



---

**Ausarbeitung**

---

**Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für Kapitalanlagen in ausländischen Briefkastengesellschaften**

**Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für Kapitalanlagen in ausländischen Briefkastengesellschaften**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 056/16  
Abschluss der Arbeit: 09.05.2016  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Fragestellung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Steuerrechtliche Regelungen zu Einkünften aus ausländischen Briefkastengesellschaften</b>	<b>4</b>
2.1.	Regelungen im Allgemeinen Steuerrecht	4
2.1.1.	§ 90 Abs. 2 und 3 Abgabenordnung	4
2.1.2.	§ 42 Abgabenordnung – Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten	6
2.2.	Regelungen im Besonderen Steuerrecht	7
2.2.1.	§ 50d Abs. 3 EStG	7
2.2.2.	§§ 8 ff. Außensteuergesetz	8
2.2.3.	Cadbury Schweppes-Urteil des EuGH	9
2.3.	Rangverhältnis des § 42 AO zu §§ 7 ff. AStG	11
<b>3.</b>	<b>(Il-)Legale Zwecke einer Investition in Briefkastengesellschaften</b>	<b>12</b>
3.1.	Steuerrechtliche Aspekte	12
3.2.	Steuerstrafrechtliche Aspekte	13
3.3.	Sonstige (legale) Zwecke	14

## 1. Fragestellung

Der Auftraggeber möchte wissen, welche steuerrechtlichen Vorschriften derzeit in Deutschland die Behandlung von sogenannten Briefkastengesellschaften regeln. Zudem sollen die legalen und illegalen Zwecke zur Errichtung einer ausländischen Briefkastengesellschaft skizziert werden.

## 2. Steuerrechtliche Regelungen zu Einkünften aus ausländischen Briefkastengesellschaften

### 2.1. Regelungen im Allgemeinen Steuerrecht

#### 2.1.1. § 90 Abs. 2 und 3 Abgabenordnung

§ 90 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) erlegt dem Beteiligten bei Vorgängen mit Auslandsbezug eine Sachverhaltsaufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht auf.<sup>1</sup> Die Norm lautet:

<sup>1</sup>Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. <sup>2</sup>Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. <sup>3</sup>Bestehen objektiv erkennbare Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Steuerpflichtige über Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in einem Staat oder Gebiet verfügt, mit dem kein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht, oder der Staat oder das Gebiet keine Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht, hat der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzbehörde die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt zu versichern und die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen; die Versicherung an Eides statt kann nicht nach § 328 erzwungen werden. <sup>4</sup>Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.

Die Norm trägt dem Umstand Rechnung, dass die Finanzbehörden im Ausland nicht hoheitlich tätig werden dürfen. Sie also selbst nicht oder nur mit nicht unerheblichen Aufwand auf dem Weg der zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe nach § 117 AO ermitteln. Der Gesetzgeber hält es in diesen Fällen für verhältnismäßig und zumutbar, den Beteiligten zu einer erhöhten Mitwirkung zu verpflichten.<sup>2</sup>

---

1 Koenig/Wünsch AO § 90 Rn. 16; abgerufen unter [www.beck-online.de](http://www.beck-online.de) [zuletzt am 02.05.2016]

2 Koenig/Wünsch: ebenda

---

„Nach Abs. 2 S. 1 hat der Beteiligte den Sachverhalt mit Auslandsbezug aufzuklären und Beweismittel zu beschaffen. Das gilt auch, wenn etwa bei einem zweigliedrigen Tatbestand der für die Anwendung der Steuerrechtsnorm maßgebliche Sachverhalt nur zum Teil einen Auslandsbezug aufweist. Diese pflichten gehen erheblich über die des Abs. 1 hinaus, denn der Beteiligte darf sich nicht auf die Amtsermittlung durch die Finanzbehörden verlassen; er muss das Beweismittel nicht nur benennen, sondern auch herbeischaffen. [...] Eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Beteiligten besteht z.B. für die Benennung des im Ausland ansässigen Leistungsempfängers (Domicilgesellschaft § 160), die Angabe und den Nachweis von Vermögen im Ausland wie Bankguthaben, die Angabe von Anschaffungskosten im Ausland beschaffter Wirtschaftsgüter oder die Vorlage von Belegen über Unterhaltsleistungen von ausländischen Arbeitnehmern an ihre Familienangehörigen im Ausland.“<sup>3</sup>

