

## Rücknahme der Kapitalertragsteuerentlastung durch § 50d Absatz 3 EStG verstößt gegen Unionsrecht

9. Februar 2018

Nachdem der Europäische Gerichtshof bereits eine nationale Missbrauchsvorschrift in Frankreich aufgrund einer pauschalen Missbrauchsvermutung abgelehnt hat („Eqiom und Enka“ Urteil vom 07. September 2017 C 6/16, vgl. unser **beleuchtet** vom 26. Oktober 2017), ist nun Deutschland an der Reihe. In den verbundenen Verfahren C 504/16 (Deister Holding) und C 613/16 (Juhler Holding) hat der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 20. Dezember 2017 entschieden, dass die deutsche Missbrauchsvorschrift in § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz in der Fassung des Jahres 2007 sowohl gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie als auch gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Die Entscheidung betrifft nur Veranlagungsjahre bis 2011, jedoch gibt es auch für die aktuelle Fassung erhebliche Zweifel an der Europarechtskonformität (anhängig beim EuGH C 440/17).

In den vorliegenden beiden Verfahren hatte die Finanzverwaltung jeweils die Erstattung von entrichteter Kapitalertragsteuer mit Hinweis auf den § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz in der Fassung von 2007 abgelehnt. In dem Sachverhalt zur Deister Holding war eine Holding-Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Niederlanden zu 26,5 Prozent an einer deutschen GmbH beteiligt. Der Alleingesellschafter der niederländischen Gesellschaft war eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person. Auf die geleisteten Gewinnausschüttungen der GmbH hat die deutsche GmbH Kapitalertragsteuer einbehalten und an die Steuerbehörde entrichtet. Da die niederländische Gesellschaft nach Ansicht des Bundeszentralamtes für Steuern keine eigene Wirtschaftstätigkeit im Sinne des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz-2007 ausübte, hatte sie eine Erstattung der Kapitalertragsteuer abgelehnt, wogegen die niederländische Gesellschaft klagte. Bei dem ähnlich gelagerten Fall zur Juhler Holding wurde einer dänischen Holding, deren wirtschaftlicher Eigentümer eine in Singapur ansässige natürliche Person war, die Erstattung der Kapitalertrag-

steuer auf erhaltene Gewinnausschüttungen einer deutschen Beteiligung verwehrt – ebenfalls mit dem Hinweis auf § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz-2007.

Der Europäische Gerichtshof hatte im „Eqiom und Enka“ Urteil bereits klargestellt, dass die Mitgliedsstaaten nicht einseitige restriktive Maßnahmen einführen können, die den in Art. 5 Absatz 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehenen Anspruch auf Quellensteuerbefreiungen an diversen Bedingungen knüpft. Dies ist nach Art. 1 Absatz 2 Mutter-Tochter-Richtlinie nur möglich, wenn einzelstaatliche Regelungen oder vertragliche Bestimmungen erforderlich zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen sind. Dies ist dann der Fall, wenn die Regelung rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen verhindern soll, die zu dem einzigen Zweck errichtet wurden,



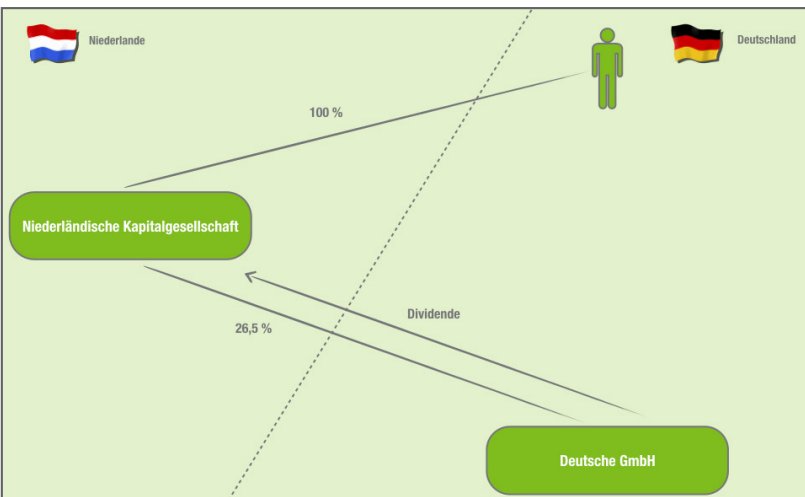
### Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [EUGH C 504/16 und C 613/16](#)
- [beleuchtet](#) vom 26. Oktober 2017



einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu erhalten. Die Regelungen des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz-2007 sind demgegenüber zu weit gefasst, da hier eine allgemeine Missbrauchsvermutung aufgestellt wird. Denn die Merkmale der Vorschrift erfassen nicht nur die erwähnten künstlichen Konstruktionen, sondern „generell jede Situation, in der Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligt sind, denen eine solche Befreiung nicht zustände, wenn sie die Gewinnausschüttungen unmittelbar bezögen“ (EuGH Urt. v. 20.12.2017 – C 504/16, C 613/16, Rz. 64).

Der Europäische Gerichtshof lehnt also den allgemeinen Kriterienkatalog des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz-2007 ab und fordert demgegenüber eine Einzelfallprüfung anhand der tatsächlichen Gegebenheiten, um eine missbräuchliche Gestaltung festzustellen. Darüber hinaus bemängelt der Europäische Gerichtshof das Fehlen einer Beweismöglichkeit für das Vorliegen von wirtschaftlichen Gründen. Im Ergebnis verletzt die Vorschrift die Mutter-Tochter-Richtlinie.



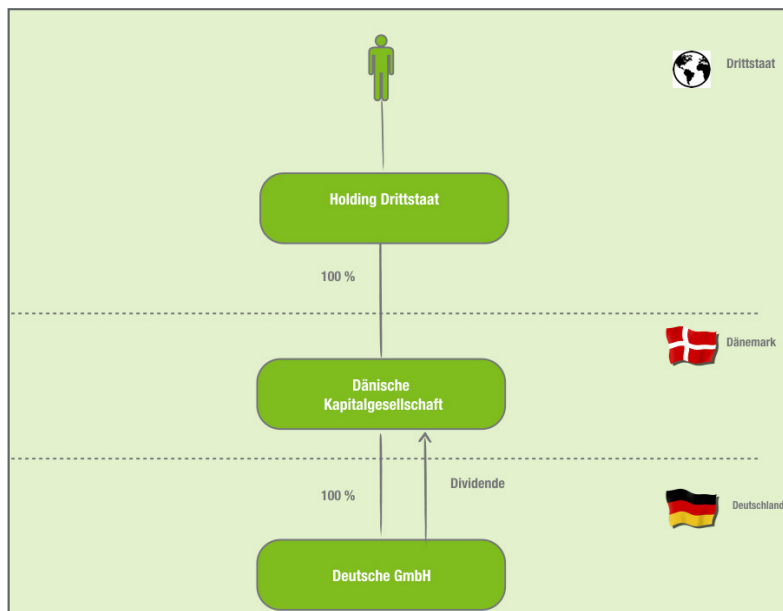
Nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs

verletzt § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz-2007 neben der Mutter-Tochter-Richtlinie ebenfalls die Niederlassungsfreiheit. Die Bestimmungen des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz-2007 betreffen nur gebietsfremde Muttergesellschaften. Diese Ungleichbehandlung kann potenziell ausländische Unternehmen davon abhalten, in Deutschland mit Tochtergesellschaften tätig zu werden. Diese Beschränkung ist nur hinnehmbar, wenn der Sachverhalt für gebietsansässige und gebietsfremde Muttergesellschaften objektiv nicht miteinander vergleichbar sind oder wenn sie durch ein zwingendes Allgemeininteresse gerechtfertigt ist. Nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs ist der Sachverhalt im In- und Ausland objektiv vergleichbar. Für das Kriterium des gerechtfertigten Allgemeininteresses gelten die vorgetragenen Gründe bei der Mutter-Tochter-Richtlinie entsprechend.

Wann eine Gestaltung als rein künstlich und damit als missbräuchlich anzusehen ist, sagt das Urteil nicht. Es sollten damit die Grundsätze aus der Cadbury Schweppes Rechtsprechung aus 2006 unverändert fortgelten. Diese haben wir in unserem **beleuchtet** vom 26. Oktober 2017 bereits vorgestellt.

