

KEST-ENTLASTUNG VON EU-DIVIDENDEN

EuGH-Urteil vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

MIT URTEIL VOM 20.12.2017, C-604/16 (DEISTER HOLDING AG) UND C-613/16 (JUHLER HOLDING AG) HAT DER EUGH ENTSCHIEDEN, DASS DIE DEUTSCHE MISSBRAUCHSABWEHRVORSCHRIFT DES § 50D ABS. 3 DESTG IDF DES JSTG 2007 MIT GEMEINSCHAFTSRECHT NICHT VEREINBAR IST.¹ DER ENTSCHEIDUNG VORANGEGANGEN WAREN ZWEI VORLAGEBESCHLÜSSE DES FG KÖLN VOM 8.7.2016, 2 K 2995/12, C-504/16 UND VOM 31.8.2016, 2 K 721/13, C-613/16. DAS FG KÖLN HATTE EINERSEITS BEDENKEN BEZÜGLICH EINES ALLFÄLLIGEN WIDERSPRUCHS DES § 50D ABS. 3 DESTG ZUR NIEDERLASSUNGSFREIHEIT (ART. 49 AEUV) UND ORTE ANDERERSEITS EINEN VERSTOSS GEGEN ART. 1 ABS. 2 UND ART. 5 DER MUTTER-TOCHTER-RICHTLINIE (MTR)². DIE BEIDEN RECHTSSACHEN WURDEN VOM EUGH ZUR GEMEINSAMEN ENTSCHEIDUNG VERBUNDEN. DER BEITRAG BESCHÄFTIGT SICH MIT DER FÜR INTERNATIONAL TÄTIGE UNTERNEHMEN SEHR WICHTIGEN ENTSCHEIDUNG UND DEREN AUSWIRKUNGEN AUF DIE KORRESPONDIERENDEN ÖSTERREICHISCHEN REGELN NUR MISSBRAUCHSABWEHR IZM DER KEST-ENTLASTUNG INS AUSLAND FLIESSENDER GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN.

1. DAS VORABENTSCHEIDUNGERSUCHEN

Die Vorabentscheidungsersuchen des FG Köln³ betrafen einen Rechtsstreit zwischen der Deister Holding AG (vormals Traxx Investments NV) bzw. der Juhler Holding A/S und dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), das den beiden in den Niederlanden bzw. in Dänemark ansässigen Holdinggesellschaften auf Grundlage des § 50d Abs. 3 dEStG die KEST-Entlastung auf Gewinnausschüttungen ihrer deutschen Tochtergesellschaften verweigerte. Gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dEStG unterliegen ins Ausland fließende Dividenden grundsätzlich der deutschen KEST (samt Solidaritätszuschlag). Gem. § 43b Abs. 1 dEStG wird die KEST auf Kapitalerträge iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG jedoch nicht erhoben bzw.

kann rückerstattet werden, wenn die Kapitalerträge von Muttergesellschaften bezogen werden, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Deutschland haben. Als „Muttergesellschaft“ gilt gem. § 43b Abs. 2 Satz 1 dEStG jede Gesellschaft, welche die in der Anlage 2 zum dEStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt und gem. Art. 3 Abs. 1 lit a MTR im Zeitpunkt der Entstehung der KEST nachweislich zu mindestens 15% am Kapital der deutschen Tochtergesellschaft beteiligt ist (EU-Mutter).⁴ § 43b Abs. 2 Satz 4 dEStG setzt außerdem voraus, dass die Beteiligung nachweislich ununterbrochen über eine Dauer von 12 Monaten bestanden hat. Allerdings ist in § 50d Abs. 3 dEStG idF JStG 2007 eine Regelung vorgesehen, die „Directive Shopping“, also die Inanspruchnahme der Vorteile der MTR verhindern soll, soweit an einer ausländischen Muttergesellschaft Personen beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung von deutscher KEST nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und

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

Dabei sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft relevant. Organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 dASTG) bleiben außer Betracht. An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentliche Geschäftstätigkeit an Dritte überträgt.⁵ Neben der reinen Verwaltung von Wirtschaftsgütern werden auch die aktive Verwaltung von Lea-

sing-, Vermietungs-, Holding-, Kapitalanlage- oder Finanzierungsgesellschaften nicht als „eigene Wirtschaftstätigkeit“ qualifiziert.⁶

Die Verweigerung der KESt-Entlastung durch Deutschland hat für eine EU-Mutter Doppelbesteuerung zur Folge, da der Ansässigkeitsstaat der EU-Mutter die KESt-belasteten deutschen Dividenden idR als internationale Schachteldividenden steuerfrei behandelt, sodass eine Anrechnung der deutschen KESt nicht möglich ist und zum Kostenfaktor wird.

