

PUBLIKATION

STAND: JULI 2018

NEUES ZUR „ANTI TREATY SHOPPING“-REGELUNG DES § 50D ABS. 3 EStG

Auch die aktuelle Fassung der Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG ist europarechtswidrig. In seinem Beschluss vom 14. Juni 2018 (veröffentlicht am 25. Juni 2018) hat der EuGH nunmehr auch die für Veranlagungszeiträume ab 2012 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG für europarechtswidrig erklärt. Die Regelung verstößt sowohl gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie als auch gegen die Niederlassungsfreiheit. Da der EuGH bereits zuvor § 50d Abs. 3 EStG in der bis einschließlich 2011 geltenden Fassung für europarechtswidrig erklärt hatte, war die Entscheidung zu erwarten gewesen (s. dazu unseren [Beitrag zur Europarechtswidrigkeit von § 50d Abs. 3 EStG a.F.](#)). Zwischenzeitlich hat sich auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung zur Anwendung der Regelung geäußert.

Erneut kam die Vorlage an den EuGH vom FG Köln, das dem EuGH angesichts europarechtlicher Zweifel auch die aktuelle Fassung der Regelung, die das „Erschleichen“ von Vorteilen durch Befreiung von Kapitalertragsteuer bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen verhindern soll, vorlegte (Vorlagebeschluss vom 17. Mai 2017, Az. 2 K 773/16).

Hintergrund der „Anti Treaty Shopping“-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG ist folgender: Gewinnausschüttungen einer deutschen Kapitalgesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft sind aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie (bei einer im EU-Ausland ansässigen Muttergesellschaft) oder eines anwendbaren DBA unter bestimmten Voraussetzungen vom Quellensteuerabzug vollständig oder teilweise befreit. In diesen Fällen wird die Kapitalertragsteuer auf Antrag entweder nicht erhoben oder erstattet. Die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG verwehrt diesen Anspruch auf Quellensteuerentlastung, wenn Personen an der ausländischen Muttergesellschaft beteiligt sind, denen die Steuererstattung oder Freistellung nicht zusteht, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Muttergesellschaft erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die Steuererstattung oder Freistellung ausgeschlossen, wenn zusätzlich entweder

- in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder

- die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Der EuGH teilt die vom FG Köln vorgebrachten Zweifel an der Europarechtswidrigkeit der Vorschrift. Er begründet die Europarechtswidrigkeit der aktuellen Gesetzesfassung im Wesentlichen unter Verweis auf das Urteil vom 20. Dezember 2017 (Az. C-504/16 und C-613/16) zu § 50d Abs. 3 EStG a.F.: Die Regelung beeinträchtige das von der Mutter-Tochter-Richtlinie verfolgte Ziel, eine Doppelbesteuerung der Gewinn-ausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften innerhalb der EU zu vermeiden. Vielmehr habe eine einzelfallbezogene Missbrauchs-Prüfung zu erfolgen, in deren Rahmen insbesondere auch organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmensgruppe sowie die Struktur und Strategie der Gruppe Berücksichtigung finden. Die geltende Regelung, die auf einem pauschalierten Missbrauchsvorwurf beruht, schließt jedoch eine Einzelfallprüfung aus. Zugleich liegt nach Ansicht des EuGH auch ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor.

Mit Schreiben vom 4. April 2018 (Az. IV B 3 – S 2411/07/10016-14) hatte zwischenzeitlich auch das BMF auf die EuGH-Rechtsprechung zu § 50d Abs. 3 a.F. reagiert. In dem Schreiben nimmt das BMF jedoch nicht nur zur Anwendung der Altregelung, sondern – vorgreifend – auch zu ausgewählten Aspekten der Anwendung des aktuellen § 50d Abs. 3 EStG Stellung. Danach gilt für die Anwendung der Regelung das Folgende:

- Soweit die Muttergesellschaft eine Entlastung von Kapitalertragsteuer nach der Mutter-Tochter-Richtlinie (vgl. § 43b EStG) beanspruchen kann, ist § 50d Abs. 3 a.F. in allen offenen Fällen nicht mehr anzuwenden. Erstattungsansprüche, die sich nicht auf eine Entlastung nach § 43b EStG stützen (d.h. insbesondere Drittstaaten-Sachverhalte), sind von der Nichtanwendung der Regelung jedoch nicht erfasst.
- Die Anwendung der aktuellen Fassung von § 50d Abs. 3 EStG schränkt das BMF in Fällen, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge einen Anspruch auf Entlastung von Quellensteuer auf § 43b EStG stützt, ein, indem es Satz 2 der Regelung für nicht anwendbar erklärt. Daraus folgt, dass die Einschaltung einer ausländischen Muttergesellschaft auch dann unschädlich für die Quellensteuerentlastung ist, wenn sich die Missbrauchsvermutung durch Einbeziehung der Merkmale nahestehender Personen widerlegen lässt. Dies erlangt insbesondere in Konzernsachverhalten Bedeutung. Ein Missbrauch soll jedoch vorliegen, wenn wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, weil eine Gesamtwürdigung des Einzelfalls ergibt, dass mit der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft im Wesentlichen nur ein steuerlicher Vorteil bezweckt wird.

- Darüber hinaus schränkt das BMF sein Anwendungsschreiben zu § 50d Abs. 3 EStG vom 24. Januar 2012 (Az. IV B 3 – S 2411/07/10016) für Fälle, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge eine Quellensteuerentlastung auf Grundlage von § 43b EStG beansprucht, wie folgt ein:

- Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr soll auch dann vorliegen können, wenn die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt. Dies soll auch im Fall einer passiven Beteiligungsverwaltung gelten, wenn die Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich ausübt.
- Zudem setzt nach Ansicht der Finanzverwaltung der für den Geschäftszweck der Verwaltung von Wirtschaftsgütern angemessen eingerichtete Geschäftsbetrieb nicht zwingend voraus, dass die Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt.

Die einschränkende Anwendung der Vorschrift durch die Finanzverwaltung ist durch die EuGH-Rechtsprechung vorgegeben und grundsätzlich zu begrüßen. Um die Europarechtswidrigkeit der Vorschrift zu beseitigen, ist allerdings der Gesetzgeber gefordert, der die zwingenden europarechtlichen Vorgaben in den Gesetzestext übernehmen muss. Das BMF-Schreiben ist daher lediglich ein erster Schritt in die richtige Richtung. Zudem ist die durch das BMF vorgenommene Eingrenzung auf Fälle im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie zu eng. Vielmehr sind auch andere Fälle des § 50d Abs. 3 EStG, z.B. Entlastungsanträge auf Grundlage der Zins- und Lizenzrichtlinie, entsprechend zu behandeln. Es bleibt dabei: Ablehnende Bescheide gegen die Entlastung von Quellensteuern auf Grundlage von § 50d Abs. 3 EStG sollten offen gehalten werden.

BEI RÜCKFRAGEN WENDEN SIE SICH BITTE AN: