

VERWEIGERUNG DER KEST- ENTLASTUNG IN DEUTSCHLAND – WIDERSPRUCH GEGEN GEMEINSCHAFTSRECHT?



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich



MAG. MICHAEL EICHERT

Unternehmensberater,
Mondsee Treuhand Wiedlroither GmbH

1 DIE AUSGANGSLAGE

Das Finanzgericht (FG) Köln hatte sich in zwei Verfahren mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die vom deutschen Gesetzgeber in § 50d Abs. 3 dEStG idF des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) zur Verhinderung von Missbrauch vorgesehenen Kriterien, die eine Entlastung von der deutschen Kapitalertragsteuer (KESt) unter gewissen Umständen verweigern, mit Gemeinschaftsrecht vereinbar sind. Aufgrund bestehender Zweifel an dieser Vereinbarkeit hat das FG Köln die Frage gem. Art. 267 AEUV dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt (C-504/16, *Deister Holding*¹, und C-613/16, *Juhler Holding*²). In beiden Verfahren ging es um EU-Muttergesellschaften, die grundsätzlich die in der Mutter-Tochter-Richtlinie, 90/435/EWG (MTRL)³ vorgesehene KESt-Entlastung hätten in Anspruch nehmen können. Die MTR sieht vor, dass Dividendenflüsse einer EU-Tochter- an eine EU-Muttergesellschaft vom KESt-Einbehalt freizustellen sind, um eine Mehrfachbesteuerung innerhalb der EU zu vermeiden. Art. 1 Abs. 2 MTRL weist allerdings darauf hin, dass die MTRL der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen nicht entgegensteht. Im deutschen EStG (dEStG) findet sich eine solche Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung in § 50d Abs. 3 dEStG.

In den beiden, dem EuGH zur Entscheidung vorgelegten Fällen sind die Klägerinnen in EU-Mitgliedstaaten ansässige Kapitalgesellschaften („*Deister Holding*“ und „*Juhler Holding*“), die beim beklagten Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Erstattung

der von ihren Tochtergesellschaften einbehaltene KESt beantragt hatten. Das FG Köln sah die Anrufung des EuGH als geboten an, weil es Zweifel daran hatte, ob der in § 50d Abs. 3 EStG idF JStG 2007 vorgesehene Missbrauchstatbestand einerseits den **Vorgaben in Art. 1 Abs. 2 MTRL entspricht** und andererseits mit der **Niederlassungsfreiheit** (Art. 54 AEUV) vereinbar ist.

Auf dem Prüfstand des EuGH steht § 50d Abs. 3 dEStG idF JStG 2007. Die Bestimmung musste Deutschland mit Wirkung ab 7.12.2011 durch das BeitrUmsG⁴ ändern, weil die EU-Kommission die Bestimmung aufgrund der starren 10%-Grenze (Satz 1 Nr. 2 dEStG idF JStG 2007) als unverhältnismäßig beanstandet und im März 2010 ein offizielles Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet hatte. Der neu gefasste § 50d Abs. 3 dEStG schränkt den Anspruch einer ausländischen Gesellschaft nach §§ 43b, 50g dEStG oder einem bestimmten DBA auf Befreiung oder Ermäßigung von Kapitalertrags- oder Abzugssteuern nach § 50a dEStG nicht ein,

- soweit Personen an der deutschen Gesellschaft beteiligt sind, denen die Steuerentlastung zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten (persönliche Entlastungsberechtigung), oder
- soweit die Funktionsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 dEStG (sachliche Entlastungsberechtigung) vorliegen (unschädliche Erträge), oder
- wenn § 50d Abs. 3 Satz 5 dEStG Anwendung findet.

§ 50d Abs. 3 Z 2 dEStG, wonach auch dann die KEST-Entlastung versagt werden konnte, wenn die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10% ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielte, wurde im Zuge des BeitrUmsG eliminiert.

