

NEUIGKEITEN UND TIPPS AUS DER PRAXIS

EUGH-RECHTSPRECHUNG ZU §50D ABS. 3 – AUCH FÜR DRITTSTAATEN?

Wie die Schweiz, so bemüht sich auch Deutschland, Abkommensmissbrauch zu verhindern und die entsprechende Rückerstattung der deutschen Quellensteuer auf Dividenden von gegenwärtig nationalen 26,375% zu verweigern, wenn die Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Ausschüttungen einer deutschen Kapitalgesellschaft an ihre Muttergesellschaft im EU- oder EWR-Raum sind von der Quellensteuer befreit (Art. 5 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL) und §43b EStG). Diese Befreiung wird in §50d Abs. 3 EStG nachalther Fassung eingeschränkt bzw. verweigert, wenn eine Entlastung durch Erstattung oder Freistellung dem Inhaber der ausländischen Muttergesellschaft nicht zustände, wenn die Ausschüttung unmittelbar direkt an ihn erfolgen würde.

Sachlich geprüft werden (gemäss der bis 31.12.2011 gültigen Fassung) der **Active Income Test** (die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit müssen 10% übersteigen) und der **Business Purpose Test** (die ausländische Gesellschaft muss angemessen mit eigenen Mitteln für ihre wirtschaftliche Tätigkeit ausgestattet und aus wirtschaftlichen Gründen dazwischen geschaltet sein).

Bereits diese Kriterien erachtete der EuGH in *Deister Holding (C-504/16)* und *Juhler Holding (C-613/16)* als einen Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit in Art. 49 AEUV und gegen die MTRL, denn einseitig restriktive Massnahmen einzuführen, um die Quellensteuerbefreiung von Bedingungen abhängig zu machen, verstösst gegen das Verbot für die Erhebung von Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre gebietsfremde Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat.

Wie in *Cadbury Schweppes (C-6/16)* festgehalten, dürfen Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch nur Gestaltungen betreffen, die darauf abzielen, einen ungerechtfertigten Steuervorteil durch künstliche Strukturen zu erlangen, die der wirtschaftlichen Realität widersprechen.

Per 1. Januar 2012 wurde §50d Abs. 3 EStG abgeschwächt: Die 10%-Hürde für Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit entfällt. Nach wie vor wird das Treaty-Shopping ohne Möglichkeit des Gegenbeweises vermutet. Der EuGH kritisiert dies in *GS (C-440/17)* erneut als EU-widrig.

Bisher hat der EuGH noch nicht entschieden, wie §50d Abs. 3 EStG auf ausländische in Drittstaaten ansässige Kapitalgesellschaften anzuwenden ist. So wird seit *FII Group Litigation II (C-35/11)* immer zuerst vom EuGH geprüft, ob die Niederlassungsfreiheit betroffen ist. Dies ist immer dann der Fall, wenn eine Kontrollbeteiligung gegeben ist, d.h. wenn die ausländische Muttergesellschaft entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividenden ausschüttet. Der EuGH hat den entscheidenden Einfluss mit Beteiligungen in der Höhe von 10% (*Kronos International C-47/12*), 15% (*Deister Holding und Juhler Holding C-504/16*) oder 20% (*Eqiom SAS und Enka SA C-36/16*) jedoch verneint.

Die Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 63 AEUV hingegen kommt immer dann zur Anwendung, wenn eine nationale Regelung zur steuerlichen Behandlung von Dividenden greift, bei der die Höhe der Beteiligung an der Gesellschaft im Drittland nicht massgebend ist. Die Kriterien von *Cadbury Schweppes* gelten gemäss EuGH auch bei Drittstaaten: Eine Ansässigkeit im Drittstaat begründet keine allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung (*EV C-685/16*). Damit ist §50d Abs. 3 EStG auch gegenüber Drittstaaten nicht mehr haltbar, um eine Steuerumgehung zu vermuten. Bleibt die Frage der Sicherstellung: Ein funktionierender Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaat und Drittland mittels entsprechend ergänzten Doppelbesteuerungsabkommen bezweckt die Sicherstellung und Steueraufsicht und hebt damit auch diesen Zweck von §50d Abs. 3 EStG aus. Vorläufig muss dies im Verhältnis mit der Schweiz jedoch noch erstritten werden, denn die gesetzlichen Grundlagen sind noch nicht geändert und die deutsche Finanzverwaltung wendet §50d Abs. 3 nur in Fällen der MTRL nicht mehr an. Mai 2019