2. DIE SACHVERHALTE

2.1. DIE NIEDERLÄNDISCHE DEISTER HOLDING AG

In der Rs C-504/16 ging es um die in den Niederlanden ansässige Deister Holding AG, die Beteiligungen an mehreren in verschiedenen Staaten ansässigen Gesellschaften hielt und diese durch Konzerndarlehen finanzierte. Die Deister Holding AG bzw deren Rechtsvorgänger die Traxx Investments NV (Traxx) war seit 2005 zu mindestens 26,5% an der in Deutschland ansässigen Deister elektronik GmbH (Deister) beteiligt. Die niederländische Holding beschäftigte in einem angemieteten Büro zwei Mitarbeiter. Alleiniger Anteilseigner von Traxx war der in Deutschland ansässige Herr Stobbe. Im November 2007 wurde von der Deister Holding AG auf eine Gewinnausschüttung an Traxx deutsche KESt (+SoliZu) einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Im Mai 2008 stellte Traxx den Antrag auf KESt-Freistellung und Rückerstattung der einbehaltenen Abzugssteuer, der von der Steuerbehörde unter Verweis auf § 50d Abs. 3 dEStG abgewiesen worden ist, sodass die Deister Holding AG (als Rechtsnachfolgerin von Traxx) den Rechtsmittelweg beschritt.

2.2. DIE DÄNISCHE JUHLER HOLDING A/S

In der Rs C-613/16 ging es um die in Dänemark ansässige Juhler Holding A/S, deren Alleingesellschafter die in Zypern ansässige Juhler Services Limited war, die ihrerseits von einer in Singapur ansässigen natürlichen Person gehalten wurde. Die Juhler Holding hielt Beteiligungen an mehr als 25 Tochtergesellschaften, von denen auch einige in Dänemark ansässig waren.

Geschäftsgegenstand des Konzerns war die Erbringung von Dienstleistungen iZm der Beschaffung von Personal. Ein Drittel der Dienstleistungen wurden in Dänemark erbracht. Seit 2003 war die Juhler Holding A/S zu 100% an der in Deutschland ansässigen temp-team Personal GmbH beteiligt. Die Juhler Holding A/S hielt unter anderem Immobilienvermögen, war für die finanzielle Kontrolle zwecks Optimierung des Zinsaufwandes im Konzern zuständig und hatte in Dänemark Telefonanschluss und E-Mail-Adresse, verfügte aber über keine eigenen Büroräume. Bei Bedarf wurde auf Einrichtungen und Personal anderer Konzerngesellschaften zurückgegriffen. Der Geschäftsführer der Juhler Holding A/S war gleichzeitig auch Geschäftsführer anderer Konzerngesellschaften.

Im Jahr 2011 bezog die Juhler Holding A/S eine Gewinnausschüttung, auf die von der temp-team-Personal GmbH deutsche KESt und Solidaritätszuschlag (SoliZu) einbehalten und an das

Finanzamt abgeführt worden sind. Dem in der Folge beim BZSt gestellten Antrag auf Rückerstattung von KESt und SoliZu auf Grundlage der MTR wurde unter Verweis auf § 50d Abs. 3 dEStG nicht stattgegeben, sodass die Juhler Holding A/S (vormals Traxx) den Rechtsmittelweg beschritt und die Unvereinbarkeit des § 50d Abs. 3 dEStG mit Primär- und Sekundärrecht der EU reklamierte.

3. VORLAGEANTRÄGE DES FG-KÖLN

3.1. VERLETZUNG DER NIEDERLASSUNGSFREIHEIT

In den Vorlageanträgen gemäß Art. 267 AEUV wurde vom FG Köln im ersten Schritt die Frage der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 dEStG mit der Niederlassungsfreiheit aufgeworfen. Da in beiden Fällen die EU-Muttergesellschaften über eine Beteiligung verfügten, die ihr einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen ihrer deutschen Tochtergesellschaften ermöglichten, war nicht die Kapitalverkehrsfreiheit, sondern die Niederlassungsfreiheit einschlägig. Das FG Köln zweifelte daran, dass die durch § 50d Abs. 3 dEStG bewirkte Beschränkung aufgrund des Allgemeininteresses in der Bekämpfung von Steuerumgehung gerechtfertigt werden könne, da die Bestimmung eine gebietsfremde Gesellschaft erfasse, die sich nicht aus einer rein künstlichen Gestaltung ohne jede wirtschaftliche Realität ergebe und eine unwiderlegbare Missbrauchs- oder Hinterziehungsvermutung begründe.

