
Datum: 08.07.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 2 K 2995/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0708.2K2995.12.00

Tenor:

Dem EuGH werden gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

I.) Steht Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG (jetzt Art. 49 i.V.m. 54 AEUV) einer nationalen Steuervorschrift wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, die einer gebietsfremden Muttergesellschaft, deren alleiniger Anteilseigner seinen Wohnsitz im Inland hat, die Entlastung von Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen verweigert,

soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen und

(1) für die Einschaltung der gebietsfremden Muttergesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder

(2) die gebietsfremde Muttergesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt (woran es unter anderem fehlt, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt) oder

(3) die gebietsfremde Muttergesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt,

während gebietsansässigen Muttergesellschaften die Entlastung von der Kapitalertragsteuer gewährt wird, ohne dass es auf die vorgenannten Voraussetzungen ankommt?

II.) Steht Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 90/435/EWG einer nationalen Steuervorschrift wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, die einer gebietsfremden Muttergesellschaft, deren alleiniger Anteilseigner seinen Wohnsitz im Inland hat, die Entlastung von Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen verweigert,

soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten und

(1) für die Einschaltung der gebietsfremden Muttergesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder

(2) die gebietsfremde Muttergesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt (woran es unter anderem fehlt, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt) oder

(3) die gebietsfremde Muttergesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt,

während gebietsansässigen Muttergesellschaften die Entlastung von der Kapitalertragsteuer gewährt wird, ohne das es auf die vorgenannten Voraussetzungen ankommt?

Gründe:	1
A.	2
Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Rechtsvorgängerin der Klägerin im Hinblick auf Dividendenausschüttungen ihrer in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaft in 2007 ein Anspruch auf Erstattung von Kapitalertragsteuer zusteht. Dabei ist insbesondere streitig, ob § 50d Abs. 3 EStG in der ab 2007 geltenden Fassung dem entgegensteht.	3
Verfahrensverlauf	4
Die Rechtsvorgängerin der Klägerin war eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft. Sie war seit 2004 am Nennkapital der A ... GmbH (im Folgenden: A GmbH) mit Sitz in Q (Deutschland) beteiligt. Jedenfalls ab 2005 belief sich ihre Beteiligungsquote auf 26,5 %, ab 2008 auf 34,54 %. Die A GmbH ist ein operativtätiges Unternehmen in der Entwicklung, Herstellung und dem Vertrieb von Zur A-Unternehmensgruppe gehören verschiedene im Bereich der ... tätige in- und ausländische Gesellschaften.	5
Gesellschafter der Rechtsvorgängerin der Klägerin war zu 100 % Herr E, der seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland hatte.	6

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin schloss im März 2007 einen Mietvertrag mit der M BV über die Anmietung eines Büros in T (Niederlande) ab. Sie hatte in den Jahren 2007 und 2008 zwei Mitarbeiter.

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hielt neben ihrer Beteiligung an der A GmbH (mindestens seit 2005) weitere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (F ... GmbH mit Sitz in Q/BRD [33,85 %]; R Ltd, mit Sitz in G/UK [100 %]; ab 2008: W S.A., N/Frankreich [39 %] und A ... USA Inc., K/USA [52 %]). 8

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hatte der R Ltd., einer Tochtergesellschaft, ein Darlehen gewährt, das im Jahre 2006 i.H.v. 259.902 € und im Jahre 2008 i.H.v. 243.122 € validierte. Darüber hinaus hat sie im Jahre 2008 der B ... BV, die zum A Konzern gehörte, ein Darlehen i.H.v. 194.007 € gewährt. 9

Die A GmbH beschloss mit Datum vom 19. November 2007 unter anderem, einen Gewinn i.H.v. 322.999,76 € an die Rechtsvorgängerin der Klägerin auszuschütten. Sie behielt hierauf Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 68.152,95 € (KapEst i.H.v. 64.599,95 € zzgl. SolZ i.H.v. 3.553,00 €) ein und führte diese am 22. November 2007 an das Finanzamt V ab. 10

Antrags- und Einspruchsverfahren 11

Mit Antrag vom 16. Mai 2008 (Posteingangsdatum: 19. Mai 2008) begehrte die Rechtsvorgängerin der Klägerin im Hinblick auf die Ausschüttung vom 19. November 2007 die Freistellung von der deutschen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag gemäß § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. § 43b EStG i.H.v. 68.152,95 €. 12

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2009 lehnte der Beklagte die begehrte Kapitalertragsteuererstattung ab und begründete dies damit, dass im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG angeforderte Unterlagen bzw. Informationen nicht eingereicht worden seien. 13

Der hiergegen fristgemäß eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 5. September 2012 als unbegründet zurückgewiesen. 14

Gegen die Einspruchsentscheidung erhob die Klägerin fristgemäß Klage. 15

Klageverfahren: Beteiligtenvortrag 16

Im Zusammenhang mit den Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG 17

trägt die **Klägerin** vor, dass die Struktur der Unternehmensgruppe darauf beruhe, dass sich mit der fortschreitenden Internationalisierung der A-Unternehmensgruppe die Frage gestellt habe nach dem organisatorisch und betriebswirtschaftlich sinnvollsten Standort für eine Holdinggesellschaft, unter der die in- und ausländischen Unternehmen der A-Gruppe gebündelt werden sollten. Insbesondere im Hinblick auf etwaiges benötigtes Risikokapital sei von einem deutschen Holding-Standort Abstand genommen worden, da gegenüber dem Standort Niederlande in Deutschland in 2004/2005 deutlich schlechtere Finanzierungsmöglichkeiten bestanden hätten. Zudem sollten eigenständige Verluste der Auslandsgesellschaften nicht mehr unterhalb einer deutschen Gesellschaft gezeigt werden. Die Einrichtung von zwei niederländischen Holdinggesellschaften habe bezweckt, neben dem den Einfluss von Herrn E sichernden H-Strang (Rechtsvorgängerin der Klägerin) einen weiteren gesellschaftsrechtlichen Strang zu etablieren, über den gegebenenfalls neue Kapitalgeber oder Gesellschafter angeworben werden könnten. Insoweit sei im Konzern 18

neben der Rechtsvorgängerin der Klägerin auch die O NV (Niederlande) als Holdinggesellschaft eingesetzt worden. Hintergrund der Zwischenschaltung der O NV sei zudem gewesen, durch die geographische Nähe und gute Anbindung das Süd- und Mittelamerikageschäft besser bedienen zu können. Zudem sollte durch die Zwischenschaltung der O NV die eigentliche Anteilseignerstruktur für verkaufsinteressierte Wettbewerber möglichst anonym gehalten werden.

Der **Beklagte** trägt vor, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG im Streitfall erfüllt seien. 19

Im Hinblick auf die Frage der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit 20

trägt die **Klägerin** vor, dass sie - bzw. ihre Rechtsvorgängerin - berechtigt sei, sich auf die Niederlassungsfreiheit zu berufen. 21

Indem das deutsche Steuerrecht mit § 50d Abs. 3 EStG für ausländische Muttergesellschaften besondere Voraussetzungen für die Entlastung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen in Deutschland ansässiger Tochtergesellschaften vorsehe, denen inländische Muttergesellschaften nicht unterliegen würden, bewirke § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 eine Ungleichbehandlung der Besteuerung von Dividenden je nach dem Ort des Sitzes der Muttergesellschaft und damit eine Beschränkung ihrer Niederlassungsfreiheit. 22