Im ersten Schritt hatte sich das FG mit der Frage zu befassen, ob die Neufassung des § 50d Abs. 3 dEStG tatsächlich auch auf Streitfälle vor dem Wirksamwerden der Bestimmung (2012) anwendbar ist, wie das in einem Schreiben des deutschen BMF ausgeführt wird.⁵ Das wurde allerdings vom FG Köln mit dem Hinweis abgelehnt, dass eine begünstigende Wirkung der Neufassung nur durch eine Billigkeitsmaßnahme der Finanzverwaltung im Einzelfall wirken kann, ansonsten aber auf die beiden Fälle die Fassung des § 50d Abs. 3 dEStG idF JStG 2007 zur Anwendung kommen muss.⁶

2 ENTLASTUNGSBERECHTIGUNG GEMÄSS § 50d ABS. 3 dESTG

Aus deutscher Sicht ist eine KEST-Entlastung nach Maßgabe der MTRL nur dann möglich, wenn die Voraussetzungen für eine **persönliche und eine sachlichen Entlastungsberechtigung** erfüllt sind und der in § 50d Abs. 3 dEStG idF JStG 2007 geregelte Missbrauchstatbestand nicht erfüllt ist.⁷ § 50d Abs. 3 erster Satz dEStG setzt bezüglich der **persönlichen Entlastungsberechtigung** voraus, dass an der die KEST-Entlastung begehrenden Gesellschaft keine Personen beteiligt sind, denen die KEST-Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte **unmittelbar** erzielten. Besteht einer Beteiligungskette, muss jede Gesellschaft in der Beteiligungskette persönlich entlastungsberechtigt sein.

Beispiel:

An einer niederländischen B. V. ist unter anderem auch eine Gesellschaft beteiligt, die ihren Sitz auf den Bermudas hat. An der Bermudas-Gesellschaft sind natürliche Personen beteiligt, die in den USA ansässig sind. Die fehlende persönliche Entlastungsberechtigung der Bermuda-Gesellschaft schließt einen möglichen Entlastungsanspruch eines Gesellschafters in den USA aus.

Die **sachliche Entlastungsberechtigung** war gemäß § 50d Abs. 3 dEStG idF JStG 2007 nicht gegeben, wenn

- 1) für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft **wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe** fehlten oder
- 2) die ausländische Gesellschaft **nicht mehr als 10% ihrer gesamten Bruttoerträge** des betreffenden Wirtschaftsjahres aus **eigener Wirtschaftstätigkeit** erzielt hatte oder
- 3) die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck **angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb** am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hatte.

Entscheidend sind gem. § 50d Abs. 3 zweiter Satz dEStG idF JStG ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft. So sind organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen, nicht von Bedeutung (Verbot der Merkmalsübertragung).

Von einer **„eigenen Wirtschaftstätigkeit“** iSd § 50d Abs. 3 Z 2 dEStG idF JStG 2007 ist auszugehen, wenn die Tätigkeit der Tochtergesellschaft über die reine Verwaltung von Wirtschaftsgütern (passive Beteiligungsverwaltung) hinausgeht. Voraussetzung dafür ist eine **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**. Der bloße Erwerb von Beteiligungen⁸ oder das Halten von Stammkapital oder die Vermögensverwaltung gelten aus der Sicht des BFH nicht als eigene Wirtschaftstätigkeit.⁹ Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist unter anderem dann gegeben, „...wenn Dienstleistungen gegenüber einer oder mehreren Konzerngesellschaften erbracht werden“¹⁰. Auch eine **aktive Beteiligungsverwaltung**¹¹ erfüllt die Voraussetzung einer „eigenen Wirtschaftstätigkeit“. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft geschäftsleitende Funktionen für mehr als eine Tochtergesellschaft ausübt, gekennzeichnet durch Führungsentscheidungen langfristiger Art, Grundsätzlichkeit und Bedeutung für den Bestand der Beteiligungsgesellschaft.

Das Vorliegen **wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe** setzt voraus, dass die Tochtergesellschaft durch einen für ihren Geschäftszweck angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Ein solcher Geschäftsbetrieb hat über qualifiziertes Personal, Geschäftsräume und technische Kommunikationsmittel zu verfügen.¹² Ein wirtschaftlicher Grund ist dann gegeben, wenn eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet wird oder geplant ist (z.B. Aufbau einer Holding mit aktiver Beteiligungsverwaltung). **Sonst beachtliche Gründe** können unter anderem rechtlicher, politischer oder auch religiöser Natur sein. Zu beachten ist, dass zusätzlich stets ein **angemessener Geschäftsbetrieb** vorhanden sein muss.

Die Neufassung des § 50d Abs. 3 dEStG idF BeitrUmsG unterscheidet sich von der Altfassung insofern, dass der Umstand der „eigenen Wirtschaftstätigkeit“ nicht gegeben sein muss, sofern das Tatbestandsmerkmal der **„wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe“** erfüllt ist und ein **„angemessener Geschäftsbetrieb“** vorhanden ist. In der Praxis bedeutet dies, dass der Anteil der entlastungsberechtigten Dividenden im Verhältnis der Erlöse aus eigener und anderer Wirtschaftstätigkeit zu berechnen ist.