Abs. 2 S. 2 weist darauf hin, dass der Beteiligte bei Aufklärung von Auslandssachverhalten und Beweismittelbeschaffung alle tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeiten ausschöpfen muss.<sup>4</sup>

„Abs. 2 S. 3 wurde mit Wirkung vom 1.1.2010 eingeführt. Die Vorschrift bürdet dem Stpfl., der möglicherweise Kapitalvermögen in sog. Steueroasen-Ländern angelegt hat, eine erhöhte Mitwirkung bei Ermittlung des Sachverhalts auf. Derzeit hat Abs. 2 S. 3 keine praktische Bedeutung, weil es keine sog. Steueroasen iSd. S. 3 gibt.“<sup>5,6</sup>

„Abs. 2 S. 4 erlegt dem Beteiligten eine Beweisvorsorgepflicht auf. Er kann nicht geltend machen, er könne den Sachverhalt mit Auslandsbezug nicht aufklären und Beweismittel nicht beschaffen, wenn er sich bei Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen können. Bei steuerlich bedeutsamen Auslandsbeziehungen hat der Beteiligte sich rechtzeitig der Mittel zur Sachverhaltsaufklärung und der Beweismittel zu versichern.“<sup>7</sup>

§ 90 Abs. 3 AO findet in erster Linie für internationale Konzerne zur Überprüfung ihrer konzerninternen Verrechnungspreise Anwendung.<sup>8</sup>

Sämtlichen Vorschriften zur Beweismittelbeschaffung in Bezug auf Briefkastengesellschaften ist jedoch gemein, dass die Normanwendung zunächst die Kenntnis der Finanzbehörden von einem Investment des Steuerpflichtigen in derartigen Konstrukten voraussetzt. Gerade hieran fehlt es jedoch zumeist.

---

3 Koenig/Wünsch: AO, § 90 Rn. 17, a.a.O.

4 Koenig/Wünsch: a.a.O., Rn. 18

5 BMF v. 5.1.2010, BGBl. I 2010, 19 zit. Nach Koenig/Wünsch: a.a.O. Rn. 18a

6 Koenig/Wünsch: a.a.O., Rn. 18a

7 Koenig/Wünsch: a.a.O., Rn. 19

8 Koenig/Wünsch: a.a.O., Rn. 25

### 2.1.2. § 42 Abgabenordnung – Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

§ 42 AO dient der Verhinderung des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Die Norm legt in Abs. 1 fest, dass durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden kann. Hierbei besteht ein Anwendungsvorrang für Normen zur Verhinderung der Steuerumgehung in den Einzelsteuergesetzen. Ist eine derartige spezialgesetzliche Norm nicht anwendbar, so entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Ein Missbrauch nach § 42 Abs. 2 AO liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Laut ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)<sup>9</sup> zu den Kriterien für die Anwendbarkeit des § 42 AO auf sog. Briefkastengesellschaften (vom BFH werden diese Konstrukte als Basisgesellschaften bezeichnet), erfüllt die Zwischenschaltung von Basisgesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft im niedrig besteuerten Ausland den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs, wenn für ihre Zwischenschaltung in bestimmte Rechtsgestaltungen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen.<sup>10</sup> Die Rechtsprechung sei Ausdruck des Grundsatzes, dass das Steuerrecht grundsätzlich die gewählte zivilrechtliche Gestaltung respektiert; dies gelte jedoch nicht für solche Gestaltungen, die nur der Manipulation dienen. Zivilrechtliche Gestaltungen könnten der Besteuerung nur dann zugrunde gelegt werden, wenn mit ihnen ein angemessener wirtschaftlicher Zweck verfolgt werde.<sup>11</sup>