Im Streitfall ergebe sich durch § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden, je nachdem, ob die Muttergesellschaft gebietsansässig oder gebietsfremd sei. Dies benachteilige insbesondere funktionsschwache Gesellschaften. Die inländische funktionsschwache Muttergesellschaft könne wegen § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG die einbehaltene Kapitalertragsteuer entweder auf die eigene Körperschaftsteuerschuld anrechnen lassen (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) oder sie sich vergüten lassen (vgl. § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG), ohne die zusätzliche Hürde des § 50d Abs. 3 EStG nehmen zu müssen. Missbrauchsmaßstab für die Zwischenschaltung einer inländischen Muttergesellschaft sei allein § 42 AO, der jedoch bisher – soweit ersichtlich – von der Rechtsprechung in keinem Fall zur Verweigerung der Anrechnung bzw. Vergütung der Kapitalertragsteuer bei einer dauerhaft zwischengeschalteten Muttergesellschaft herangezogen worden sei (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 23. Oktober 1996 – I R 55/95, BStBl II 1998, 90). Die an funktionsschwache EU-Muttergesellschaften ausgeschütteten Dividenden würden hingegen bei Eingreifen des § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 nach den deutschen Steuervorschriften insofern mehrfach belastet, als sie einmal im Rahmen der Körperschaftsteuer zulasten der gebietsansässigen Tochtergesellschaft, die diese Dividenden ausschütte, und ein zweites Mal im Rahmen der Quellensteuer, der die diese Dividenden beziehende gebietsfremde funktionsschwache Muttergesellschaft bei Eingreifen des § 50d Abs. 3 EStG ohne Entlastungsmöglichkeit unterliege, steuerlich erfasst würden. 23

Dies führe zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, denn § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 mache die Ausübung der Niederlassungsfreiheit für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften, die aufgrund ihrer Tätigkeit bzw. Substanz wegen § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 keine Entlastung der Kapitalertragsteuer erhalten würden, weniger attraktiv; diese könnten infolgedessen auf den Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in Deutschland verzichten. 24

Der **Beklagte** trägt vor, dass soweit die Klägerin hinsichtlich der Frage einer Verletzung europarechtlicher Grundfreiheiten auf den Vergleich mit rein innerdeutschen Fallkonstellationen abstelle, sich dieser Aspekt lediglich dann zu Gunsten der Klägerin auswirke, wenn die Grundfreiheitsverletzung nicht zu rechtfertigen sein sollte.

Zur zentralen Streitfrage, ob die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt ist,

26

trägt die **Klägerin** vor, dass im Streitfall als rechtfertigendes öffentliches Interesse die Verhinderung von Missbräuchen in Betracht komme. Sie trägt hierzu unter Berufung auf EuGH-Rechtsprechung vor, dass § 50d Abs. 3 EStG unverhältnismäßig ausgestaltet sei.

27

Auch bei Forderung einer „tatsächlichen Ansiedlung“ der Muttergesellschaft stelle sich die Frage, welchen Substanz- und Ressourcenanforderungen die EU-Muttergesellschaft im Einzelnen genügen müsse. Die Substanzanforderungen würden von den Gegebenheiten abhängen, wozu gerade die besondere Funktion der Muttergesellschaft gehöre. Bei entsprechender Funktion, z.B. als Finanzierungs-, Kapitalanlage- oder Holdinggesellschaft, seien die Substanz- und Ressourcenanforderungen funktionsgerecht spürbar gemindert. Als Holdinggesellschaft bedürfe es bei ihr nur minimaler Ressourcen- und Substanzanforderungen, die sie ohne weiteres erfülle. Da die Gesellschaft im Übrigen aber auf Dauer angelegt sei und für ihre Zwischenschaltung außersteuerliche Gründe bestehen würden, sei sie, die Klägerin, auch anhand dieser Maßstäbe nicht als künstliche Gestaltung bar jeder wirtschaftlichen Realität einzustufen.

28

§ 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 stelle – anders als bei inländischen Muttergesellschaften – weitaus höhere Anforderungen an die steuerliche Anerkennung der ausländischen Muttergesellschaft und gehe damit über das gemeinschaftsrechtlich Zulässige weit hinaus. Im Verhältnis zu den vom Gemeinschaftsrecht aufgestellten Anforderungen weiche § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 so erheblich ab, dass er insgesamt im Wege des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts unanwendbar bleiben müsse.

29

Der **Beklagte** trägt dagegen vor, dass die Klägerin bzw. ihre Rechtsvorgängerin durch die Versagung der Kapitalertragsteuererstattung nicht ungerechtfertigt in ihren europarechtlichen Grundfreiheiten verletzt werde.

30

Denn sowohl der europäische Richtliniengeber als auch der EuGH hätten Ausnahmetatbestände benannt, unter denen die Einschränkung von europarechtlichen Grundfreiheiten gerechtfertigt sei. Hierzu würden Fälle gehören, in denen mithilfe einer rechtlichen Konstruktion angestrebt werde, ansonsten nicht zustehende steuerliche Vorteile zu erlangen, die dem Zweck der zugrundeliegenden Norm entgegenstehen würden (vgl. Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie).

31

Der deutsche Gesetzgeber habe als Prävention gegen derartige missbräuchliche Gestaltungen neben dem universell anzuwendenden § 42 AO als lex specialis § 50d Abs. 3 EStG etabliert.

32

Im Hinblick auf die Frage eines Verstoßes gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL)

33

trägt die **Klägerin** vor, dass § 50d Abs. 3 EStG nur dann von der Ermächtigung des Art. 1 Abs. 2 MTRL gedeckt sei, wenn und soweit er Missbräuche im Sinne von Art. 1 Abs. 2 MTRL erfasse. Dies sei jedoch nicht der Fall.

34

35

Bei der Beurteilung des dem Art. 1 Abs. 2 MTRL zu Grunde liegenden Missbrauchsverständnisses seien die Besonderheiten zu berücksichtigen, die sich insbesondere aus der Entstehungsgeschichte der MTRL ergeben würden. Hierbei sei zu sehen, dass die Richtlinie selbst weder an die Mutter- noch an die Tochtergesellschaft besondere Substanzanforderungen stelle und auch keine besonderen Tätigkeitsvoraussetzungen enthalte.	
Der Beklagte trägt vor, dass § 50d Abs. 3 EStG als Anti-Missbrauchs-Norm gerechtfertigt sei.	36
Darüber hinaus wird zwischen den Beteiligten diskutiert, ob § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung von 2007 oder 2012 anzuwenden sei.	37
Die Klägerin trägt hierzu vor, dass im Streitfall nicht die ab 2012 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG zur Anwendung gelange. Das insoweit allein maßgebliche Gesetz biete hierfür keine Grundlage.	38
Der Beklagte trägt hingegen vor, dass im Streitfall die 2012 geltende Fassung zu Grunde zu legen sei, da diese auf alle nach diesem Stichtag noch offenen Fälle anzuwenden sei. Insoweit beruft sich der Beklagte auf entsprechende BMF-Schreiben von 2012.	39
Im Hinblick auf eine Anwendbarkeit von § 42 AO	40
trägt die Klägerin vor, dass es nicht zu beanstanden sei, den für inländische Muttergesellschaften geltenden § 42 AO auch auf die Zwischenschaltung von EU-Muttergesellschaften anzuwenden. Ihrem Entlastungsanspruch stehe § 42 AO jedoch nicht entgegen. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung des BFH letztlich noch nie eine auf Dauer angelegte Zwischenschaltung inländischer Kapitalgesellschaften als Rechtsmissbrauch qualifiziert habe, wenn ein Steuerpflichtiger – aus welchen Gründen auch immer – zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schalte und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen ziehe.	41
Soweit der Beklagte von einem Gestaltungsmissbrauch ausgehe, übersehe er, dass am Ende der Beteiligungskette über ihrer, der Klägerin, Rechtsvorgängerin eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person stehen würde.	42
Der Beklagte trägt hingegen vor, dass – ungeachtet § 50d Abs. 3 EStG – jedenfalls auch ein Fall des § 42 AO gegeben sei.	43
Im Streitfall werde im Ergebnis aus Eigenkapital einer deutschen Kapitalgesellschaft via Ausschüttung an eine Finanzierungsgesellschaft in den Niederlanden und deren Rückgewähr an das deutsche Unternehmen in Gestalt eines Darlehens Fremdkapital generiert. Die daraus resultierenden Zinszahlungen seien Betriebsausgaben der darlehensempfangenden Gesellschaft. Die Betriebseinnahmen durch die Zinszahlungen würden aber auf niederländischer Seite nur in unwesentlicher Höhe versteuert.	44
Wäre die Klägerin mit vergleichbarer Struktur in der Bundesrepublik Deutschland gegründet worden, wären die klagebefangenen Gewinnausschüttungen im Wege des § 8b KStG im Ergebnis auf ihrer Ebene von Abzugssteuern freigestellt und bei Ausschüttungen an eine natürliche Person als Anteilseigner der Einkommensteuer unterworfen worden. Diese mit der Mutter-Tochter-Richtlinie – MTRL – bezweckte Besteuerung auf Ebene der Einkommensteuer scheine infolge der hier gewählten Gestaltung nicht sichergestellt.	45
Anträge	46