Beispiel:

An einer ausländischen Gesellschaft sind zu 100% nicht entlastungsberechtigte Gesellschafter beteiligt. Die Gesellschaft erzielt zu 80% Erträge, die nicht aus eigener wirtschaftlicher Tätigkeit stammen, wobei für 60% dieser Erträge die Einschaltung der Gesellschaft wirtschaftlich gerechtfertigt ist. Ein für den Geschäftszweck angemessen ausgestatteter Geschäftsbetrieb liegt vor. Die dem Quellensteuerabzug unterliegenden deutschen Zahlungen sind zu 68% (= 20% [eigenwirtschaftliche Erträge] und 60% x 80% [§ 50d Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG]) entlastungsberechtigt.

3 VORLAGEANTRÄGE DES FG KÖLN

3.1 RECHTSSACHE „DEISTER HOLDING“¹³

Dem Vorlageantrag des FG Köln lag der folgende Sachverhalt zugrunde: Eine Holdinggesellschaft mit Sitz in den Niederlanden war zu 26,5% an einer deutschen Tochter-GmbH beteiligt. Gesell-

schafter der deutschen GmbH war zu 100% eine in Deutschland ansässige natürliche Person. Die Muttergesellschaft hatte in den Niederlanden Büros angemietet und beschäftigte in den Jahren 2007 und 2008 zwei Mitarbeiter. Des Weiteren hielt sie Beteiligungen an einer weiteren deutschen GmbH (33.85%), einer britischen Ltd. (100%), einer französischen (39%) S.A. und einer US Inc. (52%).

Zum Zeitpunkt der Gewinnausschüttung erfüllte die Muttergesellschaft die in § 43b Abs. 2 Sätze 1, 2 dEStG für eine mögliche KESt-Entlastung notwendige Mindestbeteiligungsquote und die notwendige Behaltdauer (§43b Abs. 2 Satz 4 dEStG 2007). Die niederländische Gesellschaft beantragte für das Wirtschaftsjahr 2007 beim BZSt die Rückerstattung der von der Tochter abgeführten Kapitalertragsteuer in der Höhe von 68.152,95€ (inkl. Solidaritätsbeitrag) (§ 43b Abs. 1, 50d Abs. 1 Satz 2 dEStG 2007). Die persönliche Entlastungsberechtigung („fiktiver Entlastungsanspruch“) gemäß § 50d Abs. 3 erster Satz dEStG war in diesem Fall nicht gegeben. Wäre der Gewinn der in Deutschland ansässigen GmbH unmittelbar an die in Deutschland ansässige natürliche Person ausgeschüttet worden, wäre die Dividende gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG in Deutschland zu versteuern gewesen. Der Gesellschafter der niederländischen Holding hatte seinen Wohnsitz in Deutschland und war demnach nach den Bestimmungen des dEStG in Deutschland **unbeschränkt steuerpflichtig** (§ 1 Abs. 1 dEStG), sodass im Falle einer unmittelbaren Einkünftezurechnung die Entlastungsvoraussetzungen des § 43b dEStG nicht gegeben gewesen wären.

Seitens der deutschen Finanzverwaltung wurde argumentiert, dass die niederländische Muttergesellschaft im Wesentlichen als „Verwalter von Wirtschaftsgütern“ agiert habe und somit die Funktion einer Holdinggesellschaft ausgeübt hätte. Somit sei das in § 50d Abs. 3 Z 2 dEStG idF JStG 2007 vorgesehene Tatbestandsmerkmal der die 10%-Schwelle überschreitenden „**eigenen Wirtschaftstätigkeit**“ nicht erfüllt gewesen. Selbst wenn man im Streitfall die Darlehensvergabe an Tochtergesellschaften als eigene Wirtschaftstätigkeit klassifizieren hätte, sei die Entlastungsberechtigung zu verweigern gewesen, da die Bruttoerträge (Zinszahlungen) im gegenständlichen Fall die 10%-Schwelle nicht überschritten hätten.

