

Wo kein Missbrauch, da kein Ausschluss von Steuervorteilen Alles eine Frage der Substanz?

26. Oktober 2017

Mehr als zehn Jahre nach Cadbury Schweppes hatte der Europäische Gerichtshof erneut Gelegenheit, eine nationale Missbrauchsvorschrift auf den Prüfstand zu stellen. Diesmal war Frankreich an der Reihe. Die Franzosen haben eine nationale Missbrauchsvorschrift, die vergleichbar unserem § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz die Vergünstigungen der Mutter-Tochter Richtlinie in bestimmten Fällen versagt, weil die Vorschrift pauschal von einem unzulässigen „Treaty/Directive Shopping“ ausgeht. Der Europäische Gerichtshof hat erneut pauschalen Missbrauchsvermutungen eine Abfuhr erteilt.

Der Europäische Gerichtshof hatte in der Rechtssache „Ejiom und Enka“ (Urteil vom 7.9.2017, C-6/16) über eine französische Regelung zu entscheiden, die die Quellensteuerreduzierung auf null gemäß der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht gewährte, „wenn die ausgeschütteten Dividenden einer juristischen Person zufließen, die unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren in Staaten, die nicht Mitglieder der Gemeinschaft sind, ansässigen Personen kontrolliert wird, es sei denn, diese juristische Person weist nach, dass der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette nicht darin besteht, Vorteil aus den Bestimmungen des Abs. 1 (der Quellensteuerreduzierung) zu ziehen.“

Diese Regelung befand der Europäische Gerichtshof für nicht im Einklang mit der Richtlinie. Denn nach Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie dürfen nur solche einzelstaatlichen oder vertraglichen Bestimmungen angewendet werden, die zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen erforderlich sind. Diesen Anforderungen genügt die französische Regelung aber nicht. In diesem Sinne genügt eine nationale Regelung nur dann diesen Anforderungen, wenn ihr spezifisches Ziel in der Verhinderung von Verhaltensweisen liegt, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen. Eine allgemeine Vermutung für das Vorliegen von Steuerhinterziehung und Missbrauch, wie sie die französische Regelung aufstellt, kann keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ziele einer Richtlinie oder die Ausübung einer im Vertrag verbürgten Grundfreiheit beeinträchtigt.

Bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, können sich die zuständigen nationalen Behörden nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; vielmehr müssen sie den Vorgang als Ganzes individuell prüfen. Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, ginge über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen Erforderliche hinaus. Im Urteils Sachverhalt schüttete eine französische Tochtergesellschaft Dividenden an ihre 100 prozentige Muttergesellschaft in Luxemburg aus. Da diese Luxemburger Muttergesellschaft selbst jedoch zu 99 Prozent von einer Gesellschaft zyprischen Rechts gehalten wurde, die ihrerseits vollständig von einer in der Schweiz niedergelassenen Gesellschaft kontrolliert wurde, versagten die französischen Finanzbehörden die



Quellensteuerreduzierung auf null. Die Tatsache jedoch, dass die in der Europäischen Union ansässige Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von in Drittstaaten ansässigen Personen kontrolliert wird, bedeutet für sich allein nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktion vorliegt, die einzig und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurde.

Vor diesem Hintergrund dürfte auch § 50d Abs. 3 EStG nicht im Einklang mit dem Unionsrecht stehen. Denn auch die deutsche Quellensteuerentlastung wird bei Zahlungen über die Grenze ver-

neint, wenn u.a. die von der ausländischen Gesellschaft erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen. An dieser fehlt es – pauschalierend - nach dem Wortlaut des Gesetzes, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. Bereits im Mai dieses Jahres