Die Klägerin beantragt,	47
1.) den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 8. Oktober 2009 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 29. August 2012 zu verpflichten, deutsche Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. § 43b EStG i.H.v. insgesamt 126.019 Euro (= KapEst i.H.v. 119.448,97 € zzgl. SolZ i.H.v. 6.569,69 €) zu erstatten;	48
2.) hilfsweise die Sache dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 267 AEUV zur Klärung der in der Klagebegründung vom 30. Januar 2013 (Seite 28) dargelegten Fragen vorzulegen.	49
Der Beklagte beantragt,	50
die Klage abzuweisen.	51
B.	52
Das Klageverfahren wegen Erstattung von Kapitalertragsteuer wird ausgesetzt. Es wird gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV die Vorabentscheidung des EuGH über die im Tenor des Beschlusses genannten Rechtsfragen eingeholt.	53
Die Anrufung des EuGH ist gemäß Art. 267 AEUV geboten, weil das Verständnis der Niederlassungsfreiheit nach Art. 54 AEUV (ex-Art. 48 EG) sowie des Begriffs des Missbrauchs im Sinne von Art. 1 Abs. 2 MTRL in entscheidungserheblicher Weise zweifelhaft sind.	54
Entscheidend für den Ausgang des Klageverfahrens ist, ob die vom deutschen Gesetzgeber in § 50d Abs. 3 EStG 2007 zur Verhinderung von Missbrauch aufgestellten Kriterien, die zu einer Versagung der Erstattung bzw. Freistellung von Kapitalertragsteuer führen, mit EU-Recht vereinbar und folglich anwendbar sind.	55
I. Rechtliche Grundlagen der Kapitalertragsteuererstattung	56
Den Vorlagefragen liegt folgender nationaler rechtlicher Rahmen zugrunde:	57
1. Im Fall von Gewinnausschüttungen erzielt der im Ausland ansässige Gesellschafter – hier die Rechtsvorgängerin der Klägerin – Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5a EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Dabei wird die Einkommensteuer gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (bei einer Kapitalgesellschaft wie im Streitfall: i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG) durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben.	58
Gemäß § 43b Abs. 1 EStG wird auf Antrag die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne der § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die einer Muttergesellschaft, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hat, aus Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft zufließen, nicht erhoben. Muttergesellschaft im Sinne des Absatz 1 ist nach § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG (2007) eine Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz bezeichneten Voraussetzungen erfüllt und nach Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe a der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129), im Zeitpunkt der Entstehung der	59

Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG (2007) nachweislich mindestens zu 15 % unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft (Mindestbeteiligung) beteiligt ist. Weitere Voraussetzung ist nach § 43b Abs. 2 Satz 4 EStG (2007), dass die Beteiligung nachweislich ununterbrochen zwölf Monate besteht.

Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen, u.a. nach § 43b EStG nicht besteuert werden, so kann der Gläubiger der Kapitalerträge gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beanspruchen. 60

2. Der Erstattungs- bzw. Freistellungsanspruch ist indes unter bestimmten Voraussetzungen ausgeschlossen. So sieht § 50d Abs. 3 EStG (2007) folgendes vor: 61

Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und 62

- 1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder 63
- 2. die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder 65
- 3. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. 66

²Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. ³An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. ⁴Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten. 67

II. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen 68

Die Vorlagefragen sind entscheidungserheblich. 69

1. Vorbehaltlich § 50d Abs. 3 EStG 2007 liegen die sonstigen Voraussetzungen für die von der Klägerin geltend gemachte Kapitalertragsteuererstattung nach § 50d Abs. 1 Satz 2, § 43b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG 2007 vor. 70

Die Klägerin war im streitigen Zeitraum eine Muttergesellschaft i.S.d. § 43b Abs. 2 EStG (2007) ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Die Gewinnausschüttungen ihrer inländischen Tochtergesellschaft, der A GmbH, stellen Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, mit denen die Klägerin gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5a EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die A GmbH als Tochtergesellschaft hat die hierauf entfallende Kapitalertragsteuer im Wege des Quellensteuerabzugs gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG einbehalten und abgeführt. Die Klägerin war im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG 2007 71

bzw. im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zu 26,5 % an der A GmbH mit Sitz in Q beteiligt und erfüllte damit die gesetzliche Mindestbeteiligungsquote gemäß § 43b Abs. 2 Sätze 1, 2 EStG i.H.v. 15 %. Die Beteiligung bestand nachweislich ununterbrochen 12 Monate (§ 43b Abs. 2 Satz 4 EStG 2007). Schließlich hat die Klägerin beim Beklagten auch den Antrag gestellt, die bei der Gewinnausschüttung von ihrer Tochtergesellschaft einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer zu erstatten (§§ 43b Abs. 1, 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2007).

2. Angesichts dessen hängt der von der Klägerin geltend gemachte Kapitalertragsteuererstattungsanspruch davon ab, ob die Missbrauchsregelung des § 50d Abs. 3 EStG 2007 zur Anwendung gelangt oder aufgrund eines Verstoßes gegen EU-Recht nicht anzuwenden ist. 72

a. Die Klägerin erfüllt die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG 2007, so dass ihr unter Anwendung dieser Regelung die Kapitalertragsteuererstattung zu versagen wäre. 73

aa. An der Rechtsvorgängerin der Klägerin als ausländischer Gesellschaft war zu 100 % Herr E beteiligt, dessen Wohnsitz sich in der BRD, also im Inland, befand bzw. befindet. Wäre die Gewinnausschüttung der A GmbH unmittelbar an ihn erfolgt, wäre der Gewinn bei ihm als Kapitalertrag im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern gewesen. Ihm hätte als unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Person i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG keine Erstattung oder Freistellung zugestanden. Er hätte weder die Voraussetzungen des § 43b EStG noch die eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erfüllt. 74

Dass Herr E bei einer unmittelbaren Beteiligung an der A GmbH berechtigt gewesen wäre, die Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf seine Einkommensteuer anzurechnen und dies bei wirtschaftlicher Betrachtung einer Erstattung grundsätzlich gleichsteht, ändert hieran nichts. Denn die Anrechnung der Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist nicht vom Tatbestand des § 50d Abs. 3 EStG erfasst und schließt dessen Anwendung folglich nicht aus. 75

bb. Die übrigen Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG 2007, also § 50d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-3 EStG 2007, müssen nicht kumulativ vorliegen, sondern für die Versagung der Kapitalertragsteuererstattung reicht es aus, wenn eine dieser Alternativen erfüllt ist. Wenn eine der Alternativen erfüllt ist, unterstellt der Gesetzgeber – ohne Möglichkeit des Gegenbeweises – eine missbräuchliche Rechtsgestaltung. Das bedeutet umgekehrt, dass sämtliche Voraussetzungen vorliegen müssen, um dem Missbrauchsvorwurf zu entgehen und die Kapitalertragsteuererstattung zu erlangen. Die Gesellschaft muss den „Drei-Faktoren-Test“ (vgl. Hahn-Joecks, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d, Rn. E 65; Gosch, DStJG 36, 2013, Seite 201, 219) bestehen, um von der Steuer entlastet zu werden. 76

(1) Im Streitfall erfüllte die Rechtsvorgängerin der Klägerin die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG 2007. 77

(a) Hiernach wird vorausgesetzt, dass die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielte. Wurden nicht mehr als 10% der gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt, indiziert dies nach § 50d Abs. 3 EStG 2007 einen Missbrauch mit der Rechtsfolge der Versagung der Steuerentlastung. Die ausländische Gesellschaft hat hierbei nicht die Möglichkeit, den Gegenbeweis anzutreten. 78