Bezüglich der **wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe** für die Zwischenschaltung der niederländischen Holdinggesellschaft führte der Beschwerdeführer die fortschreitende Internationalisierung der Unternehmensgruppe ins Treffen. Insbesondere wurden die in den Niederlanden gegebenen Finanzierungsmöglichkeiten, die dort mögliche Verlustverwertung und der bessere Zugang zu Kapitalgebern ins Treffen geführt. Aus der Sicht der Finanzverwaltung waren das jedoch keine **wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe**. Denn § 50d Abs. 3 Nr. 2 dEStG würde ausschließlich auf die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft abstellen und organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale verbundener Unternehmen außer Betracht lassen (**Verbot der Merkmalsübertragung**). Da zumindest einer der drei für die KESt-Entlastung schädlichen Tatbestands-

merkmale des § 50d Abs. 3 dEStG nicht erfüllt war, wurde der niederländischen Gesellschaft die **KESt-Entlastung** verweigert. Besonders hervorzuheben ist, dass das BZSt keinen Gegenbeweis zugelassen hat.

3.2 RECHTSSACHE „JUHLEH HOLDING“¹⁴

Die *Juhler Holding A/S* war eine in Dänemark ansässige Holdinggesellschaft, die Beteiligungen an mehr als 25 Tochtergesellschaften gehalten hatte, unter anderem an dänischen Gesellschaften und an einer in Deutschland ansässigen GmbH. Die dänische Holding hatte die finanzielle Kontrolle über den Konzern, mit dem Zweck, den Zinsaufwand zu optimieren. Die Juhler Holding A/S beschäftigte keine eigenen Arbeitnehmer und verfügte lediglich über einen Telefonanschluss und eine E-Mail-Adresse. Gesellschafter der dänischen Holdinggesellschaft war zu 100% eine in Zypern ansässige Ltd., deren Anteile wiederum zu 100% von einer in Singapur ansässigen natürlichen Person gehalten worden sind. Die für die grundsätzliche Entlastungsberechtigung nötige Mindestbeteiligung und die Mindestbehaltdauer (§ 43b Abs. 1 dEStG) waren gegeben. Allerdings wurde auch in diesem Fall von der deutschen Finanzverwaltung die Entlastungssperre gemäß § 50d Abs. 3 dEStG zur Anwendung gebracht, da der in Singapur ansässigen Person die Erstattung bzw. Freistellung nicht zugestanden wäre, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielt hätte (persönliche Entlastungsberechtigung) und die Holding als „Verwalter von Wirtschaftsgütern“ auch die sachliche Voraussetzung für eine KESt-Entlastung nicht erfüllt hatte. Darüber hatte nach Ansicht der Finanzverwaltung die dänische Holdinggesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen.

4. VERSTOSS DES § 50d Abs. 3 idF JStG 2007 GEGEN GEMEINSCHAFTSRECHT

4.1. PRIMÄRRECHT

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttung unter den **Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit** (Art. 49 AEUV) oder der **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 49 AEUV) fallen. Die Niederlassungsfreiheit kommt zur Anwendung, wenn der Inhaber einer Beteiligung einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft ausüben kann.¹⁵ Von einem „sicheren Einfluss“ kann dann ausgegangen werden, wenn der Gesellschafter mindestens zu 25% an der Tochtergesellschaft beteiligt ist¹⁶. Bei mindestens 15%iger und maximal 25%iger Beteiligung wäre die Kapitalverkehrsfreiheit anzuwenden.¹⁷

Die **Niederlassungsfreiheit** wird dann verletzt, wenn bei der Bildung des Vergleichspaares EU-Muttergesellschaft/deutsche Tochtergesellschaft zu Deutscher Muttergesellschaft/deutsche Tochtergesellschaft die EU-Muttergesellschaft bei vergleichbarem Sachverhalt gegenüber der deutschen Muttergesellschaft schlechter gestellt ist.¹⁸ Deutschland versagt ausländischen Holdinggesellschaften auf Grundlage des § 50d Abs. 3 dEStG die KESt-Entlastung indem **Missbrauch unterstellt** wird, während eine inländische Holdinggesellschaft (bedingungslos) Anspruch

