

Verweigerung von Kapitalertragsteuerentlastung – Auch die aktuelle Fassung des § 50d Absatz 3 EStG verstößt gegen Unionsrecht

24. Juli 2018

Gut ein halbes Jahr nachdem der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 20. Dezember 2017 bereits die Europarechtswidrigkeit des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz für die Fassung bis 2011 festgestellt hatte (vgl. unser [beleuchtet](#) vom 09. Februar 2018), ereilt die aktuelle Fassung nun das gleiche Schicksal. Der § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz sieht als eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift unter gewissen Voraussetzungen eine Rücknahme der Kapitalertragssteuerentlastung vor. Nachdem der Europäische Gerichtshof in den verbundenen Verfahren C 504/16 (Deister Holding) und C 613/16 (Juhler Holding) bereits für die Fassung bis 2011 geurteilt hatte, dass die Vorschrift sowohl gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie als auch gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße, kommt der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 14. Juni 2018 (C 440/17) bei der Beurteilung der seit 2012 bestehenden Neufassung zum gleichen Ergebnis.

Schüttet eine europäische Tochtergesellschaft an die ebenfalls in Europa ansässige Muttergesellschaft eine Dividende aus, bestimmt die Mutter-Tochter-Richtlinie, dass die Tochtergesellschaft von der Einbehaltung von Kapitalertragsteuer zu befreien ist. Der deutsche Gesetzgeber hat die Mutter-Tochter-Richtlinie mit § 43b in Verbindung mit § 50d Absatz 1 und 2 Einkommensteuergesetz für den Outbound-Fall (deutsche Tochtergesellschaft schüttet an Muttergesellschaft im europäischen Ausland Dividende aus) in deutsches Recht übernommen, behält sich aber durch § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz eine Rückausnahme vor. Nach der aktuellen Fassung von § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz wird eine Befreiung bzw. eine Erstattung von bereits einbehaltener Kapitalertragsteuer verweigert, soweit an der ausländischen Muttergesellschaft Personen beteiligt sind, denen bei unmittelbarem Bezug die Entlastung nicht zustehen würde, und soweit die ausländische Muttergesellschaft keine Bruttoerträge aus einer eigenen Wirtschaftstätigkeit erzielt. Darüber hinaus

muss es für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft an wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen fehlen, oder die ausländische Gesellschaft nimmt nicht mit einem angemessenen Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. Besonders verschärfend wirken sich dabei zwei weitere Konkretisierungen der Tatbestandsmerkmale in den Sätzen 2 und 3 des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz aus. Zum einen müssen gemäß Satz 2 für die Beurteilung der Verhältnisse

der ausländischen Gesellschaft die organisatorischen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Konzernstruktur unberücksichtigt bleiben und zum anderen legt Satz 3 fest, dass das Verwalten von Wirtschaftsgütern – also die klassische Holdingtätigkeit – keine eigene Wirtschaftstätigkeit darstellt. Damit entspricht die aktuelle Fassung im Grundsatz der Fassung bis zum Veranlagungsjahr 2011, für die der Europäische Gerichtshof schon die Europarechtswidrigkeit festgestellt hatte.

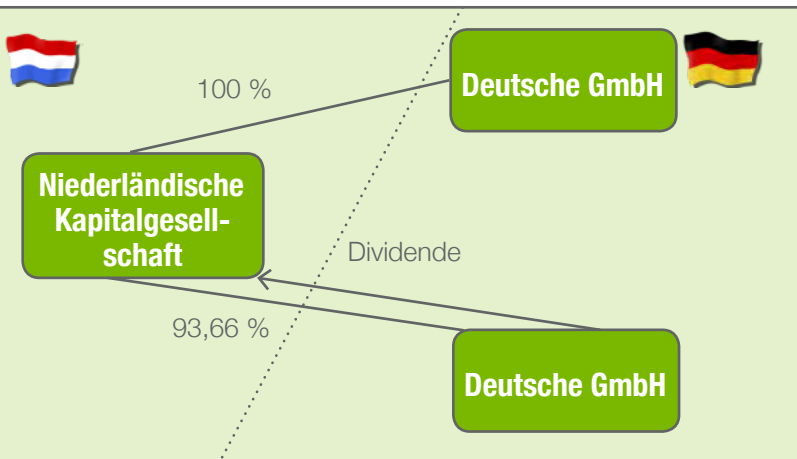


Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [EuGH C 440/17](#)
- [beleuchtet](#) vom 9. Februar 2018
- [beleuchtet](#) vom 10. April 2018



In dem vorliegenden Verfahren zur aktuellen Fassung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz hat eine niederländische Kapitalgesellschaft 93,66 Prozent der Anteile an einer deutschen GmbH gehalten. Alleiniger Anteilseigner der niederländischen Kapitalgesellschaft war wiederum eine deutsche GmbH. Die niederländische Kapitalgesellschaft hat neben einer klassischen Holdingtätigkeit auch Finanzierungsleistungen und Rohstoffeinkäufe für den Konzern getätigt und hat hierfür in eigenen Büroräumen drei Mitarbeiter beschäftigt. Trotzdem hat die deutsche Finanzverwaltung eine Erstattung von einbehaltener Kapitalertragsteuer auf eine Dividende der deutschen Tochtergesellschaft an die niederländische Muttergesellschaft mit einem Verweis auf § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz abgelehnt. Der Einspruch hiergegen durch die niederländische Muttergesellschaft blieb ohne Erfolg.