- (aa) Das Gesetz definiert nicht, welche Voraussetzungen eine wirtschaftliche Tätigkeit erfüllen muss. Es enthält lediglich eine Negativabgrenzung in § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG 2007. Hiernach fehlt es an einer eigenen Wirtschaftstätigkeit, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. 79
- (bb) Das Tatbestandsmerkmal der „Verwaltung von Wirtschaftsgütern“ ist sehr weit gefasst. Eine vermögensverwaltende Tätigkeit ist gegeben, wenn die Einkünfte aus der Tätigkeit isoliert betrachtet als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG oder aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG einzuordnen ist (vgl. Frotscher, EStG, § 50d Rn. 87). Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung Einkünfte von der Entlastungsmöglichkeit ausschließen, die letztlich nicht „am Markt“ erzielt werden, also nicht aus der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (BT-Drucks. 16/2712, Seite 60). Der Gesetzgeber geht davon aus, dass es sich dabei regelmäßig um Einkünfte aus der Vermögensverwaltung bzw. der Verwaltung von Wirtschaftsgütern handelt. 80
- Als Verwaltung von Wirtschaftsgütern sieht der Gesetzgeber ausdrücklich auch das Halten von Anteilen an einer oder mehreren Gesellschaften (BT-Drucks. 16/2712, Seite 60). Nicht um Vermögensverwaltung, sondern um eigene Wirtschaftstätigkeit handelt es sich – zumindest nach der Intention des Gesetzgebers –, soweit geschäftsleitende Funktionen im Zusammenhang mit den jeweiligen Beteiligungen ausgeübt werden. Eine Geschäftsleitung liegt vor, wenn zu dem Halten der jeweiligen Beteiligung noch eine Managementtätigkeit hinzukommt. Zwingende Voraussetzung ist jedoch eine tatsächliche Managementtätigkeit für mehr als eine Untergesellschaft (BT-Drucks. 16/2712, Seite 60). Diese Intention des Gesetzgebers findet sich jedoch nicht im Gesetzeswortlaut wieder, da dieser insoweit keine Einschränkung enthält. 81
- (cc) Angesichts dessen ist neben der rein passiven Verwaltung von Wirtschaftsgütern hiernach auch die aktive Verwaltung von Leasing-, Vermietungs-, Holding-, Kapitalanlage- oder Finanzierungsgesellschaften als „schädliche“ Verwaltung von Wirtschaftsgütern i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG anzusehen, so dass diese Tätigkeiten keine eigene Wirtschaftstätigkeit i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellen und zum Ausschluss der Kapitalertragsteuererstattung führen. 82
- (dd) Bei der Prüfung der eigenen Wirtschaftstätigkeit sind Wirtschaftstätigkeiten von anderen Konzerngesellschaften nicht zu berücksichtigen. Dies folgt aus § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG. Zum Teil wird vertreten, dass insoweit ein Rückgriff auf Satz 2 nicht erforderlich sei, da nach § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG auf die eigene Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft abgestellt wird, eine Zurechnung der Tätigkeiten anderer Konzerngesellschaften also schon nach diesem Wortlaut ausgeschlossen sei (vgl. Frotscher, EStG, § 50d Rn. 82b). 83
- (ee) Maßgeblich sind die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit „im betreffenden Wirtschaftsjahr“. Im Erstattungsverfahren ist dies das Jahr des Zuflusses (vgl. Cloer/Hagemann, in Bordewin/Brandt, EStG, § 50d Rn. 187; Frotscher, EStG, § 50d Rn. 83c, 105). 84
- (b) Im Streitfall sind die Voraussetzung des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt, da die Klägerin nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres 2007 aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielte. 85
- (aa) Sie erzielte im betreffenden Zeitraum keine Erträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit i.S.d. § 50d Abs. 3 EStG. Denn sie übte die Funktion einer 86

Holdinggesellschaft aus. Ihre Tätigkeit bestand darin, Beteiligungen an Gesellschaften zu halten. Hierbei handelt es sich um die Verwaltung von Wirtschaftsgütern i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG und damit um keine eigene Wirtschaftstätigkeit i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG.

(bb) Selbst wenn man im Streitfall die Darlehensvergabe der Klägerin an die R Ltd. als eigene Wirtschaftstätigkeit würdigen wollte, würden die Zinserträge der Klägerin unter Zugrundelegung der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 2007 nicht mehr als 10% ihrer gesamten Bruttoerträge darstellen. Auch insoweit wäre gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG kein anderes Ergebnis zu begründen. 87

(c) Folglich sind die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt, da bereits das Vorliegen einer der Alternativen des Satzes 1 dazu führt, dass die Erstattung der Kapitalertragsteuer versagt wird. 88

(2) Ungeachtet dessen sind jedoch zusätzlich auch die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Hiernach ist die Kapitalertragsteuererstattung ausgeschlossen, soweit für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. 89

Zu den wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen hat die Klägerin vorgetragen, dass mit der fortschreitenden Internationalisierung der A-Unternehmensgruppe ein Standort in den Niederlanden organisatorisch und betriebswirtschaftlich sinnvoll für eine Holdinggesellschaft erschienen sei. Dabei seien u.a. bessere Finanzierungsmöglichkeiten, der Ausweis von Verlusten in den Niederlanden und die strukturell bessere Anwerbbarkeit neuer Kapitalgeber oder Gesellschafter von Bedeutung gewesen. 90

Ungeachtet dessen, dass Zweifel daran bestehen, ob solche Gründe im Lichte des Europarechts als wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe anzuerkennen sind, dürften die von der Rechtsvorgängerin der Klägerin vorgetragenen Gründe jedenfalls insoweit die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erfüllen, als es sich jedenfalls um Gründe handelt, die die Bedeutung der Rechtsvorgängerin der Klägerin für den Konzern betreffen. Gemäß § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG sind jedoch ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft maßgeblich; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahestehen, bleiben außer Betracht (Verbot der Merkmalsübertragung). 91

b. Entgegen der Auffassung des Beklagten gelangt im Streitfall auch ausschließlich § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 (vom 13. Dezember 2006, BGBl 2006, 2878) zur Anwendung. § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des BeitrRLUMsG vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) ist nicht anwendbar. 92

Das Gesetz selbst sieht für die Anwendung der Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUMsG keine besondere Anwendungsregelung vor. Daher ist die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG maßgeblich. Hiernach ist das EStG in seiner aktuellen Fassung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden, soweit in den übrigen Absätzen des § 52 EStG oder in § 52a EStG nichts anderes bestimmt ist. Weder § 52 EStG (insbesondere § 52 Abs. 59a EStG) noch § 52a EStG sehen eine besondere Anwendungsregelung für § 50d Abs. 3 EStG 2012 vor. Es ist auch im Übrigen nicht ersichtlich, dass dies nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen soll. In den Gesetzesmaterialien findet sich keine Erwägung dazu, § 50d Abs. 3 EStG 2012 auf alle offenen Fälle anzuwenden (BT-Drucks. 17/7524, Seite 13 f.). Nichts anderes ergibt sich aus 93

dem BMF-Schreiben vom 24. Januar 2012 (BStBl I 2012, 171, Ziff. 16). Der Wille der Finanzverwaltung als Exekutive vermag nicht die gesetzliche Regelung zu ersetzen und hat auch für die Auslegung von Gesetzen keine Bedeutung. Das BMF-Schreiben kann lediglich zu einer Billigkeitsmaßnahme der Verwaltung führen, von der der Beklagte jedoch im Streitfall keinen Gebrauch macht.

c. Die Vorlagefragen sind auch insoweit entscheidungserheblich, als der Senat die europarechtlichen Zweifel nicht im Wege einer geltungserhaltenden Reduktion zu vermeiden vermag (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 25. August 2009 - I R 88, 89/07, BFHE 226, 296 m.w.N.). Denn dies würde voraussetzen, dass die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung eindeutig und der Senat von der Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG überzeugt ist. Hieran mangelt es. Der Senat hat „lediglich“ Zweifel - zwar erhebliche Zweifel, aber keine Überzeugung. 94

d. Die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen entfällt auch nicht, weil bei einer vermeintlichen EU-Rechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG im Streitfall die Kapitalertragsteuererstattung gleichwohl gemäß § 42 AO zu versagen wäre. Denn dies wäre nicht der Fall. 95