„Eine angemessene Gestaltung setzt voraus, dass die Kapitalgesellschaft eine eigene wirtschaftliche Betätigung entfaltet, insb. eigene wirtschaftliche Ziele verfolgt werden, die sich durch eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr dokumentieren. Bloße Repräsentationsaufgaben genügen ebenso wenig wie das bloße Halten von Wertpapieren<sup>12</sup> oder Beteiligungen an verbundenen Unternehmen<sup>13</sup>. Dagegen kann in dem nicht unbedeutenden Beteiligungserwerb an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften eine wirtschaftliche Betätigung liegen<sup>14</sup>. Eine eigene aktive erwerbswirtschaftliche Betätigung ist nicht unbedingte Voraussetzung, wenngleich durch sie die Entfaltung einer eigenwirtschaftlichen Tätigkeit am deutlichsten wird. Es genügt vielmehr auch

---

9 BFH I R 105/89 – Urteil vom 10.06.1992 -

10 BFH I R 105/89 Rn. 18

11 BFH I R 105/89 Rn. 18

12 BFH VIII R 41/74, BStBl. II 1977, 261

13 BFH VIII R 155/71, BStBl. II 1977, 265

14 BFH VIII R 116/72, BStBl. II 1977, 268

eine passive Vermögensverwaltung mit eigenem wirtschaftlichem Risiko<sup>15</sup>. Bei gemischten Tätigkeiten ist einheitlich zu entscheiden, ob mit der Gesamttätigkeit eigenständige wirtschaftliche Ziele verfolgt werden<sup>16</sup>. Werden weder Arbeitnehmer beschäftigt noch Büroräume unterhalten, spricht dies indiziell gegen ein eigenes Unternehmerrisiko<sup>17</sup>. Dies gilt auch, wenn die gesamten Umsätze ausschließlich durch eine inländische Niederlassung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ausgeführt werden<sup>18</sup>, soweit nicht durch die inländische Tätigkeit der Ort der Geschäftsleitung begründet wird<sup>19</sup>. Werden im Inland erzielte Einnahmen zur Vermeidung inländischer Steuer durch eine ausländische Kapitalgesellschaft durchgeleitet, greift § 42 auch dann ein, wenn es sich bei dem Sitzstaat der ausländischen Kapitalgesellschaft nicht um ein Niedrigsteuerland handelt<sup>20, 21</sup>.

## 2.2. Regelungen im Besonderen Steuerrecht

### 2.2.1. § 50d Abs. 3 EStG

„§ 50d Abs. 3 EStG schließt den Anspruch einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf Steuerbefreiung oder Ermäßigung von der Kapitalertragsteuer nach § 43b EStG oder nach einem DBA aus, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten (1) und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftlich oder sonst beachtliche Gründe fehlen (2) und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (3). Die beiden letztgenannten Tatbestandsvoraussetzungen (wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe/eigene Wirtschaftstätigkeit) müssen kumulativ fehlen, um die Steuerentlastung versagen zu dürfen. Umgekehrt bedeutet dies: Wenn die Gesellschaft eine der beiden Hürden überspringt, sie also entweder eine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet bzw. wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe ihre Einschaltung rechtfertigen, darf ihr die Entlastung nicht versagt werden.

Hält man sich den Gesetzeswortlaut des § 50d Abs. 3 EStG und die von der Rechtsprechung zu § 42 AO aufgestellten Kriterien für die Anerkennung einer ausländischen Gesellschaft vor Augen, sind die Gemeinsamkeiten evident (wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche

---

15 BFH I R 94/97, BStBl. II 2001, 222

16 BFH VII R 7/88, BStBl. II 1993, 84

17 BFH I R 40/95, BStBl. II 1997, 118

18 FG Saarl v. 7.11.2000, EFG 2001, 214

19 BFH I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411

20 BFH I R 38/00, BStBl. II 2002, 819

21 Koenig/Wünsch: AO § 42 Rn. 79 mwN

Gründe/eigenwirtschaftliche Tätigkeit). Deshalb hebt der BFH in zwei seiner jüngeren Entscheidungen<sup>22</sup> zutreffend hervor, dass § 50d Abs. 1a EStG (heute § 50d Abs. 3 EStG) unter vergleichbaren Voraussetzungen und mit im Ergebnis gleicher Zielsetzung wie § 42 AO den Anspruch einer ausländischen Gesellschaft auf Steuerentlastung versage.<sup>23</sup>