auf die **Rückvergütung** der einbehaltenen dKESt hat (§ 36 Abs. 4 Satz 2 dEStG i.V.m. § 31 Abs. 1 dKStG) oder diese auf die deutsche Körperschaftsteuer **anrechnen** kann (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 dEStG i.V.m. § 31 Abs. 1 dKStG). Ausländische Gesellschaften werden dadurch davon abgehalten, eine Tochtergesellschaft in Deutschland zu gründen, zu erwerben oder zu behalten. Die Rechtsprechung des EuGH fordert bei der Anwendung typisierender Missbrauchsbestimmungen die **Möglichkeit des Gegenbeweises** und die Beachtung des **Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes**. Der Steuerpflichtige muss im Wege eines „**Motivtests**“ nachweisen können, dass das Hauptmotiv oder einer der Hauptmotive für eine Gestaltung nicht allein in der Steuererminderung gelegen war.¹⁹ Im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit ist zu berücksichtigen, dass Maßnahmen zum Schutz gegen die Steuerumgehung und Steuerermeidung zur Zweckverwirklichung geeignet und erforderlich sein müssen.²⁰ Vor diesem Hintergrund zweifelt das FG Köln daran, daran, ob die Missbrauchsvorschrift § 50d Abs. 3 dEStG idF JStG 2007 die Einschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen kann.

4.2. SEKUNDÄRRECHT

Die MTR soll die Mehrfachbesteuerung grenzüberschreitender Dividendenflüsse zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb der EU vermeiden, indem der Quellenstaat auf die Einbehaltung von KESt verzichtet und der Ansässigkeitsstaat der EU-Muttergesellschaft die Dividenden steuerfrei behandelt oder die Körperschaftsteuer, die auf den Gewinnen lastet, die den Dividenden zugrunde liegen, anrechnet. Das FG Köln zweifelt an der Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 dEStG idF JStG 2007 mit der MTR, da Deutschland entgegen den darin vorgesehenen Voraussetzungen die KESt-Freistellung versagt und aufgrund einer innerstaatlichen **Anti-Treaty/Directive-Shopping-Regelung** die KESt-Entlastung versagt.

Das FG Köln geht davon aus, dass der deutsche Gesetzgeber den in der MTR vorgesehenen **Missbrauchsvorbehalt zu weit und zu pauschal auslegt**. Dafür spricht auch, dass die MTR als oberstes Ziel dem Grundsatz der Befreiung von Kapitalertragssteuer an der Quelle folgt (Art. 5 Abs. 1 MTR). Die Unterstellung von Missbrauch (Art. 1 Abs. 2 MTR) sollte die Ausnahme sein. Die in § 50d Abs. 3 dEStG idF JStG 2007 unterstellte Missbrauchsvermutung ist hingegen für den Steuerpflichtigen nicht widerlegbar, während nach europarechtlichen Grundsätzen bei der Beurteilung der Unangemessenheit einer Gestaltung alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigt werden müssen. Insofern ist zu hoffen, dass der EuGH die EU-widrigkeit der deutschen Regelung feststellt.²¹

5 FAZIT

Auch die Neufassung des § 50d Abs. 3 dEStG kann die Zweifel des FG Köln nicht beseitigen. Wenngleich die Notwendigkeit der mindestens 10%igen eigenen Wirtschaftstätigkeit der EU-Muttergesellschaft zwar wegfallen ist, zeigt das Vergleichs paar „Deutschland-Holding versus Auslandsholding“ eine der Niederlassungsfreiheit widersprechende **Ungleichbehandlung**. Bereits in den Urteilen in den Rechtssachen „*Cadbury Schweppes*“²² und „*Thin Cap Group Litigation*“, hat der EuGH aufgezeigt, dass na-

tionale Maßnahmen zur Missbrauchsvermeidung nur dann mit dem Europarecht vereinbar sind, wenn diese „*das spezifische Ziel der Beschränkung [verfolgen], Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.*“ Eine rein künstliche Gestaltung setzt also ein „**subjektives Element**“ voraus, nämlich das „Streben nach einem Steuervorteil“, und ein objektives Element, nämlich das Fehlen „**einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung**“.²³ Insofern rechtfertigt die Inanspruchnahme relativer Steuervorteile noch keine Diskriminierung.²⁴ Auch das Schrifttum geht davon aus, dass mangels eines in der MTR zum Ausdruck gebrachten expliziten „Tätigkeitserfordernisses“ eine in einem Mitgliedstaat ansässige Holdinggesellschaft die von ihren EU-Tochtergesellschaften bezogenen Dividenden KESt-befreit beziehen kann, es sei denn, es handelt sich bei der gesamten Konstruktion in „subjektiver“ und „objektiver“ Betrachtung um eine rein künstliche Gestaltung. Durch **Verbot der Merkmalsübertragung**, der Notwendigkeit der Führung eines angemessen eingerichteten **Geschäftsbetriebs**, und durch den Ausschluss vermögensverwaltender Holdinggesellschaften von der KESt-Entlastungsmöglichkeit werden deutsche Gesellschafter anders behandelt als solche, die in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässig sind.