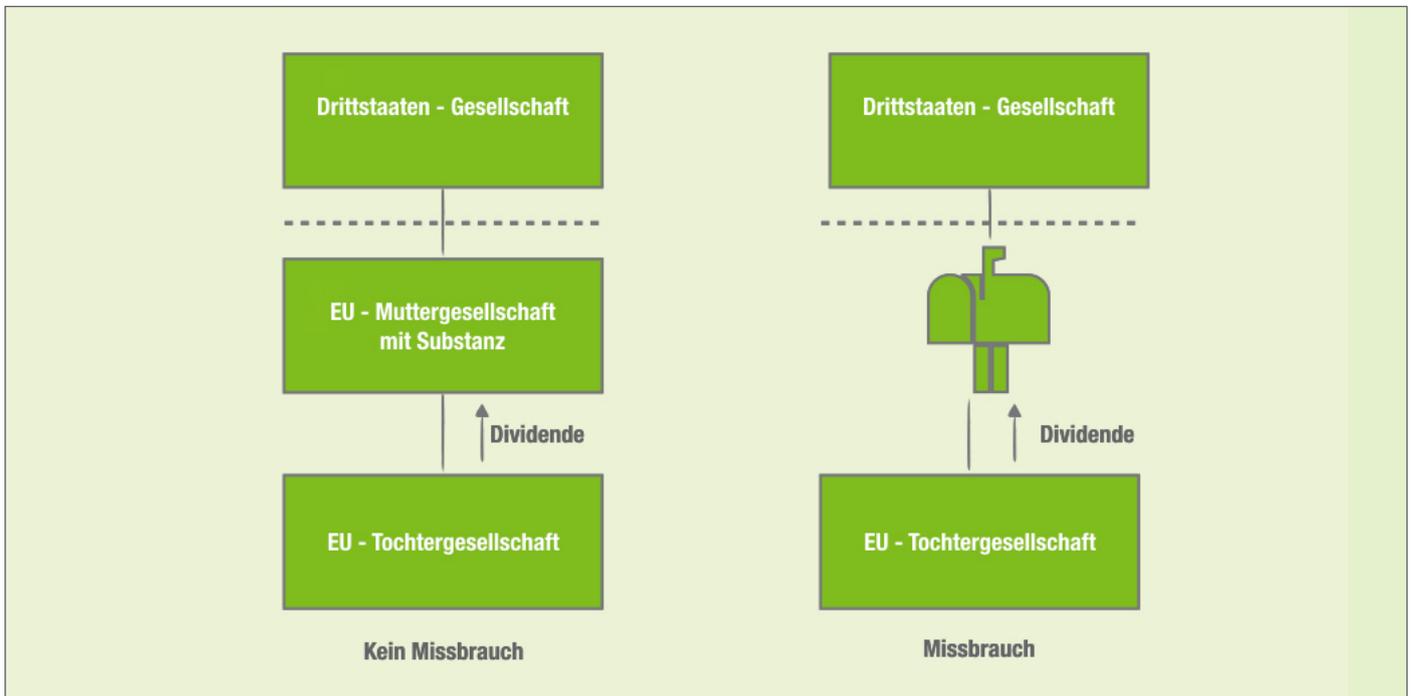
hat das FG Köln Zweifel an der Vereinbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG mit Unionsrecht geäußert und den EuGH um Vorabentscheidung ersucht (Beschluss vom 17.5.2017, 2 K 773/16).

Wann eine Gestaltung als rein künstlich und damit als missbräuchlich anzusehen ist, sagt das aktuelle Urteil nicht. Es sollten damit die Grundsätze aus der Cadbury Schweppes Rechtsprechung aus 2006 unverändert fortgelten, auf die sich der EuGH bezieht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C 196/04). Danach



Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [EuGH Egiom und Enka, Urteil vom 7.9.2017, C-6/16](#)



fehlt es an einer künstlichen Gestaltung, wenn eine Gesellschaft in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaates teilnimmt. Dies ist dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft im Aufnahmestaat tatsächlich angesiedelt ist und einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung nachgeht. Die wirtschaftliche Tätigkeit muss dabei auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbar, Anhaltspunkten beruhen, die sich auf das greifbare Vorhandensein der Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen. Der



EuGH stellt somit letztlich auf die Substanzerfordernisse ab, welche sich auf die Sach- und Personalausstattung beziehen.

Die Vermeidung von missbräuchlichen Steuergestaltungen steht auch im Mittelpunkt der gesamten Maßnahmenpakete der BEPS Initiative. Der EuGH stellt jedoch erneut klar: wo kein Missbrauch, da auch kein Ausschluss von Steuervorteilen. Im Zweifel wird es jedoch auf den Nachweis seitens des Begünstigten ankommen. Das Thema Substanz rückt damit bei mehrstöckigen Strukturen immer weiter in den Fokus.

Wir beraten Sie gern bei Ihren Beteiligungsstrukturen!

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



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-51
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater
Tel. +49 211 946847-52
carsten.ernst@bepartners.pro



Friederike Schmidt
Steuerberaterin
Tel. +49 211 946847-60
friederike.schmidt@bepartners.pro



Johannes Recker
Tel. +49 211 946847-55
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.