### 2.2.2. §§ 8 ff. Außensteuergesetz

Das Außensteuergesetz (AStG) enthält als „Herzstück“ die Hinzurechnungsbesteuerung in § 8 AStG. Damit soll der Verlagerung von Besteuerungssubstrat in das Ausland, durch die Beteiligung an ausländischen, meist in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisierten und niedrig besteuerten Basisgesellschaften, vorgebeugt werden. Das AStG spricht hier insoweit von Zwischengesellschaften.

„Regelungstechnisch erfolgt dies über eine Durchbrechung der Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaften (Trennungsprinzip) in der Weise, dass bestimmte von der ausländischen Gesellschaft erzielte Einkünfte den inländischen Gesellschaftern als fiktive Gewinnausschüttungen und eigene Einkünfte zugerechnet werden. Der Sachverhalt wird so besteuert, als ob die Basisgesellschaft nicht existent wäre. Nahezu alle Steuerrechte der Industrieländer verfügen über ähnliche Regelungen über die Besteuerung sog. controlled foreign companies.“<sup>24</sup>

„Dem inländischen Anteilseigner werden die nach § 7 AStG steuerpflichtigen Einkünfte auch ohne Ausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugerechnet. Der inländische Anteilseigner soll steuerlich so behandelt werden, als hätte er sich das Einkommen zum frühest möglichen Zeitpunkt ausschütten lassen. An die Stelle einer Gewinnausschüttung tritt der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG, der bei dem inländischen Anteilseigner „anzusetzen“ ist (§ 10 Abs. 1 AStG) und der zu den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehört. Der Hinzurechnungsbetrag wird von der Rechtsprechung als Quasi-Ausschüttung behandelt, die als Einkünfteerhöhungsbetrag eigener Art außerhalb der Einnahme-Überschussrechnung bzw. der Gewinnermittlung die Einkünfte erhöht. Im System der Hinzurechnungsbesteuerung bleibt die ausländische Kapitalgesellschaft das Einkünfteerzielungssubjekt, deren Einkünfte gemäß § 10 Abs. 3 AStG für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung jedoch nach deutschem Recht zu ermitteln sind.“<sup>25</sup>

---

22 BFH v. 23.10.2002, I R 39/01; BFH v. 31.5.2005, I R 74, 88/04; IStR 2005, 710

23 Hölzemann, Stefan: Neues zur steuerlichen Anerkennung ausländischer Kapitalgesellschaften – Sind eigenes Personal, eigene Geschäftsräume und eine Geschäftsausstattung noch erforderlich? In: IStR 2006, 830 (831 f.)

24 Haase: Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen; Einl. Rn. 19

25 Haase: Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen; § 10 Rn. 2

### 2.2.3. Cadbury Schweppes-Urteil des EuGH

Mit seiner Entscheidung in der Rechtssache Cadbury Schweppes vom 12.9.2006<sup>26</sup> hat sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) grundsätzlich zur Vereinbarkeit der Besteuerung sog. controlled foreign companies mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 45 und 48 EG-Vertrag) geäußert.