Deshalb hat das Finanzgericht das Verfahren in beiden Fällen ausgesetzt und dem EUGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob Art. 49 AEUV iVm Art. 54 AEUV einer nationalen Steuervorschrift entgegensteht, die einer gebietsfremden Muttergesellschaft, deren alleiniger Anteilseigner seinen Wohnsitz im Inland (Deutschland) hat bzw. einer gebietsfremden Muttergesellschaft, die innerhalb eines in ihrem Ansässigkeitsstaat aktiv tätigen Konzerns auf Dauer als Holdinggesellschaft ausgegliedert wird, die Entlastung von KESt auf Gewinnausschüttungen unter den in § 50d Abs. 3 EStG genannten Voraussetzungen verweigert, während gebietsansässigen (deutschen) Muttergesellschaften die KESt-Entlastung gewährt wird, ohne dass es auf die vorgenannten Voraussetzungen ankommt.⁷

3.2. VERLETZUNG DER MUTTER-TOCHTER- RICHTLINIE (MTR)

Art. 5 Abs. 1 der MTR bestimmt, dass „...die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne... vom Steuerabzug an der Quelle befreit [sind]“. Gemäß Art. 1 Abs. 2 MTR steht die Richtlinie jedoch „...der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen.“ In Bezug auf die MTR wollte das FG Köln wissen, ob § 50 d Abs. 3 dEStG diesen Richtlinienvorgaben entgegensteht, wonach einer gebietsfremden Muttergesellschaft, deren alleiniger Anteilseigner seinen Wohnsitz im Inland hat bzw. einer gebietsfremden Muttergesellschaft, die innerhalb eines in ihrem Ansässigkeitsstaataktiv tätigen Konzerns auf Dauer als Holdinggesellschaft ausgegliedert wird, die KESt-Entlastung auf Dividenden unter den in der deutschen Vorschrift des § 50d Abs. 3 dEStG genannten Voraussetzungen verweigert wird.⁸

4. DIE ENTSCHEIDUNG DES EUGH

4.1. MISSBRAUCHSTATBESTAND IST NICHT ABSCHLIEßEND HARMONISIERT

Zur Anwendbarkeit des AEUV hält der EuGH einleitend fest, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH jede nationale Regelung in einem Bereich, der auf EU-Ebene abschließend harmonisiert wurde, anhand der Harmonisierungsmaßnahme (z.B. einer Richtlinie) und nicht nach Primärrecht zu beurteilen sei. Durch Art. 1 Abs. 2 MTR sei allerdings in Bezug auf die Missbrauchsabwehr allerdings keine abschließende Harmonisierung erfolgt. § 50d Abs. 3 dEStG sei daher sowohl im Hinblick auf seine Vereinbarkeit mit Primär- und Sekundärrecht zu beurteilen.⁹

4.2. § 50D ABS. 3 DESTG IST MIT DER MTR NICHT VEREINBAR

Zweck der MTR ist es sicherzustellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft an ihre im andern Mitgliedstaat ansässige EU-Mutter steuerlich neutral sind.¹⁰ Deshalb sollen solche Gewinnausschüttungen vom Quellensteuerabzug befreit werden sollten.¹¹ Da durch die MTR das Steuersystem für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit innerhalb der Union gelockert und die grenzüberschreitende Zusammenarbeit erleichtert werden sollte, könnten nach Ansicht des EuGH die Mitgliedstaaten nicht einseitig restriktive Maßnahmen einführen und den in Art. 5 Abs. 1 MTR vorgesehenen Anspruch auf Quellensteuerbefreiung von diversen Bedingungen abhängig machen.¹² Art. 1 Abs. 2 MTR eröffne zwar die Möglichkeit nationaler Abwehrmaßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen, doch müssten diese Maßnahmen geeignet sein, dieses Ziel zu erreichen und dürfen nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen.¹³ Außerdem sei Art. 1 Abs. 2 MTR eng auszulegen, da die Regelung eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz sei, nämlich die Inanspruchnahme der gemeinsamen Steuerregel für Mutter- und Tochtergesellschaften im Anwendungsbereich der MTR.¹⁴ Unter Verweis auf die Urteile „Egiom“ und „Enka“¹⁵ weist der Gerichtshof darauf hin, dass eine nationale Regelung nur dann EU-konform Steuerhinterziehungen und Missbräuchen entgegenzutreten dürfe, 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.¹⁶ Eine allgemeine Vermutung für das Vorliegen von Steuerhinterziehung und Missbrauch könne keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ziele der MTR und die Ausübung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten beeinträchtigt.¹⁷ Nationale Behörden könnten sich bei der Prüfung ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hatte, nicht darauf beschränken, allgemeine Kriterien anzuwenden. Vielmehr müsse der Vorgang als Ganzes individuell geprüft werden. Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, ginge nach Ansicht des EuGH über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen Erforderliche hinaus.¹⁸