§ 50d Abs. 3 EStG in der im Streitfall anwendbaren – bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 geltenden – Fassung (BGBl I 2002, 3866) stellt gegenüber § 42 AO die speziellere Vorschrift zur Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen dar und gibt den tatbestandlichen Rahmen auch für den ggf. daneben anzuwendenden § 42 AO abschließend vor (BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 - I R 74, 88/04, BStBl II 2006, 118). 96

Auch dann, wenn die Versagung der Steuerentlastung gemäß § 50d Abs. 3 EStG gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen würde, ergäbe sich im Ergebnis nichts anderes. Denn dann würde § 50d Abs. 3 EStG als speziellere Vorschrift immer noch – wenn auch mit eingeschränktem Regelungsgehalt – vorrangig gegenüber § 42 AO anzuwenden sein (vgl. Cloer/Hagemann, in Bordewin/Brandt, EStG, § 50d Rn. 171). Aber selbst wenn man in diesem Fall von einem „Wiederaufleben“ der Anwendbarkeit des § 42 AO als allgemeiner Missbrauchsklausel ausgehen wollte (vgl. Hahn-Joecks, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d, Rn. E 16), dürfte hiernach eine Konstellation, die gemäß § 50d Abs. 3 EStG im Lichte des Europarechts keinen unzulässigen Rechtsmissbrauch darstellt, auch nicht als Missbrauch i.S.d. § 42 AO gedeutet werden. 97

Entsprechendes gilt, wenn man mit dem deutschen Gesetzgeber unter Hinweis auf § 42 Abs. 2 AO davon ausgehen wollte, dass die Anwendung des § 42 Abs. 1 AO von vornherein nicht durch § 50d Abs. 3 EStG ausgeschlossen ist (vgl. BT-Drucks. 16/2712, Seite 60). Denn auch dann kann eine gesetzliche Regelung, die gegen EU-Recht verstößt, nicht über § 42 AO faktisch aufrecht erhalten werden, da die Rechtsverletzung dann unter einer anderen Norm perpetuiert würde. 98

3. Würde § 50d Abs. 3 EStG im Streitfall wegen einer insoweit bestehenden Unvereinbarkeit mit EU-Recht nicht zur Anwendung gelangen, dann wäre der Klägerin die begehrte Kapitalertragsteuer zu erstatten. 99

III. Europarechtliche Zweifel 100

Die europarechtlichen Bedenken ergeben sich für den Senat zum einen im Hinblick auf die Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) als primärem Gemeinschaftsrecht und zum anderen im Hinblick auf die Unvereinbarkeit mit der Mutter-Tochter-Richtlinie (EG 101

90/435/EWG vom 23.7.1990, Abl EG Nr. L 225/6 v. 20.8.1990, fortentwickelt in der Richtlinie 2003/123/EG, ABI EU Nr. L 157 vom 26.06.2003) als sekundärem Gemeinschaftsrecht.

1. Verletzung von primärem Gemeinschaftsrecht (Grundfreiheiten) 102

a. Schutzbereich 103

aa. Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV, ex-Art. 43 EGV) 104

Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit ist von der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG tangiert. 105

(1) Dabei ist die Rechtsvorgängerin der Klägerin, die ihren Sitz in den Niederlanden hatte, vom persönlichen Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit erfasst. Die Zugehörigkeit einer Gesellschaft zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats und damit ihre Teilhabe an den europäischen Grundfreiheiten wird nach Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV (ex-Art. 43 i.V.m. Art. 48 EGV) ausschließlich durch ihren Satzungs- oder Verwaltungssitz begründet (vgl. EuGH-Urteil vom 10. Juli 1986, C-79/85 - *Segers*, Slg. 1986, 2375; EuGH-Urteil vom 27. September 1988, Rs. C-81/87 - *Daily Mail*, Slg. 1988, 5483; EuGH-Urteil vom 13. Juli 1993, C- 330/91 - *Commerzbank*, Slg. 1993, I-4017). Dabei ist nach der *Centros*-Entscheidung des EuGH (Urteil vom 9. März 1999, C-212/97, Slg. 1999, I-1459) sogar eine reine Briefkastengesellschaft vom Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit erfasst. Aber auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie sie in der *Cadbury Schweppes*-Entscheidung (vom 12. September 2006, C-196/04, Slg. 2006, I-7995) vorgenommen zu werden scheint, kann sich die Klägerin bzw. ihre Rechtsvorgängerin auf die Niederlassungsfreiheit berufen. Bei ihr handelt es sich noch nicht einmal über eine Briefkastengesellschaft, da sie über eigene Substanz verfügt. Sie ist zudem aufgrund ihrer Tätigkeit in tatsächlicher und dauerhafter Verbindung mit der Wirtschaft der Mitgliedstaaten Deutschland und Niederlanden verbunden. 106

(2) Nach Art. 49 AEUV (ex-Art. 43 EGV) sind Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats grundsätzlich verboten. In den sachlichen Geltungsbereich der Bestimmungen des AEUV über die Niederlassungsfreiheit fallen nationale Vorschriften, die anzuwenden sind, wenn ein Angehöriger des betreffenden Mitgliedstaats am Kapital einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat eine Beteiligung hält, die es ihm ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen (vgl. EuGH-Urteile vom 11. November 2010, C?543/08 - *Kommission ./ Portugal III*, Slg. 2010, I-11241; vom 12. September 2006, C?196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995 m.w.N. der Rspr.). Eine solche sichere Einflussmöglichkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn eine Beteiligungsquote von mindestens 25 % besteht (vgl. EuGH-Urteil vom 10. Mai 2007, C-492/04 – *Lasertec*, Slg. 2007, I-3775, Rn. 21). 107

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Die Beteiligung der Rechtsvorgängerin der Klägerin an der ausschüttenden A GmbH überschritt die Quote von 25 %. Folglich bestand eine sichere Einflussmöglichkeit. 108

bb. Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) 109

Im Streitfall ist auch der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV (ex-Art. 56 EGV) tangiert. 110

cc. Konkurrenz

Vorrangig ist im Streitfall jedoch der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet. Nach 112 der ständigen Rechtsprechung des EuGH berührt eine nationale Regelung vorrangig die Ausübung der Niederlassungsfreiheit, wenn die Beteiligung es ihrem Inhaber ermöglicht, „einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen“ (z.B. EuGH-Urteile vom 12. Dezember 2006, C-446/04 - *Test Claimants*, Slg. 2006, I-11753 Rn. 37 f.; vom 12. September 2006, C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rn. 31; vom 17. September 2009, C-182/08 – *Glaxo Wellcome*, Slg. 2009, I-8591, Rn. 36 ff.). Dagegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (EuGH-Urteil vom 19. Juli 2012, C-31/11 – *Scheunemann*, Slg. 2009, I-8591, Rn. 23). Ein sicherer Einfluss in diesem Sinne setzt keine mehrheitliche Beteiligung voraus, sondern insoweit reicht bereits eine Mindestbeteiligung von 10 % an der Tochtergesellschaft aus (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 2012 – I R 7/12, BStBl II 2013, 89). Im Streitfall betrifft § 50d Abs. 3 EStG angesichts der hier einschlägigen Kapitalertragsteuererstattung nach § 43b EStG 2007 ausschließlich Beteiligungen i.H.v. mindestens 15 % (§ 43b Abs. 2 Sätze 1, 2 EStG). Konkret beträgt die Beteiligung der Klägerin an der A GmbH im Streitjahr 26,5 %. Folglich ist ein sicherer Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft gewährleistet, so dass der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV, ex-Art. 43 EGV) vorrangig zur Anwendung gelangt.

b. Eingriff in den Schutzbereich (Ungleichbehandlung) 113

Ein Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit ist im Streitfall gegeben. 114

Ein solcher Eingriff setzt voraus, dass im Rahmen einer Vergleichspaarbildung die EU- 115 ausländische Gesellschaft gegenüber einer inländischen Gesellschaft bei vergleichbarem Sachverhalt schlechter gestellt ist (vgl. EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2006, C-374/04 – *Test Claimants*, Slg. 2006, I-11673, Rn. 46; Schlussanträge der Generalanwältin vom 4. September 2014, C-87/13 - X, Rn. 15 f.; abrufbar über juris).