„Dem Ausgangsrechtsstreit lag folgender Sachverhalt zu Grunde. Die im Vereinigten Königreich ansässigen Cadbury Schweppes plc und ihre 100%ige Tochtergesellschaft Cadbury Schweppes Overseas Ltd sind mittelbar zu 100% an zwei Tochtergesellschaften mit Sitz in Irland beteiligt. Diese fungieren als Konzernfinanzierungsgesellschaften und sind vom irischen Fiskus als IFSC2-Gesellschaften anerkannt. Als solche unterliegen sie einem Körperschaftsteuersatz i. H. von 10%. Alleiniges Motiv der Gründung der beiden Tochtergesellschaften war es, in den Genuss dieser Niedrigbesteuerung zu kommen. Die britische Finanzverwaltung wendete daher die Regelungen über Controlled Foreign Companies (CFC)<sup>3</sup> an. Diese sehen vor, dass Gewinne beherrschter ausländischer Tochtergesellschaften der Muttergesellschaft zuzurechnen und bei dieser zu besteuern sind, wenn alleiniger Zweck der Gründung der Tochtergesellschaften die Vermeidung der Besteuerung von Konzerngewinnen im Vereinigten Königreich ist. Gegen diesen Bescheid klagten Cadbury Schweppes plc und Cadbury Schweppes Overseas Ltd.“<sup>27</sup>

Der EuGH sah Vorschriften wie die britische CFC-Regelungen als ein grundsätzlich legitimes Mittel an, das geeignet sei, rein künstliche Gestaltungen zu bekämpfen, deren ausschließlicher Zweck es sei, der normalerweise geschuldeten Steuer zu entgehen. Die konkrete Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung habe jedoch zu berücksichtigen, ob zu diesem Zweck im Einzelfall eine Besteuerung von Gewinnen einer Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft auch erforderlich sei. Eine Würdigung im Einzelfall dürfe sich dabei nicht auf das subjektive Element des Strebens nach Erleichterung der Steuerlast beschränken, sondern habe auch objektive Anhaltspunkte für eine rein künstliche Gestaltung mit heranzuziehen. Eine solche liege jedenfalls nicht vor, wenn die Gründung der Tochtergesellschaft mit einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen hänge und eine tatsächliche Ansiedlung erfolge. Als rein künstliche Gestaltungen blieben nur Konstruktionen bar jeder wirtschaftlichen Realität wie Briefkastengesellschaften.<sup>28</sup>

Auf Tatbestandsebene sieht der EuGH die Gründung der irischen Tochtergesellschaften als von der Niederlassungsfreiheit geschützte Tätigkeiten an. Er stellt zudem klar, dass der Umstand, dass ein Gemeinschaftsangehöriger sich in einem anderen Mitgliedstaat allein aus dem Grund niederlasse, um von der dort geltenden, für ihn vorteilhafteren Steuerrechtslage zu profitieren, für sich genommen keinen Missbrauch darstelle.

„Der Gerichtshof erteilt damit der Vorstellung eine Absage, in der grenzüberschreitenden Steueroptimierung ein missbräuchliches Verhalten zu sehen. Als - neutrales, weil nicht wertendes - gemeinsames Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen sieht er es vielmehr an, dass

---

26 EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, IStR 2006, 670

27 Axer, Georg: „Der Europäische Gerichtshof auf dem Weg zur „doppelten Köhärenz“. Eine Zukunft der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Cadbury Schweppes-Urteil“. In: IStR 2007, 162 (163)

28 Axer: a.a.O. (163)

---

sie geeignet seien, „das Recht der Mitgliedstaaten in Gefahr (zu) bringen, ihre Steuerzuständigkeit in Bezug auf die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben, und so die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten (zu) beeinträchtigen“. Diese Ausführungen implizieren, dass legitimes Ziel eines Instrumentariums wie der Hinzurechnungsbesteuerung allein die Sicherung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Staaten, nicht jedoch die Missbrauchsbekämpfung sein kann. Der EuGH erkennt damit die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten als schützenswertes Rechtsgut an. Mit der Bezugnahme auf das Hoheitsgebiet als territorialen Anknüpfungspunkt billigt er zugleich deren territorial-(global)äquivalenztheoretischen Maßstab. Die Anerkennung der wertneutralen Intention der Hinzurechnungsbesteuerung, Systemkonsequenz bei der zwischenstaatlichen Zuweisung von Steuersubstrat zu sichern, durchzieht die gesamte Entscheidung.

