Jahren hat die Anzahl der von der Kommission beanstandeten mitgliedstaatlichen Steuergesetze deutlich zugenommen. Unter den aufgegriffenen Regelungen finden sich auch solche, die beihilfenrechtlich zuvor als vollkommen unverdächtig wahrgenommen wurden.¹ 43

Zurückzuführen ist diese bedenkliche Entwicklung vor allem auf zwei Faktoren: 44
 Zum einen nutzt die Kommission, wie oben gezeigt, die Beihilfenkontrolle inzwischen als machtvolles Instrument zur Bekämpfung des Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten. Zum anderen reduziert sich die Beihilfenprüfung auf die Selektivität als de facto einzig ernsthaft zu prüfendes Tatbestandsmerkmal im Rahmen eines dogmatisch fragwürdigen Bezugsrahmentests. Die Identifikation des richtigen Maßstabs (Bezugsrahmens) ist bei steuerlichen Maßnahmen schon deshalb eine Herausforderung, weil der Besteuerungsverzicht nur das Fehlen eines Eingriffs und keine positive Begünstigung darstellt.² Bei konsequenter Anwendung führt der Bezugsrahmentest dazu, dass jede normative Differenzierung, die den Kreis der anspruchsberechtigten Personen einschränkt, a priori unter Selektivitätsverdacht geraten muss. Die Folge wäre die unionsrechtliche Kontrolle der Rationalität oder Folgerichtigkeit der nationalen Steuerrechtsordnung, was weder mit dem **Grundsatz der mitgliedstaatlichen Autonomie in Steuerfragen** noch mit Sinn und Zweck des Beihilfenrechts zu vereinbaren ist.³ Der Versuch der Rechtsprechung, das im Bezugsrahmenansatz liegende Problem über die Rechtfertigungsprüfung in den Griff zu bekommen, stellt daher keine Lösung dar. Dies zeigen auch verschiedene jüngere Entscheidungen des Gerichtshofs zu Fragen des deutschen Unternehmenssteuerrechts, auf die nachfolgend noch einzugehen ist.

Die jüngere Praxis der Kommission und die Rechtsprechung zeigt zwar Anzeichen für eine Zurückhaltung bei der Prüfung steuerlicher Vergünstigungen. 45
 Solange der EuGH aber nicht auf ein rechtsdogmatisch stringentes Prüfungsschema einschwenkt, bleibt die Gefahr der überbordenden und zufälligen Regulierung der Unternehmensbesteuerung durch das Beihilfenrecht bestehen. Zutreffend wird deshalb gefordert, der Gerichtshof möge sich auf ein restriktiveres, am Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV ausgerichtetes Verständnis der

¹ Für eine Auflistung beihilfenrechtlich problematischer Vorschriften des deutschen Steuerrechts vgl. Brandau/Neckenich/Reich/Reimer, BB 2017 S. 1175, 1179 ff.

² Schön in Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 3 ff.

³ Schön, ZHR 183 (2019) S. 393, 402.

Selektivität besinnen. Dies könnte in einer **personenbezogenen Betrachtung** des Merkmals „bestimmter Unternehmen“ bestehen¹ oder darin, die aktuell kaum eine Rolle spielenden Tatbestandsmerkmale der „Verfälschung des Wettbewerbs“ und der „Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“ mit Inhalt zu füllen.²

46–48 *Einstweilen frei*

IV. Beihilfenverfahren

49 Die primärrechtlichen Rechtsgrundlagen des Beihilfenverfahrens sind in Art. 108, 109 AEUV enthalten. Nachfolgend wird das Beihilfenverfahren in seinen Grundzügen skizziert.

50 *Einstweilen frei*

1. Unionsrechtliche Grundlagen

- 51 Die Kommission überprüft nach Art. 108 Abs. 1 AEUV fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die von diesen gewährten Beihilfen und schlägt ihnen zweckdienliche Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Binnenmarkts erfordern. Maßnahmen zur Durchführung des Beihilfenverfahrens können nach Art. 109 AEUV vom Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Parlaments erlassen werden. Das Beihilfenverfahren wurde im Jahr 2015 umfassend modernisiert. Die wesentlichen Bestimmungen finden sich in der **Verfahrensordnung des Rates**³ und der **Anmelde-Durchführungsverordnung der Kommission**.⁴
- 52 Bei der Beihilfenkontrolle wird zwischen „neuen“ und „bestehenden“ Beihilfen unterschieden. Bestehende Beihilfen sind solche, die ein Mitgliedstaat vor seinem Beitritt zur EWG/EG/EU eingeführt hat, sowie von der Kommission oder vom Rat bereits genehmigte oder als genehmigt geltende Beihilfen.⁵ Neue Bei-

¹ Schön in Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 18 ff.; ders. in Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, 5. Aufl. 2016, Rz. 13-090 ff.; ders., ZHR 183 (2019) S. 393, 402.

² Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.43 ff.; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Aufl. 2018, § 3 Rz. 209 ff.

³ Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl EU 2015 Nr. L 248 S. 9.

⁴ Verordnung (EU) 2015/2282 der Kommission v. 27.11.2015 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 hinsichtlich der Anmeldeformulare und Anmeldebögen, ABl EU 2015 Nr. L 325 S. 1.

⁵ Art. 1 Buchst. b der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl EU 2015 Nr. L 248 S. 9.