Deutschland gewährt eine grundsätzlich mögliche KEST-Entlastung nur dann, wenn keine der in § 50d Abs. 3 dEStG genannten Voraussetzungen erfüllt ist. Sie bezwecke nicht speziell, rein künstliche Gestaltungen von der Inanspruchnahme des Steuervorteils auszuschließen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung dieses Vorteils ausgerichtet sind, sondern erfasse generell jede Situation, in der Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligt sind, denen eine KEST-Entlastung nicht zustünde, wenn sie die Gewinnausschüttung unmittelbar beziehen würden.¹⁹ Der Umstand, dass solche Personen eine solche Beteiligung halten, bedeute jedoch nicht, dass eine rein künstliche und jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurde.²⁰ Aus der MTR gehe auch nicht hervor, dass die steuerliche Behandlung oder Herkunft einer an einer EU-Muttergesellschaft beteiligten Person für die KEST-Entlastung einer Rolle spiele.²¹ Die in § 50d Abs. 3 dEStG an eine KEST-Entlastung gestellten Anforderungen – ohne dass es eines Anfangsbeweises der Steuerbehörden für das Fehlen wirtschaftlicher Gründe oder ein Indiz für Steuerhinterziehung oder Missbrauch gebe – würden eine allgemeine Missbrauchs- oder Hinterziehungsvermutung begründen und würden das mit der MTR bezweckte Ziel konterkarieren, die Zusammenarbeit und Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Unionsebene zu erleichtern.²² Die deutsche Vorschrift begründe außerdem eine unwiderlegbare Missbrauchs- oder Hinterziehungsvermutung, indem sie einer gebietsfremden Muttergesellschaft nicht die Möglichkeit lässt, das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe zu beweisen.²³ Die in § 50d Abs. 3 dEStG genannten Voraussetzungen würden einzeln oder zusammen betrachtet jedenfalls keinen Missbrauch oder keine Hinterziehung begründen.²⁴ Außerdem würde die MTR nicht vorschreiben, welche wirtschaftlichen Tätigkeiten die von ihr erfassten Gesellschaften ausüben müssen, oder wie hoch die Einkünfte aus ihrer eigentlichen Wirtschaftstätigkeit zu sein hätten.²⁵ Der Umstand, dass die wirtschaftliche Tätigkeit einer EU-Muttergesellschaft im Verwalten von Wirtschaftsgütern besteht, bedeute für sich alleine noch nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliege. Die Feststellung einer solchen Konstruktion erfordere – entgegen § 50d Abs. 3 dEStG – eine einzelfallbezogene umfassende Prüfung der betreffenden Situation unter Einbeziehung organisatorischer, wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Merkmale des Konzerns, zu dem die betreffende Muttergesellschaft gehört samt der Strukturen und Strategien des Konzerns.²⁶ Nach alledem sei festzustellen, dass Art. 1 Abs. 2 MTR iVm Art. 5 Abs. 1 MTR dahingehend auszulegen sei, dass sie einer nationalen Vorschrift wie der im Ausgangsverfahren streitigen, also dem § 50d Abs.3 dEStG entgegenstehen.²⁷

4.3. DIE ANWENDBARE VERKEHRSFREIHEIT

In dem Urteil beschäftigt sich der EuGH auch ausführlich mit der Frage, ob für die steuerliche Behandlung von Dividenden die Niederlassungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig ist. Diesbezüglich hält der Gerichtshof fest, dass auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen sei.²⁸ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine nationale Regelung, die nur

auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen, nach Maßgabe der Niederlassungsfreiheit zu prüfen. Hingegen 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 die Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen.²⁹ Sowohl in der Rs „Deister Holding AG“ (mindestens 26,5%ige Beteiligung der EU-Mutter) als auch in der Rs „Juhler Holding A/S“ (100%ige Beteiligung der EU-Mutter) seien demnach die Voraussetzungen für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit gegeben.³⁰ Die Herkunft der Anteilseigner der in den Niederlanden und in Dänemark ansässigen Holdinggesellschaften habe keinen Einfluss auf das Recht dieser Gesellschaften, sich auf die Niederlassungsfreiheit zu berufen. Das lasse sich aus keiner Bestimmung des Unionsrechts ableiten.³¹ Die Fragen des FG Köln seien daher im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit zu beantworten.³²