Eine Behinderung der Ausübung der Niederlassungsfreiheit sieht der EuGH darin, dass Vorschriften wie die britischen CFC-Regelungen der Muttergesellschaft die Gewinne ihrer ausländischen Tochtergesellschaft zurechnen und sie bei ihr einer Besteuerung unterwerfen. Die Muttergesellschaft werde damit für Gewinne einer anderen juristischen Person zur Steuer herangezogen. Dies sei geeignet, ihre Bereitschaft, eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen, zu erwerben oder zu behalten, zu beeinträchtigen.“<sup>29</sup>

Als diese Beeinträchtigung möglicherweise rechtfertigenden zwingenden Grund des öffentlichen Interesses geht der EuGH auf Rechtfertigungsebene ausschließlich auf die Bekämpfung rein künstlicher Gestaltungen ein. Eine Auseinandersetzung mit weiteren Rechtfertigungsgründen erfolgt nicht.<sup>30</sup> Bei der Bekämpfung rein künstlicher Gestaltungen wählt der EuGH eine Ausgestaltung des Rechtfertigungsgrundes, die sich nur auf extreme Ausnahmekonstellationen beschränkt.

„Der EuGH bestimmt das Merkmal der Künstlichkeit in negativer Abgrenzung zum Zweck der Niederlassungsfreiheit. Dieser bestehe darin, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaates teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen. Dies setze die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung und auf unbestimmte Zeit voraus.“<sup>31</sup>

Die Cadbury Schweppes-Entscheidung ist nur auf innergemeinschaftliche Sachverhalte anwendbar, also Funktionsverlagerungen von einem EU-Mitgliedsstaat in einen anderen Mitgliedsstaat. Für Sachverhalte mit Bezug zu Drittstaaten bleiben die Grundfreiheiten außer Betrachtung.

---

29 Axer: a.a.O.

30 Axer: a.a.O. (164)

31 EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn. 53

### 2.3. Rangverhältnis des § 42 AO zu §§ 7 ff. AStG

Der BFH vertritt die Auffassung, dass die Anwendung des § 42 AO aus logischen Gründen vorrangig vor der §§ 7 ff. AStG ist.<sup>32</sup> Eine explizite gesetzliche Regelung zum Verhältnis der Normen zueinander bestehe nicht.

Aus der Regierungsbegründung zum Entwurf des AStG<sup>33</sup> folge, dass die Bundesregierung die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG als ein zusätzliches Instrumentarium ansah, um der Nutzung von Basisgesellschaften zwecks Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile entgegenzuwirken. Dies spreche dafür, dass die Hinzurechnungsbesteuerung das schon vor dem 1. Januar 1972 geltende Instrumentarium nicht einschränken, sondern im Gegenteil mit Hilfe der Hinzurechnungsbesteuerung ausweiten wollte. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages habe sich dieser Beurteilung angeschlossen<sup>34, 35</sup>.

Der logische Vorrang des § 42 AO ergibt sich aus den unterschiedlichen Rechtsfolgen. Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG behandelt die ausländische Zwischengesellschaft als Einkünfteerzielungssubjekt, d.h. es werden die von ihr erzielten bzw. die ihr steuerlich zuzurechnenden Einkünfte aus passivem Erwerb bei dem beteiligten inländischen Gesellschafter so besteuert, als hätte die Zwischengesellschaft die von ihr erzielten Einkünfte zum frühestmöglichen Zeitpunkt ausgeschüttet.

Die Rechtsfolge des § 42 AO setzt dagegen in dem hier interessierenden Bereich logisch früher, und zwar schon bei der Einkünftezurechnung an. Nach § 42 AO werden die Einkünfte demjenigen zugerechnet, der sie bei unterstellter angemessener Gestaltung erzielt hätte. Dies schließt die gleichzeitige Zurechnung gegenüber demjenigen, der die Einkünfte tatsächlich erzielt, aus. Bezogen auf die hier zu entscheidende Rechtsfrage bedeutet dies, dass als Folge der Anwendung des § 42 AO nicht die ausländische Zwischengesellschaft, sondern die hinter ihr stehenden inländischen Gesellschafter die Einkünfte im steuerlichen Sinne erzielen. Diese Rechtsfolge schließt es aus, die Einkünfte außerdem der Zwischengesellschaft zuzurechnen, um sie auf diese Weise (noch einmal) der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen.