Das Urteil betrifft zwar die alte Fassung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz, die bis 2011 anwendbar war. Somit ist das Urteil nur für

offene Verfahren aus diesen Veranlagungszeiträumen anwendbar. Es bestehen allerdings gute Gründe, auch an der Europarechtskonformität der seit 2012 geltende Fassung zu zweifeln. Ein Verfahren hierzu ist bereits beim Europäischen Gerichtshof anhängig (EuGH C 440/17). Auch hier wird die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer an allgemeine Kriterien geknüpft. Entsprechend zur alten Fassung ist eine eigene Wirtschaftstätigkeit der Muttergesellschaft Voraussetzung für die





Erstattung. Dabei soll das Verwalten von Wirtschaftsgütern keine eigene Wirtschaftstätigkeit begründen. Demnach unterscheidet sich die neue Regelung nicht grundlegend von der europarechtswidrigen alten Fassung. Zu Gute halten ist der neuen Regelung allerdings, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Gegenbeweises gegeben wird, was bei der alten Regelung fehlte und der Europäische Gerichtshof gerügt hatte. Trotzdem widerspricht auch die neue Fassung dem Grundgedanken des vorliegenden Urteils des Europäischen Gerichtshof, dass eine pauschale Missbrauchsvermutung nicht nach allgemeinen Kriterien aufgestellt werden kann. Es muss umgekehrt sein. Das Gesetz muss zunächst pauschal die Entlastung gewähren und darf diese nur verwehren, wenn konkret ein Missbrauch im Gesetz richtig beschrieben ist. Nach dem Ton des Urteils sollte unseres Erachtens die Beweislast für das Vorliegen eines Missbrauchs dabei bei der Finanzverwaltung liegen und nicht wie in der aktuellen Fassung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz beim Steuerpflichtigen. Daher bleiben die Zweifel an Europarechtmäßigkeit der neuen Fassung bestehen, sodass die Anwendung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz in der derzeitigen Form von den Steuerpflichtigen nicht akzeptiert werden sollte.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass der Europäische Gerichtshof klargestellt hat, dass grundsätzlich auch die Kapitalverkehrsfreiheit durch § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz-2007 eingeschränkt sein könnte. Kann nicht festgestellt werden, ob die infrage stehende Norm an einen sicheren Einfluss anknüpft (dann nur Niederlassungsfreiheit), ist das einschlägige Freiheitsrecht nach dem vorliegenden Sachverhalt zu bestimmen. Aufgrund der hohen Beteiligung (26,5 Prozent und 100 Prozent) der Muttergesellschaften war vorliegend ein sicherer Einfluss auf die Tochtergesellschaft gegeben und somit die Niederlassungsfreiheit einschlägig. Ist ein sicherer Einfluss durch die Muttergesellschaft in einem möglichen Sachverhalt nicht gegeben, ist hingegen die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig (EuGH Urt. v. 07.9.2017 - C 6/16, Rz. 41 und die dort aufgeführte Rechtsprechung). Dies ermöglicht es auch Beteiligungen aus Drittstaaten, § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz-2007 mit Hinweis auf eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit anzufechten, insofern kein sicherer Einfluss durch diese Muttergesellschaften auf die Tochtergesellschaften gegeben ist.



**Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!**



**Dr. Carsten Bödecker**  
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51  
[carsten.boedecker@bepartners.pro](mailto:carsten.boedecker@bepartners.pro)



**Carsten Ernst**  
Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52  
[carsten.ernst@bepartners.pro](mailto:carsten.ernst@bepartners.pro)



**Friederike Schmidt**  
Principalin . Steuerberaterin

Tel. +49 211 946847-60  
[friederike.schmidt@bepartners.pro](mailto:friederike.schmidt@bepartners.pro)



**Johannes Recker**  
Steuerassistent

Tel. +49 211 946847-55  
[johannes.recker@bepartners.pro](mailto:johannes.recker@bepartners.pro)



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte  
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf  
<https://www.bepartners.pro>

Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.