Es ist mit Spannung zu erwarten, ob der EuGH in den Fällen *Deister* und *Juhler Holding*, beides reine EU-Holding-Gesellschaften, das Vorhandensein wirtschaftlicher Tätigkeit im Sinne der Niederlassungsfreiheit²⁵ anerkennt bzw. die Möglichkeit eines Gegenbeweises (Motivtests)²⁶ für notwendig erachtet, um eine „rein künstliche Gestaltung“ zwecks Bewirkung eines Steuervorteils zu widerlegen. Die europaweite Dimension des Themas wird auch dadurch deutlich, dass neben den Fällen aus Deutschland beim EuGH auch französische,²⁷ belgische,²⁸ und dänische Verfahren zur gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit innerstaatlicher Missbrauchsabwehr anhängig sind. ■

1 FG Köln v. 8.7.2016, 2 K 2995/12.

2 FG Köln v. 31.8.2016, 2 K 721/13.

3 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten (ABl L 345 v. 29.12.2011, 8), geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU, ABl L 141 v. 28.5.2013, 30.

4 Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmSG) v. 7.12.2011, BGBl I 2011, 2608.

5 BMF v. 24.01.2012 - IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl 2012 I, 171.

6 FG Köln, Urt. v. 8.7.2016, 2 K 2995/12 und FG Köln, Urt. v. 31.8.2016; 2 K 721/13, Linn/Pignot, Zweifel an der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit EU-Recht, IWB 2017, 116.

7 Bendlinger, Dividenden-KESt: Die unendliche Geschichte, WT 5/6/2016, 344.

8 BFH v. 5. 3. 1986, I R 201/82, BStBl II 1986, 496.

9 BFH v. 27. 7. 1976, VIII R 55/72, BStBl II 1977, 266; BFH vom 29.7.1976, VIII R 142/73, BStBl II 1976, 263.

10 BFH v. 24.01.2012, IV B 3, S 2411/07/10016, BStBl I 2012, 171.

11 BFH 9.12.1980, VIII R 11/77, BStBl II 1981, 339.

12 BFH v. 20. 3. 2002, I R 38/00, BStBl II S. 819; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes.

- 13 FG Köln, Beschluss vom 08.07.2016, 2 K 2995/12 (EuGH-Rs. C-504/16, Deister Holding).
- 14 FG Köln, Beschluss vom 31.08.2016 – 2 K 721/13, (EuGH-Rs. C-613/16, Juhler Holding).
- 15 EuGH v. 12.12.2006, C-446/04, Test Claimants, Rn. 37 f.; EuGH 12.9.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn. 31; EuGH 17.9.2009, C-182/08, Glaxo Wellcome, Rn. 36 ff.
- 16 EuGH 10.5.2007, C-492/04, Lasertec, Rn. 21.
- 17 EuGH 19.7.2012, C-31/11, Scheunemann, Rn. 23.
- 18 EuGH 12.12.2006, C-374/04, Test Claimants, Rn. 46; EUGH 4.9.2014, C-87/13, X, Rn. 15.
- 19 EuGH 12.9.2006, C-196/04, Cadbury-Schweppes.
- 20 EuGH 11.3.2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Rn. 49; EuGH 17.7.1997, C-28/95, Leur-Bloem, Rn. 43, 48.
- 21 Linn/Pignot, Zweifel an der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit EU Recht, IWB 2017, 114.
- 22 EuGH 12.9.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn 64.
- 23 EuGH 12.9.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn 54.
- 24 Kofler, Kommentar zur Mutter-Tochter-Richtlinie, LexisNexis, 207.
- 25 EuGH 25.7.1991 in der Rechtssache C-221/89, Factortame; Rn. 20; EuGH 4.10.1991, C-246/89, Kommissi-on/Vereinigtes Königreich, Rn. 21
- 26 EuGH 12.9.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn 62.
- 27 EuGH C-6/16, Eqiom und Enka, Schlussanträge GA Kokott v. 19.1.2017; Pinetz/Plansky, Einschränkung der Voraussetzungen für die KEST-Entlastung an der Quelle, SWI 2017, 189.
- 28 EuGH C-39/16, Argenta Spaarbank.
- 29 EuGH C-116/16, T Denmark; C-117/16, Y Denmark.