Im Streitfall ist folglich eine reine Holdinggesellschaft im Inland mit einer reinen 116 Holdinggesellschaft im EU-Ausland zu vergleichen. Der Vergleich zeigt, dass die beiden Vergleichsgruppen ungleich behandelt werden. Einer ausländischen reinen Holdinggesellschaft wird die Kapitalertragsteuererstattung nach § 50d Abs. 3 EStG – wie im Streitfall – versagt. Eine auf Dauer angelegte Zwischenschaltung inländischer Kapitalgesellschaften wird indes grundsätzlich nicht als Rechtsmissbrauch qualifiziert (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 – I R 55/95, BStBl II 1998, 90; s.a. Kessler/Eicke, IStR 2006, 577, 581; Herlinghaus, Anmerkung, EFG 2006, 898, 899). Bei der inländischen zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft bleiben die Kapitalerträge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz (§ 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG). Dabei wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer entweder auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) oder vergütet (vgl. § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG). Insoweit werden rechtsmissbräuchliche Konstellationen lediglich über die im Verhältnis zu § 50d Abs. 3 EStG 2007 viel unbestimmter gefasste Regelung des § 42 AO erfasst. § 42 Abs. 1 AO (2007) sieht insoweit vor: „Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden.“ Diese Regelung steht einer auf Dauer angelegten Zwischenschaltung inländischer Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht entgegen. Somit liegt eine Ungleichbehandlung vor (i.E. so auch Cloer/Hagemann, in Bordewin/Brandt, EStG, § 50d Rn. 167). Da auch die Klägerin eine auf Dauer angelegte Holdinggesellschaft ist, wird

sie folglich im Verhältnis zu einer inländischen Holdinggesellschaft benachteiligt.

Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung und der daraus resultierende Nachteil für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Gesellschaften mit einer im Inland einer belastenderen Besteuerung unterliegenden Tochtergesellschaft ist geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch solche Gesellschaften zu behindern, indem diese davon abgebracht werden, eine Tochtergesellschaft im Inland zu gründen, zu erwerben oder zu behalten, in dem diese einem solchen Besteuerungsniveau unterliegen würde. Hierin besteht somit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV (ex-Art. 43 EGV). 117

c. Zweifel an der Rechtfertigung des Eingriffs 118

Dem Senat erscheint zweifelhaft, ob dieser Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt ist. 119

aa. Sinn und Zweck des § 50d Abs. 3 EStG 120

§ 50d Abs. 3 EStG stellt eine Missbrauchsvorschrift gegen Steuergestaltungen dar, bei denen durch Zwischenschaltung substanz- und funktionsloser ausländischer Gesellschaften und unter Ausnutzung von Abkommens- oder Richtlinienvorteilen eine Entlastung u.a. von der deutschen Kapitalertragsteuer begehrt wird. Der Gesetzgeber begründet das Gesetz als Missbrauchsregelung insbesondere damit, zunehmenden Steuerplanungstechniken zu begegnen, mit denen die Besteuerung von Dividendenausschüttungen beim Endempfänger durch die gezielte Zwischenschaltung von spezifisch ausgestalteten ausländischen Gesellschaften umgangen werden soll (BT-Drucks. 16/2712, Seite 60). 121

bb. Bekämpfung missbräuchlicher Steuerumgehung als Rechtfertigungsgrund 122

Die Bekämpfung missbräuchlicher Steuerumgehung ist grundsätzlich als Rechtfertigungsgrund anerkannt. 123

(1) Rechtsprechungsgrundsätze 124

(a) Grenze zwischen unzulässigem Missbrauch und zulässiger Gestaltung 125

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist ein Mitgliedstaat grundsätzlich berechtigt, Maßnahmen zu treffen, die verhindern sollen, dass sich einige seiner Staatsangehörigen unter Missbrauch der durch den EG-Vertrag geschaffenen Möglichkeiten der Anwendung des nationalen Rechts entziehen; die missbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht ist nicht gestattet (z.B. EuGH-Urteil vom 9. März 1999, Rs. C-212/97 - *Centros*, Slg. 1999, I-1459 Rn. 24 m.w.N.). Dabei sind typisierende Missbrauchsklauseln nicht grundsätzlich unzulässig (vgl. EuGH-Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04 - *Cadbury-Schweppes*, Slg. 2006, I-7995). 126

Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* begründet allerdings die Absicht, sich in einem Niedrigsteuerland niederzulassen, um die dort angebotenen Steuervorteile in Anspruch zu nehmen, allein noch keinen Missbrauch (vgl. EuGH-Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04 - *Cadbury-Schweppes*, Slg. 2006, I-7995 Rn. 63; vgl. auch EuGH-Urteil vom 21. Februar 2006, C-255/02 – *Halifax*, Slg. 2006, I-1609, Rn. 74 f.). 127

Ein unzulässiger Missbrauch ist nach dieser Rechtsprechung vielmehr dann gegeben, wenn rein künstliche Gestaltungen vorliegen, die dazu bestimmt sind, der Anwendung der 128

Rechtsvorschriften des betreffenden Staates zu entgehen (vgl. EuGH-Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04 - *Cadbury-Schweppes*, Slg 2006, I-7995 Rn. 63; vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts vom 29. Juni 2006, C-524/04 - *Test Claimants*, Rn. 63). Der Entscheidung ist zu entnehmen, dass eine rein künstliche Gestaltung gegeben ist, wenn weder eine wirtschaftliche Tätigkeit noch eine dauerhafte Ansiedlung vorliegen (vgl. EuGH-Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04 - *Cadbury-Schweppes*, Slg 2006, I-7995 Rn. 54, 67).

Zwar betraf die *Cadbury Schweppes*-Entscheidung eine sog. Outbound-Konstellation (Beteiligung eines Gebietsansässigen an einer gebietsfremden Kapitalgesellschaft), während § 50d Abs. 3 EStG eine sog. Inbound-Konstellation betrifft (Beteiligung eines Gebietsfremden an einer gebietsansässigen Kapitalgesellschaft). Dennoch sind der Entscheidung Grundsätze zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ein unzulässiger Missbrauch vorliegt, der eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigt. 129

(b) Möglichkeit des Gegenbeweises 130

Darüber hinaus fordert der EuGH, dass typisierende Missbrauchsklauseln der ausländischen Gesellschaft die Möglichkeit zum Gegenbeweis gewähren, damit diese nachweisen kann, dass das Hauptmotiv oder eines der Hauptmotive ihrer Gründung nicht die Steuerminderung gewesen ist (sog. Motivtest, vgl. EuGH-Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04 - *Cadbury-Schweppes*, Slg 2006, I-7995). 131

(c) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 132

Schließlich müssen Maßnahmen zum Schutz gegen Steuerumgehungen nach der EuGH-Rechtsprechung dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen. Sie müssen insbesondere zur Zweckverwirklichung geeignet und erforderlich sein (EuGH-Urteile vom 11. März 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409 Rn. 49; vom 17. Juli 1997, C-28/95 – *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161, Rn 43, 48). 133

(2) Konsequenzen für den Streitfall 134

Vor diesem Hintergrund erscheint es dem Senat zweifelhaft, ob die Bekämpfung missbräuchlicher Steuerumgehung die durch § 50d Abs. 3 EStG bewirkte Ungleichbehandlung und die hiermit einhergehende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit in der streitigen Konstellation zu rechtfertigen vermag. 135

(a) Zweifel am Bestehen eines Missbrauchs steuerlicher Regelungen 136

Dabei begründen sich die Zweifel des Senats zunächst darauf, dass nicht ersichtlich ist, dass die Rechtsvorgängerin der Klägerin bzw. die hinter ihr stehende natürliche Person als deren Anteilseigner einen ungerechtfertigten Steuervorteil im Sinne eines Missbrauchs von steuerlichen Regelungen erzielt. 137