Da sich die Grundstruktur der aktuellen Fassung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz nicht wesentlich von der Fassung bis 2011 unterscheidet, ist es wenig überraschend, dass das aktuelle Urteil der Argumentation der Entscheidung zur Fassung bis 2011 sehr eng folgt. Der Grundsatz, dass die Mitgliedsstaaten nicht einseitige Maßnahmen einführen können, die Quellensteuerbefreiungen der Mutter-Tochter-Richtlinie an Bedingungen knüpft, gilt nach wie vor. Einschränkungen der Mutter-Tochter-Richtlinie sind nach Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie nur möglich, wenn diese erforderlich

für die Vermeidung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen bei rein künstlichen Konstruktionen sind. In diesem Zusammenhang hat der Europäische Gerichtshof nun geurteilt, dass die Einschaltung einer ausländischen Muttergesellschaft, deren Wirtschaftstätigkeit ausschließlich in dem Verwalten der Wirtschaftsgüter ihrer Tochtergesellschaft besteht, zwar die Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz erfüllt, jedoch für sich genommen noch keine hinreichende Missbrauchsvermutung darstellt. Vielmehr stellen die Tatbestandsmerkmale des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz eine allgemeine Missbrauchsvermutung auf und beeinträchtigen dadurch das Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie, eine Doppelbesteuerung von Tochter- und Muttergesellschaft zu verhindern. Im Gegensatz zur allgemeinen Missbrauchsvermutung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz erfordert die Feststellung von künstlichen Konstruktionen eine Einzelfallprüfung anhand der organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale der Unternehmensgruppe. Gerade dies verhindert § 50d Absatz 3 Satz 2 Einkommensteuergesetz, der die Einbeziehung der Konzernverhältnisse in der Beurteilung verbietet. Darüber hinaus ist der Europäische Gerichtshof der Ansicht, dass die in Satz 4 versteckte und sprachlich verunglückte Nachweismöglichkeit durch die ausländische Gesellschaft keine ausreichende Gegenbeweismöglichkeit darstellt. Damit verletzt auch die Neufassung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz die Mutter-Tochter-Richtlinie. Wie in dem Urteil zur Fassung bis 2011 lassen sich die Ausführungen zur Mutter-Tochter-Richtlinie auf die Niederlassungsfreiheit übertragen, sodass im Ergebnis auch die Niederlassungsfreiheit durch § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz in der aktuellen Fassung verletzt ist.

Dass auch die aktuelle Fassung gegen Europarecht verstößt, kommt für die meisten Beobachter und wohl auch für die deutsche Finanzverwaltung nicht überraschend. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hatte bereits im April dieses Jahres als Reaktion auf das erste Urteil des Europäischen Gerichtshof zur Fassung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz in der Fassung bis 2011 ein Schreiben erlassen, der die Anwendung dieser Fassung außer Kraft setzt und die aktuelle Fassung an einigen Punkten entschärft. Auch wenn die Entschärfungen des BMF-Schreibens unseres Erachtens nicht unwesentlich sind (zu nennen sind hier insbesondere die Anerkennung der



Holding-Tätigkeit als eigene Wirtschaftstätigkeit und die Einbeziehung der Konzernverhältnisse für die Missbrauchsbeurteilung, vgl. unser **beleuchtet** vom 10. April 2018), vermag ein Anwendungserlass die Europarechtswidrigkeit der Gesetzesvorschrift nicht zu reparieren. Dem Vernehmen nach ist der Gesetzgeber sich dessen bewusst und arbeitet bereits an einer Neufassung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz. In der Zwischenzeit empfehlen wir Steuerpflichtigen, die von der Anwendung des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz betroffen sind, mit Verweis auf das aktuelle Urteil Einspruch einzulegen.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass die Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz nicht nur auf die Kapitalertragsteuerentlastung aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b Einkommensteuergesetz), sondern ebenfalls bei der Lizenzrichtlinie (§ 50g Einkommensteuergesetz) und in DBA Fällen Anwendung findet. Es ist davon auszugehen, dass sich die Finanzverwaltung die Tatsache zunutzen machen wird, dass sich die Urteile des Europäischen Gerichtshofs jeweils auf die Mutter-Tochter-Richtlinie beziehen und damit die Anerkennung des Urteils auf diese Fälle beschränken wird. Dies hat das BMF bereits mit dem oben genannten Anwendungserlass vom April 2018 demonstriert, das ebenfalls nur für Fälle des § 43b Einkommensteuergesetz gilt. Der Europäische Gerichtshof hatte aber in beiden oben genannten Urteilen zu § 50d Absatz 3 Einkommensteuergesetz angeführt, dass eine Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit bei geringeren Beteiligungsverhältnissen als in den Ausgangsfällen ebenfalls denkbar sei. Damit könnten sich Steuerpflichtige beispielsweise bei DBA Fällen mit Drittstaatenbezug ebenfalls auf die Argumentation der Urteile stützen.



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
Principal . Steuerberaterin

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



Johannes Recker
Steuerassistent

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.