Entsprechend erfassen die §§ 7 ff. AStG nur solche Einkünfte aus passivem Erwerb, die unter Berücksichtigung des § 42 AO im steuerlichen Sinne der Zwischengesellschaft und nicht einer anderen Person zuzurechnen sind. Dabei setzt die logisch vorrangige Anwendung des § 42 AO voraus, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift im Einzelfall erfüllt sind. Daran fehlt

---

32 BFH, Urteil v. 10.6.1992, I R 105/89 Rn. 23

33 vgl. BT-Drs VI/2883, Rdnrn.13, 30, 83

34 vgl. zu BT-Drs VI/3537, S.1

35 BFH a.a.O. Rn. 25

es, wenn die Hinzurechnungsbesteuerung auf die Gesamtdauer der Gestaltung gesehen eine höhere inländische Steuer auslöst<sup>36</sup>.

Die logisch vorrangige Anwendung des § 42 AO setzt allerdings weiter voraus, dass die tatsächlich gewählte Gestaltung auch bei einer Bewertung am Gesetzeszweck der §§ 7 ff. AStG sich noch als ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts darstellt. Ist die gewählte Gestaltung typischer- und vom Gesetzgeber gewollter Weise nach §§ 7 ff. AStG zu besteuern, so hebt die vom Gesetzgeber mit den Vorschriften verfolgte Regelungsabsicht das Missbrauchsverdict auf.

Bei einer entsprechenden Bewertung der §§ 7 ff. AStG ist zu beachten, dass sowohl nach den Leitsätzen der Bundesregierung vom 17. Dezember 1970<sup>37</sup> als auch nach der Gesetzesbegründung der Bundesregierung<sup>38</sup> die Vorschriften auch der Bewältigung des zentralen Problems der "Steuerflucht" durch die Einschaltung sog. Basisgesellschaften dienen, wie es im Steueroasenbericht der Bundesregierung<sup>39</sup> dargestellt wurde.

Daraus muss die Schlussfolgerung gezogen werden, dass das bloße Erzielen von Einkünften aus passivem Erwerb für sich genommen nur eine Hinzurechnungsbesteuerung auslöst, jedoch noch keinen Missbrauchsvorwurf rechtfertigt.

Um § 42 AO anwenden zu können, müssen weitere Umstände hinzutreten, die die Gestaltung als Manipulation kennzeichnen. Dies kann der Charakter bloßer Domizilgesellschaften, die rein formale Natur der Einschaltung in die Einkünfteerzielung und die fehlende eigene wirtschaftliche Tätigkeit sein. Der BFH erkannte im zu entscheidenden Fall weniger einen typischerweise unter die §§ 7 ff. AStG fallenden Sachverhalt als vielmehr eine bloße Steuerumgehung. Die Anwendung des § 42 AO sei auch bei einer Bewertung der tatsächlich gewählten Gestaltung am Gesetzeszweck der §§ 7 ff. AStG gerechtfertigt.

### **3. (II-)Legale Zwecke einer Investition in Briefkastengesellschaften**

#### **3.1. Steuerrechtliche Aspekte**

Wie soeben dargestellt, bildet § 42 AO die steuerrechtliche Grenze für die Anerkennung der ausländischen Steuerpflicht von Gewinnen von Beteiligungen im steuergünstigen Ausland. Fälle, die den Tatbestand des Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO erfüllen, werden nicht

---

36 BFH-Urteil vom 12. Juli 1989 I R 46/85, BFHE 158, 224, BStBl II 1990, 113

37 Abschn. IV, 1. Gesetzesleitsatz, wiedergegeben bei Flick/Wassermeyer/Becker, Kommentar zum Außensteuerrecht, § 7 AStG, Gesetzesmaterialien

38 BT-Drs VI/2883, Rdnrn. 27 ff., 83 ff.

39 BT-Drs IV/2412

nach dem System der §§ 7 ff. AStG der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen. Diese Einkünfte werden vielmehr sofort als Einkünfte der inländischen Muttergesellschaft behandelt. Günstige steuerliche Konstellationen sind in Fällen des § 42 AO somit ausgeschlossen.

D.h., dass steuerliche Vorteile aus einer Briefkastengesellschaft hauptsächlich dann entstehen können, wenn die Existenz der Kapitalanlage in ausländische Briefkastengesellschaften gegenüber den Finanzbehörden verschwiegen wird. Sachverhalte, bei denen die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff AStG zur Anwendung kommt, werden bezüglich des Hinzurechnungsbetrags nach dem deutschen Steuerrecht besteuert, § 10 Abs. 3 AStG.

### 3.2. Steuerstrafrechtliche Aspekte

Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 AO begeht, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder steuerstempeln unterlässt und dadurch Steuern oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Die steuerstrafrechtliche Legalitätsgrenze ist in Bezug auf sog. Briefkastengesellschaften dann überschritten, wenn die daraus realisierten steuerpflichtigen Einkünfte in der deutschen Jahressteuererklärung nicht angegeben werden. Damit wird den hiesigen Finanzbehörden eine Prüfung des deutschen Besteuerungsanspruchs verwehrt und eine Festsetzung von Steuern hierauf verhindert.

Da § 370 AO ein Vorsatzdelikt ist, setzt die Erfüllung des Tatbestands zumindest Eventualvorsatz<sup>41</sup> bezogen auf alle Merkmale des objektiven Tatbestands voraus.

---

41 Der Täter handelt mit Eventualvorsatz, wenn er den Eintritt des tatbestandlichen Erfolges als möglich und nicht ganz fernliegend erkennt und damit in der Weise einverstanden ist, dass er die Tatbestandsverwirklichung billigend in Kauf nimmt oder sich um des erstrebten Zieles willen wenigstens mit ihr abfindet, mag ihm auch der Erfolgseintritt an sich unerwünscht sein. (Wessels/Beulke/Satzger, Strafr AT, 43. Auflage Heidelberg 2013, Rdn. 214)

---

Bei der Steuerhinterziehung sind auch die Teilnahmeformen der Anstiftung und Beihilfe strafbar. „Der Bundesrat ist der Auffassung, dass Finanzinstitute, die nachweislich Beihilfe zum Steuerbetrug leisten, künftig stärker zur Rechenschaft gezogen werden müssen. Der Bundesrat erwartet insbesondere, dass in das Kreditwesengesetz explizite Regelungen aufgenommen werden, die ein Vorgehen gegen Banken im Falle der systematisch betriebenen Beihilfe zur Steuerhinterziehung ermöglichen.“

Der Bundesrat hat einen entsprechenden Gesetzentwurf beschlossen (BR-Drucksache 117/14 (Beschluss)). Die Initiative wurde vom Bundestag bislang nicht aufgegriffen.“<sup>42</sup>

### 3.3. Sonstige (legale) Zwecke

Es sind weitere Motive für eine Beteiligung an Briefkastengesellschaften denkbar. So könnten Investoren ihr Vermögen nicht in Deutschland anlegen wollen. Gegebenenfalls soll auch nicht das gesamte Vermögen für deutschen Finanzbehörden erkennbar auf deutschen Konten einsehbar sein.

Allerdings sind auch bei derartigen Beweggründen die Übergänge zum illegalen Bereich fließend. Stammt das Vermögen aus illegalen Geschäften, könnte eine Strafbarkeit wegen Geldwäsche (§ 261 StGB) in Betracht kommen. Sollen gesetzliche (Unterhalts-)Ansprüche umgangen bzw. verkürzt werden, sind Betrugsdelikte (§§ 263 ff. StGB) relevant.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass das bloße Investment in sog. ausländische Briefkastengesellschaften nicht illegal ist. Allerdings können illegale Bestrebungen nicht ausgeschlossen werden, da die Intransparenz des wirtschaftlichen Berechtigten bei Briefkastengesellschaften illegale Vermögensaktivitäten spürbar erleichtert.

Ende der Bearbeitung