Die Anteile an der Rechtsvorgängerin der Klägerin wurden zu 100 % von Herrn E gehalten, der in der Bundesrepublik Deutschland ansässig war bzw. ist. Würde Herr E die Gewinnausschüttung der A GmbH unmittelbar und ohne Zwischenschaltung der Rechtsvorgängerin der Klägerin beziehen, würden die Dividenden bei ihm als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Ihm würde dabei die von der A GmbH gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer auf seine persönliche Einkommensteuer 138

angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) und er würde auf diese Weise von der auf den Dividenden lastenden Kapitalertragsteuer entlastet. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die mittelbar beteiligte, in der BRD ansässige natürliche Person in der Regel aufgrund der Anrechnung nicht mehr durch die Kapitalertragsteuer belastet. Dem Senat erscheint es zweifelhaft, ob die bei Zwischenschaltung einer im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kapitalgesellschaft i.S.d. § 43b EStG grundsätzlich vorgesehene Kapitalertragsteuererstattung, die ebenfalls zur einer Entlastung von Kapitalertragsteuer führt, dann einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten darstellt. Insoweit bestehen Zweifel an der Erlangung eines missbräuchlichen Vorteils, denn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dürften in der Regel beide Varianten zu einer Entlastung von Kapitalertragsteuer führen.

(b) Zweifel an der Verhältnismäßigkeit aufgrund der kumulativen Erfordernisse 139

Die Zweifel an der Rechtfertigung der durch § 50d Abs. 3 EStG bewirkten Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ergeben sich auch insoweit, als die vom Gesetzgeber kumulativ geforderten Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG Zweifel an der Verhältnismäßigkeit der Norm begründen. Insoweit erscheint zweifelhaft, ob die Regelung zur Verwirklichung des Zwecks der Missbrauchsbekämpfung geeignet und insbesondere erforderlich ist. 140

Das kumulative Erfordernis der Kriterien des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1-3 EStG führt nämlich dazu, dass auch Gesellschaften, die keine rein künstlichen Gestaltungen ohne jegliche wirtschaftliche Realität darstellen, dem typisierenden Missbrauchsvorwurf ausgesetzt und folglich von der Erstattung der Kapitalertragsteuer ausgeschlossen sind. So wird etwa einer im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kapitalgesellschaft (mit der Gesellschafterstruktur des § 50d Abs. 3 Satz 1, 1. Halbsatz EStG 2007) die Kapitalertragsteuererstattung versagt, auch wenn sie über angemessene Substanz verfügt – wie im Streitfall die Rechtsvorgängerin der Klägerin, die als Holdinggesellschaft ein Büro und zwei Mitarbeiter hatte. 141

(c) Zweifel mangels Gegenbeweismöglichkeit 142

Erschwerend kommt hinzu, dass § 50d Abs. 3 EStG (2007) als pauschalierende Missbrauchsvorschrift keinen Gegenbeweis zulässt. 143

Dabei sei angemerkt, dass es dem Senat ohnehin fraglich erscheint, wie eine Gesellschaft in Anbetracht der hohen Hürde der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG den Gegenbeweis erbringen können soll, entgegen der typisierenden Vermutung nicht missbräuchlich eingeschaltet zu sein. 144

(d) Zweifel insbesondere im Hinblick auf das Erfordernis der wirtschaftlichen Tätigkeit und deren gesetzliche Konkretisierung 145

Zweifel an der Verhältnismäßigkeit ergeben sich auch hinsichtlich der Anforderungen an die wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 EStG (2007). Hiernach ist die Kapitalertragsteuererstattung ausgeschlossen, wenn die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt. Gemäß § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG (2007) fehlt es an einer eigenen Wirtschaftstätigkeit, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt. 146

Dies führt insbesondere dazu, dass sog. funktionsschwache Kapitalgesellschaften, die etwa Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, schon allein deshalb einem typisierenden Missbrauchsvorwurf ausgesetzt sind, ohne dass sie sich aufgrund anderer Kriterien, etwa einer angemessenen Substanz oder aufgrund wirtschaftlicher Gründe, sich dem Missbrauchsvorwurf entziehen könnten.

So erzielte auch die Rechtsvorgängerin der Klägerin Einkünfte aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern, jedenfalls soweit ihre Einkünfte aus Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften bestanden. Auch hat sie ein Darlehen vergeben. Für die von ihr ausgeübte Verwaltung von Wirtschaftsgütern in Form von Gesellschaftsbeteiligungen verfügte die Rechtsvorgängerin der Klägerin sogar über ein Büro und zwei Mitarbeiter. Gleichwohl unterstellt ihr § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG insoweit eine missbräuchliche Gestaltung und schließt die Erstattung von Kapitalertragsteuer aus. 148

(e) Zweifel insbesondere auch im Hinblick auf die geforderten wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe unter Außerachtlassung der Merkmale nahestehender Gesellschaften 149

Schließlich bestehen nach Auffassung des Senats Zweifel an der Verhältnismäßigkeit des § 50d Abs. 3 EStG (2007) auch im Hinblick auf die geforderten wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG (2007), wobei die Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahestehen, gemäß § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG (2007) außer Betracht bleiben. Es erscheint zweifelhaft, ob es verhältnismäßig ist, hinsichtlich der Einschaltungsgründe organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahestehen - wie im Streitfall die Bedeutung der Rechtsvorgängerin der Klägerin für den Konzern - außer Acht zu lassen. Denn eine aus Konzernsicht sinnvolle Gestaltung macht diese noch nicht zu einer „künstlichen Konstruktion“. 150

(3) Bestätigung der Zweifel durch die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung 151

Die Zweifel des Senats werden durch die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung bestätigt. 152

Aus der Rechtsprechung des BFH ergibt sich, dass ein Gestaltungsmissbrauch, der die Versagung der Erstattung von Kapitalertragsteuer rechtfertigt, vorliegen kann, wenn es sich um eine rein künstliche Gestaltung handelt. Davon geht der BFH aus, wenn die ausländische Gesellschaft weder über Büroräume oder Personal noch über Kommunikationsmittel verfügt und es an objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten fehlt, die Rückschlüsse auf ein „greifbares Vorhandensein“ der ausländischen Gesellschaft und für eine „wirkliche“ eigenwirtschaftliche Tätigkeit zulassen (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2008 – I R 26/06, sog. *SOPARFI*-Entscheidung, BStBl II 2008, 978). Im Umkehrschluss folgt hieraus, dass nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig dann kein Gestaltungsmissbrauch gegeben ist, wenn die ausländische Gesellschaft über eigene Räumlichkeit und Personal verfügt. 153

Dabei hebt der BFH jedoch auch hervor, dass für Kapitalanlage- und Finanzierungsfunktionen gemeinhin keine besondere sächliche, räumliche und personelle Ausstattung und kein besonderer „Apparat“ benötigt werden, was es sogar rechtfertigen kann, die Substanzanforderungen im konkreten Einzelfall herabzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2008 – I R 26/06, BStBl II 2008, 978). 154

Der BFH hat darüber hinaus die ohnehin enger gefasste Vorgängerregelung des § 50d Abs. 3 EStG (2007) zudem einschränkend angewandt, indem er bei vermögensverwaltenden 155

Zwischenholdinggesellschaften nicht von funktionslosen Briefkastengesellschaften und folglich nicht von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen ist, wenn aufgrund der Dauerhaftigkeit und Funktion der Gesellschaft im Konzern nicht anzunehmen war, dass die Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft gerade bei dieser Zwischenholding nur aus steuerlichen Gründen erfolgt war (vgl. BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 – I R 75/04, sog. *Hilversum II*-Entscheidung, BStBl II 2006, 118).

Zwar ist die Rechtsprechung des BFH zur Vorgängervorschrift des § 50d Abs. 3 EStG (2007) 156 ergangen, deren gesetzliche Voraussetzungen zur Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs enger als die des § 50d Abs. 3 EStG (2007) waren. Gleichwohl dürften dieser Rechtsprechung Grundsätze zu entnehmen sein, unter welchen Voraussetzungen eine missbräuchliche Gestaltung nicht angenommen werden kann, zumal der BFH die restriktive Vorgängerregelung auch noch restriktiv angewendet hat.