4.4. VERSTOSS DES § 50D ABS. 3 DESTG GEGEN DIE NIEDERLASSUNGSFREIHEIT

Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) ermöglicht Unionsbürgern die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen, wie sie im Recht des Niederlassungsstaates für die eigenen Angehörigen vorgesehen sind. Gemäß Art. 54 AEUV ist für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben.³³ Art. 49 Abs. 2 Satz 2 AEUV ermöglicht eine freie Rechtsformwahl, die durch diskriminierende Steuerbestimmungen nicht eingeschränkt werden darf.³⁴ Nachdem Maßnahmen, welche die Ausübung der Niederlassungsfreiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen, jedoch § 50d Abs. 3 dEStG nur angewandt wird, wenn eine gebietsansässige Tochter-Gewinne an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, ist die deutsche Regelung geeignet eine solche gebietsfremde Mutter davon abzuhalten, in Deutschland durch eine dort niedergelassene Tochter wirtschaftlich tätig zu werden.³⁵ Diese Beschränkung sei nur in objektiv nicht miteinander vergleichbaren Situationen statthaft, wenn sie durch einen unionsrechtlich anerkannten Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und zur Erreichung des verfolgten Ziels geeignet ist und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.³⁶ Was die Vergleichbarkeit des reinen Inlandssachverhaltes mit der grenzüberschreitenden Gewinnausschüttung betrifft, führt der EuGH aus, dass durch die Quellensteuerentlastung Doppelbesteuerung vermieden werden soll und sich die Situation des gebietsfremden jener des gebietsansässigen Gesellschafters annähere bzw. aufgrund der von Deutschland ausgeübten Besteuerungsbefugnis bezüglich der an gebietsfremde Gesellschafter fließenden Dividenden eine vergleichbare Situation gegeben sei.³⁷

Im Hinblick auf das von Deutschland als Rechtfertigungsgrund für § 50d Abs. 3 dEStG ins Treffen geführte Ziel der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung und der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten weist der EuGH darauf hin, dass diese Ziele als zwingende Gründe des Allgemeininteresses miteinander verknüpft sind und grundsätzlich eine Beschränkung der gemeinschaftsrechtlichen Verkehrsfreiheiten rechtfertigen könnten.³⁸ Das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung habe, unabhängig davon, ob es nach Art. 1 Abs. 2 MTR oder als Rechtfertigung einer Beschränkung des Primärrechts geltend gemacht wird, dieselbe Tragweite. Die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten habe die MTR dahingehend geregelt, dass auf innergemeinschaftliche Dividendenflüsse die Erhebung von Quellensteuern untersagt wird.³⁹ Deshalb könnten die von Deutschland ins Treffen geführten Rechtfertigungsgründe eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht rechtfertigen.⁴⁰

5. DAS URTEIL DES EUGH

Aus den dargelegten Gründen kam der EuGH zum Schluss, dass Art. 1 Abs. 2 iVm Art. 5 Abs. 1 MTR und Art. 49 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie der Missbrauchsabwehrregel des § 50d Abs. 3 dEStG entgegenstehen, die einer gebietsansässigen Muttergesellschaft, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle nicht zustände, wenn sie die Gewinnausschüttungen einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft unmittelbar bezögen, die Entlastung von der KEST verweigert, sobald eine der in dieser Vorschrift aufgestellten Voraussetzungen erfüllt ist. Erwähnt sei, dass das FG Köln in einem weiteren Beschluss vom 17.5.2017⁴¹ auch den seit 1.1.2012 wirksamen § 50d Abs. 3 dEStG idF des BeitrRIUmsG⁴² als unionsrechtlich bedenklich dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt hat.⁴³ In diesem Fall ging es um eine mit Büro und Personal ausgestattete niederländische Holdinggesellschaft, der vom BZSt die KEST-Entlastung verweigert worden ist. Die entschärfte Regelung des § 50d Abs. 3 dEStG, in der sich die Notwendigkeit eigener Wirtschaftstätigkeit im Ausmaß von mehr als 10% nicht mehr findet, führt zu einer aliquoten Versagung der KEST-Entlastung, soweit schädliche Erträge vorliegen. Nach wie vor knüpft die Regelung jedoch an das Vorhandensein von Erträgen aus eigener Wirtschaftstätigkeit, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung des ausländischen Anteilseigners und das Vorhandensein eines angemessenen Geschäftsbetriebs an.

6. AUSWIRKUNGEN AUF DIE KEST-ENTLASTUNG IN ÖSTERREICH

6.1. KEST-ENTLASTUNGSVORAUSSETZUNGEN IN ÖSTERREICH

In Österreich wurde die aufgrund der MTR gebotene Entlastung von Quellensteuern „qualifizierter“ Gewinnausschüttungen durch § 94 Z 2 EStG umgesetzt⁴⁴. Gewinnausschüttungen an ausländische Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 MTR erfüllen, haben Anspruch auf Entlastung von österreichischer KEST die gem. § 21 Abs. 1

KStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit a EStG grundsätzlich zu erheben wäre, wenn eine mindestens 10%ige Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr bestanden hat. In § 94 Z 2 EStG letzter Satz findet sich allerdings ein „Missbrauchsvorbehalt“. Demnach hat die abzugsverpflichtete ausschüttende österreichische Gesellschaft dann KESt einzubehalten, wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerverkürzung und Missbrauch (§ 22 BAO) sowie in Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 KStG) durch Verordnung anordnet. In diesen Fällen ist eine der Richtlinie entsprechende KESt-Entlastung auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steurrückerstattungsverfahren herbeizuführen.

Eine zum ehemaligen § 94a Abs. 2 EStG ergangene Verordnung (VO)⁴⁵, die nach herrschender Meinung jedoch weiterhin auch auf die letztlich inhaltsgleiche Regelung des § 94 Z 2 EStG anzuwenden ist, sieht unter anderem vor, dass eine Entlastung an der Quelle unzulässig ist, wenn Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO sprechen und ein Missbrauch von dem zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre (§ 1 Z 1 VO). Letzteres wäre gem. § 2 Abs. 1 und 2 VO dann der Fall, wenn dieser über eine schriftliche Erklärung der die Kapitalerträge (Dividenden) empfangenden Gesellschaft verfügt,

1. dass die Gesellschaft eine Betätigung entfaltet, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht,
2. die Gesellschaft eigene Arbeitskräfte beschäftigt
3. die Gesellschaft über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.

Es muss also kumulativ Missbrauchsverdacht vorliegen und der Missbrauch vom Abzugsverpflichtenden zu vertreten sein. Ist Missbrauch von vornherein ausgeschlossen, kann auch kein Verdacht vorliegen.⁴⁶ Überdies dürfen dem zum Abzug Verpflichteten keine Umstände erkennbar sein, die Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung auslösen (§ 2 Abs. 1 letzter Satz VO). Gemäß § 4 Abs. 2 lit a und b VO ist der Nachweis darüber, dass die Kapitalerträge einer EU-Gesellschaft zufließen, durch eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates erteilte Ansässigkeitsbescheinigung (ZS-EUMT) zu erbringen, die zusammen mit der KA1-Meldung an die Finanzverwaltung zu übermitteln ist⁴⁷. Diese muss „zeitnah“ vor oder nach der Zahlung der Kapitalerträge ausgestellt sein. Soweit für den Abzugsverpflichteten keine Umstände erkennbar sind, die auf eine ungerechtfertigte Steuerentlastung hindeuten könnten, ist eine Bescheinigung innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr noch als zeitnah anzusehen (§ 4 Abs. 2 lit c VO)⁴⁸. § 5 VO eröffnet der zum KESt-Einbehalt verpflichteten Gesellschaft Zugang zu einem besonderen Auskunftsverfahren. Daneben muss die ausschüttende Tochtergesellschaft auch die Unterlagen zur Nachprüfbarkeit der Erklärung iSd § 2 Abs. 2 VO der Muttergesellschaft zur Entkräftung des Missbrauchsverdachts führen.⁴⁹

Zweck des § 94 Z 2 EStG und der VO ist es „Directive Shopping“, also die Zwischenschaltung funktionsloser Durchlaufgesellschaften zu verhindern, die nur dazu dienen sollen, die Vorteile der MTR zu nutzen. Anders als in § 50d Abs. 3 dEStG wird durch die

österreichische Regelung kein eigener Missbrauchstatbestand geschaffen, sondern es wird vom System der Entlastung an der Quelle auf ein Rückerstattungssystem übergegangen, wenn vertretbarer Missbrauch nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann.⁵⁰ Im Zuge der Prüfung des von der beschränkt steuerpflichtigen EU-Muttergesellschaft bei dem Finanzamt, das für den KESt-Einbehalt zuständig war⁵¹ zu stellenden Rückerstattungsantrages kann die Finanzbehörde das Vorliegen einer allenfalls missbräuchlichen Zwischenschaltung einer EU-Muttergesellschaft prüfen und entsprechend über den Antrag entscheiden. Kommt es wegen eines vertretbaren Missbrauchsverdachts zum KESt-Abzug, ist im nachfolgenden Rückerstattungsverfahren das tatsächliche Vorliegen von Missbrauchs iSd § 22 BAO zu beurteilen. Nach der österreichischen Rechtsprechung hat sich diese Beurteilung an der Missbrauchsjudikatur von VwGH⁵² und EuGH zu orientieren, wobei allein aufgrund des Umstandes, dass die ausländische Muttergesellschaft eine Holdinggesellschaft ohne Personal und Geschäftsräume ist, sinnvolle Funktionen innehaben kann und damit nicht zwingend von einer missbräuchlichen Gestaltung auszugehen ist.⁵³ Wenn die Muttergesellschaft also den Missbrauchsverdacht entkräften kann, hat eine Entlastung von österreichischer KESt zu erfolgen.⁵⁴