Die Rechtsprechung des BFH bestätigt, dass das Vorhandensein von Büroräumen und 157 Personal der Vermutung eines Rechtsmissbrauchs grundsätzlich entgegensteht. Dies bestätigt die Zweifel an der Verhältnismäßigkeit des § 50d Abs. 3 EStG (2007), der nunmehr zur Anerkennung einer nicht missbräuchlichen Gestaltung bei Einschaltung einer im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kapitalgesellschaft sowohl wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe als auch eine eigene Wirtschaftstätigkeit als auch einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb fordert. Es sei nochmals hervorgehoben, dass diese Erfordernisse für im Inland ansässige zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften nicht gelten.

Außerdem ergibt sich aus der BFH-Rechtsprechung, dass hinsichtlich der Frage, ob ein 158 Missbrauch gegeben ist, durchaus auch die Verhältnisse im Konzern zu würdigen sind und dass allein die Verwaltung von Wirtschaftsgütern nicht zur Annahme eines Missbrauchs ausreicht.

(4) Bestätigung durch Schrifttum 159

Die Zweifel an der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG (2007) mit EU-Primärrecht werden 160 durch das deutsche Schrifttum bestätigt, das überwiegend von einem Verstoß gegen europäische Grundfreiheiten ausgeht (z.B. Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50d Rn. 26, 29; Frotscher, EStG, § 50d Rn. 134; Cloer/Hagemann, in Bordewin/Brandt, EStG, § 50d Rn. 161; Hahn-Joecks, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d, Rn. A 42; Klein/Hagena, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 52d, Anm. 52; Boochs, in Lademann, EStG, § 50d Rn. 283; Wagner, in Blümich, EStG, § 50d Rn. 70; Kessler/Eicke, IStR 2006, 577; Kaiser, IStR 2009, 121, 127 ff.; Schönfeld, IStR 2012, 215; Niedrig, IStR 2003, 474; Brünning/Mühle, BB 2006, 2159; Birker, BB 2012, 1961; Schaflitzl/Weidmann, DStR 2013, Beihefter zu Heft 23, Seite 30).

2. Verletzung von sekundärem Gemeinschaftsrecht (Mutter-Tochter-RL) 161

Darüber hinaus hat der Senat auch Zweifel daran, ob die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG 162 (2007) mit der Mutter-Tochter-Richtlinie der EG 90/435/EWG vom 23.7.1990 (Abl EG Nr. L 225/6 v. 20.8.1990) und deren Fortentwicklung in der Richtlinie 2003/123/EG (ABl EU Nr. L 157 vom 26.06.2003) vereinbar ist.

a. Regelungsinhalt der Mutter-Tochter-RL 163

Die Mutter-Tochter-Richtlinie regelt die Besteuerung von Gewinnausschüttungen zwischen 164 verbundenen Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft. Ihr Zweck besteht

darin, Mehrfachbesteuerungen grenzüberschreitend gezahlter Dividenden bei verbundenen Unternehmen zu vermeiden (vgl. Richtlinie 90/435/EWG vom 23.7.1990, Abl EG Nr. L 225/6 v. 20.8.1990, Erwägungsgründe a.E.; Richtlinie 2003/123/EG, ABl EU Nr. L 157 vom 26.06.2003, Erwägungsgründe 1 und 2). Dementsprechend sieht die Richtlinie vor, dass die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne, zumindest wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft im Streitjahr 2007 von wenigstens 15% besitzt, vom Steuerabzug an der Quelle befreit sind (Art. 5 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie).

b. Abweichung von den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL 165

§ 50d Abs. 3 EStG weicht von dieser Regelung der Mutter-Tochter-Richtlinie ab, indem er unter bestimmten Voraussetzungen der Muttergesellschaft die Freistellung von der Kapitalertragsteuer als Quellensteuer versagt, obwohl die entsprechenden Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie gegeben sind. 166

c. Zulässigkeit der Abweichung nach Maßgabe der Öffnungsklausel zur 167

Missbrauchsbekämpfung 168

Es erscheint dem Senat zweifelhaft, ob die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG aufgrund Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie gerechtfertigt ist. 169

aa. Öffnungsklausel gemäß Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie 170

Gemäß Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie steht die Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen. Unter diesen Voraussetzungen ist es den Mitgliedstaaten gestattet, die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht anzuwenden. 171

bb. Nationaler oder europäischer Missbrauchsbegriff 172

Es erscheint dem Senat jedoch zweifelhaft, dass dies im Lichte des Europarechts bedeuten soll, dass die Mitgliedstaaten den Missbrauchsbegriff beliebig definieren können, mit der Folge, dass es dem deutschen Gesetzgeber zusteht, die Konstellationen, in denen nach seiner Auffassung ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, in § 50d Abs. 3 EStG (2007) uneingeschränkt festzulegen. Denn den Mitgliedstaaten wird in Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie als Ermächtigungsvorschrift nicht die Pflicht, sondern nur das Recht zur Missbrauchsbekämpfung einräumt (vgl. Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, Seite 1, 6). 173

Im Rahmen der Auslegung des europarechtlichen Missbrauchsbegriffs i.S.d. Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie ist den mitgliedstaatlichen Sprachfassungen dieser Regelung zum Teil ein wichtiger Hinweis zu entnehmen. Während die Richtlinie gemäß Art. 1 Abs. 2 der deutschen Fassung der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegensteht, weicht die Regelung in den Sprachfassungen anderer Mitgliedstaaten hiervon ab. Danach schließt die Richtlinie die Anwendung nationaler Vorschriften nicht aus, die z.B. „required“ (englisch), „nécessaire“ (französisch), „necessarie“ (italienisch) bzw. „necesarias“ (spanisch) zur Vermeidung von Missbräuchen sind. In diesen Sprachfassungen kommt das Prinzip der Erforderlichkeit zum Ausdruck. 174

Das Erfordernis eines selbstständig gemeinschaftsrechtlichen Verständnisses der Steuerumgehung wird durch den Sinn und Zweck der Richtlinie bestätigt. Die Mutter-Tochter- 175

Richtlinie begründet sich aus der Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften, so dass es sich hierbei nicht um eine disponible Steuervergünstigung handelt. Voneinander abweichende Definitionen der Steuerumgehung in den verschiedenen Gemeinschaftsstaaten würden dieser Zielsetzung entgegenstehen und dazu führen können, dass Gestaltungen, die eine schutzwürdige Ausübung von Grundfreiheiten darstellen, als Gestaltungsmissbrauch diskriminiert werden (vgl. Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, Seite 1, 7). Dies spricht dafür, dass der Definition des Begriffs des Steuermissbrauchs europarechtliche Grenzen gesetzt sein müssen.

cc. Beschränkung des Missbrauchsbegriffs durch EU-Primärrecht 176

Ungeachtet der Frage eines eigenständigen europarechtlichen Missbrauchsbegriffs muss sich der Missbrauchsbegriff der Öffnungsklausel des Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie jedenfalls am europarechtlichen Primärrecht messen lassen (vgl. Cloer/Hagemann, in Bordewin/Brandt, EStG, § 50d Rn. 169; Gosch, in Kirchhof, § 50g Rn. 19; ähnlich Frotscher, EStG, § 50d Rn. 138). Die Zweifel an der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit der Niederlassungsfreiheit schlagen folglich auf die Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 mit der Mutter-Tochter-Richtlinie durch. Hieran vermag jedenfalls auch die Öffnungsklausel des Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie nichts zu ändern. Ansonsten könnte man zu dem Ergebnis gelangen, dass ein Sachverhalt aus der Sicht der Grundfreiheiten keinen Gestaltungsmissbrauch, aus der Sicht der Richtlinie jedoch einen Gestaltungsmissbrauch darstellen würde. Dies wäre nicht mit der Einheitlichkeit der europarechtlichen Rechts- und Prüfungsmaßstäbe zu vereinbaren.