6.2. DIE FOLGEN AUS „JUHLER“ UND „DEISTER“

Nachdem § 94 Z 2 EStG iVm der VO die KESt-Entlastung von Gewinnausschüttungen an EU-Muttergesellschaften nicht anhand vorgegebener, Missbrauch unterstellender, allgemeiner Kriterien verweigert⁵⁵, sondern dem Abzugsverpflichteten der KESt nur eine (grundsätzlich mögliche) Entlastung an der Quelle versagt und bei vermögensverwaltender Tätigkeit, fehlender eigener Arbeitskräfte und Betriebsräumlichkeiten die EU-Muttergesellschaft auf das Rückerstattungsverfahren verweist, diese aber nicht von vornherein ausschließt, dürfte die österreichische Regelung mit der Rechtsprechung des EuGH in den Rs „Deister Holding AG“ und „Juhler Holding A/S“ vereinbar sein. Allerdings werden die Finanzämter im Lichte dieses Urteiles bei der Beurteilung von KESt-Rückerstattungsanträgen folgendes beachten müssen:

- a. Die durch Art. 1 Abs. 2 MTR den Mitgliedstaaten gegebene Möglichkeit, nationales Steuerrecht zur Missbrauchsabwehr heranzuziehen, ist eng auszulegen (Rz 59). Die Ablehnung eines Rückerstattungsantrages kann nur dann verweigert werden, wenn durch die Zwischenschaltung einer EU-Muttergesellschaft eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion geschaffen worden ist, nur um ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen (Rz 60).
- b. Allein der Umstand, dass die wirtschaftliche Tätigkeit einer EU-Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ihrer Tochtergesellschaften besteht oder ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen, bedeutet noch nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt (Rz 73).
- c. Allgemeine (unwiderlegbare) Vermutungen für das Vorliegen von Missbrauch widersprechen den Zielen der MTR bzw den Grundfreiheiten des AEUV (Rz 61)
- d. Der zu beurteilende Vorgang ist als Ganzes anhand der Umstände des Einzelfalles zu prüfen (Rz 62) unter Berücksichti-

gung organisatorischer, wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Merkmale des Konzerns (Rz 74).

- e. Die Herkunft des an der EU-Muttergesellschaft beteiligten Gesellschafters ist auszublenden (Rz 66).
- f. Unwiderlegbare vorgegebene Missbrauchs- und Hinterziehungsvermutungen (Rz 62) sind unzulässig, wenn sie der EU-Muttergesellschaft nicht die Möglichkeit geben, das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe zu beweisen (Rz 70).
- g. Unwiderlegbare Missbrauchsvermutungen anhand der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der Höhe der Einkünfte sind mit EU-Recht nicht vereinbar (Rz 72).

7. FAZIT

Die österreichische Finanzverwaltung tendiert dazu, die Rückerstattung von KEST auf Grundlage des § 94 Z 2 EStG bzw. der dazu ergangenen VO restriktiv zu handhaben und zu verweigern, wenn Gesellschafter eine im EU-Ausland ansässige, vermögensverwaltend tätige Holdinggesellschaft mit inländischen Anteilseignern bzw. Gesellschaftern in Nicht-EU-Staaten ist. Im Lichte der EuGH-Rechtsprechung in den Rs „Equiom/Enka“ und „Juler/Deister“ ist eine solche Praxis mit Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar. Vielmehr wird die Behörde einen Anfangsbeweis für das Fehlen wirtschaftlicher Gründe oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder Missbrauch beizubringen haben⁵⁶ bzw. konkrete Nachweise, dass die EU-Mutter durch ein „wholly artificial arrangement“ der österreichischen ausschüttenden Gesellschaft zwecks Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils aufgesetzt wurde.⁵⁷ Insofern hat der EuGH an die Verweigerung der KEST-Entlastung hohe Anforderung gestellt, sodass die derzeit strenge Gangart der Finanzämter im Lichte der aktuellen Rechtsprechung gelockert werden muss. Die vom VwGH vorgegebene erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten bleibt der die KEST-Rückerstattung beantragenden EU-Mutter aber auch weiterhin nicht erspart. ■

- 1 JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878, anwendbar auf Veranlagungszeiträume bis 2011.
- 2 Richtlinie 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl 1990, L 226, 6) idF der Richtlinie 2006/98/EG des Rates v. 20.11.2006 (ABl 2006, L 363, 239).
- 3 FG Köln, Beschlüsse v. 8.7.2016 – 2 K 2995/12 und v. 31.8.2016, 2 K 721/13.
- 4 Bis zum 31.12.2006 sah Art. 3 MTR eine Mindestbeteiligung von 20 % vor, zwischen 1.1.2007 und 31.12.2008 eine solche von 15 % und seit 1.1.2009 von 10%.
- 5 Ausführlich zu dieser Regelung siehe Bendlinger/Eichert, , Verweigerung der KEST-Entlastung in Deutschland Widerspruch gegen Gemeinschaftsrecht?, WT 2/2017, 89 (89).
- 6 Ausführlich zu der Regelung Bendlinger/Eichert, , Verweigerung der KEST-Entlastung in Deutschland Widerspruch gegen Gemeinschaftsrecht?, WT 2/2017, 89 (89).
- 7 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 34.
- 8 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 34.
- 9 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 46.
- 10 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 48.
- 11 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler

- Holding A/S, Rz 49 ff.
- 12 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 52 und 58.
- 13 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 56.
- 14 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 59.
- 15 EuGH v. 7.9.2017, C-6/16, Equiom und Enka. Pinetz/Plansky, Einschränkung der Voraussetzungen für eine KEST-Entlastung an der Quelle, SWI 2017, 189 (189).
- 16 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 60.
- 17 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 61.
- 18 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 62.
- 19 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 64.
- 20 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 65.
- 21 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 66.
- 22 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 69.
- 23 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 70.
- 24 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 71.
- 25 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 72.
- 26 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 74.
- 27 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 75.
- 28 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 77.
- 29 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 78.
- 30 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 79 ff.
- 31 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 84.
- 32 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 85.
- 33 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 86.
- 34 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 87.
- 35 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 88 ff.
- 36 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 91.
- 37 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 93 ff.
- 38 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 96.
- 39 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 97 f.
- 40 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 99.
- 41 FG Köln v. 17.6.20217, 2 K 773/16, EuGH, C-440/17.
- 42 Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmG) v. 7.12.2011, BGBl I 2011, 2608.
- 43 Deutschland musste § 50d Abs. 3 dEStG anpassen, weil die EU-Kommission die Bestimmung aufgrund der starren 10%-Grenze (Satz 1 Nr. 2 dEStG idF JStG 2007) als unverhältnismäßig beanstandet und im März 2010 ein offizielles Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet hatte.
- 44 Österreich hat die aufgrund der MTR gebotene KEST-Entlastung zunächst durch Einfügung des § 94a EStG im Zuge des EU-AnpG (BGBl 1995/681) um-

gesetzt. Die Regelung wurde im Rahmen des BudBG 2011 (BGBl I 2010/111, gem. § 124b Z 185 EStG seit 1.10.2011 anwendbar) mit dem bisherigen § 94 Z 2 EStG in einer gemeinsamen Bestimmung zusammengefasst, die seither nicht nur inländische sondern auch grenzüberschreitende Dividendenströme regelt und zuletzt durch das BBG 2012 (BGBl 2012/112) an die im Jahr 2011 neu gefasste MTR angepasst worden ist.

- 45 BGBl 1995/56.
- 46 Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015), VI/316.
- 47 Rz 7759 EStR 2000.
- 48 Datiert die Bestätigung mehr als ein Jahr vor bzw. nach der Ausschüttung ist sie nicht mehr als „zeitnah“ anzusehen. Rz 7757a EStR 2000; Pkt. 2.6.2.2.3. des Erlasses zur Besteuerung von Kapitalvermögen, BMF-010203/0107-VI/6/2012.
- 49 Rz 7759 EStR 2000.
- 50 UFS 11.4.2007, RV/0323-S/06; Rz 7757b EStR 2000.
- 51 Rz 7757b EStR 2000.
- 52 VwGH 28.6.2014, 2011/15/0080.
- 53 Rz 7757b EStR 2000; EAS 682 v 1.8.1995; EAS 1464 v 7.6.1999; EAS 1550 v 27.10.1999; EAS 3100 v 25.11.2009.
- 54 Kofler, VII/318.
- 55 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 62.
- 56 EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, Rz 69.
- 57 Pinetz/Plansky, SWI 2017, 189 (193).