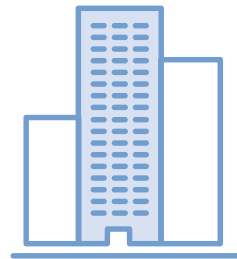


GEWERBESTEUERLICHES SCHACHTELPRIVILEG

Oktober 2018

www.mazars.de

GEWERBESTEUERLICHES SCHACHTELPRIVILEG BEI AUSLANDSBETEILIGUNGEN VERSTÖSST GEGEN UNIONSRECHT



Mit Urteil vom 20.09.2018 hat der EuGH einen Verstoß von § 9 Nr. 7 GewStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit festgestellt. Nunmehr muss auch bei Gewinnausschüttungen aus dem Ausland die – weniger restriktive – Vorschrift in § 9 Nr. 2a GewStG Anwendung finden.

SACHVERHALT

Die Klägerin war die deutsche Muttergesellschaft eines weltweiten Konzerns. Streitig war die Gewerbesteuerpflicht einer Gewinnausschüttung von einer Tochtergesellschaft in Australien. Die Gewinnausschüttung wurde nach § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG zu 95 % körperschaftsteuerfrei behandelt, für gewerbesteuerliche Zwecke erfolgte jedoch eine Hinzurechnung nach

§ 8 Nr. 5 GewStG, weil die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG nicht erfüllt wurden. Gegen die Hinzurechnung wurde Klage erhoben und eine unionsrechtswidrige Diskriminierung gegenüber der Gewinnausschüttung einer inländischen Tochtergesellschaft geltend gemacht. Das FG Münster (Beschluss vom 20.9.2016, 9 K 3911/13 F) rief daraufhin den EuGH an.

GESETZLICHER HINTERGRUND

Nach § 9 Nr. 7 GewStG werden Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften grundsätzlich nur dann vom Gewerbeertrag ausgenommen, wenn die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft „seit Beginn des Erhebungszeitraums“ zu mindestens 15 % besteht und die Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich aus gemäß § 8 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 AStG zuzuordnenden (sog. aktiven) Tätigkeiten oder aus Beteiligungen erzielt, für welche die Tochtergesellschaft als begünstigte „Landesholding“ oder „Funktionsholding“ anzusehen ist. Eine solche begünstigte Holding setzt zunächst voraus, dass die Tochtergesellschaft zu mindestens 25 % am Nennkapital anderer Kapitalgesellschaften beteiligt ist und die Beteiligung ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten besteht. Ferner müssen nachweislich Geschäftsleitung und Sitz der Gesellschaften in demselben Staat wie die Tochtergesellschaft liegen und diese Gesellschaften ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus begünstigten aktiven Tätigkeiten i. S. v. § 8 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 AStG erzielen – dann ist die Tochtergesellschaft eine begünstigte „Landesholding“ – oder müssen die Beteiligungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigenen aktiven Tätigkeiten i. S. v. § 8 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 AStG der Tochtergesellschaft gehalten werden sowie auch die von den Gesellschaften, an denen Beteiligungen bestehen, erzielten Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten i. S. v. § 8 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 AStG bestehen – dann handelt es sich bei der Tochtergesellschaft um eine begünstigte „Funktionsholding“.

ENTSCHEIDUNG

Der EuGH wandte als Prüfmaßstab die Kapitalverkehrsfreiheit an, die als einzige der europäischen Grundfreiheiten auch gegenüber Drittstaaten Schutz entfaltet. Nach Rechtsprechung des EuGH kommt die Kapitalverkehrsfreiheit immer dann zur Anwendung, wenn eine nationale Vorschrift nicht ausschließlich auf sog. „Kontrollbeteiligungen“, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen bei der Tochtergesellschaft ermögliche, Anwendung findet. Dies trifft aufgrund des Beteiligungserfordernisses von 15 % auf § 9 Nr. 7 GewStG nicht zu. Eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit war gegeben, weil

die Kürzungsvoraussetzungen in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG strenger ausgestaltet sind als die Kürzungsvoraussetzungen im Fall einer inländischen Tochtergesellschaft nach § 9 Nr. 2a GewStG. Dies gilt nach Ansicht des EuGH sowohl hinsichtlich des Erfordernisses an die Art der von der Tochtergesellschaft ausgeübten Tätigkeit, bei denen es sich um solche i. S. v. § 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG handeln muss, als auch hinsichtlich der Mindestbeteiligung in Höhe von 15 %, die im Inlandsfall lediglich „zu Beginn“, im Auslandsfall dagegen „seit Beginn“, des Erhebungszeitraums bestehen muss, sowie ferner um das Erfordernis der Qualifikation als Landes- oder Funktionsholding.

Die Stillhalteklausele des Art. 64 Abs. 1 AEUV, wonach für ausgewählte Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit, die bereits seit 31.12.1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften zur Anwendung kommen, Bestandsschutz besteht, war nicht anwendbar, weil § 9 Nr. 7 GewStG hinsichtlich des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs nach dem 31.12.1993 Änderungen unterlag und auch der gesamte Regelungszusammenhang, in den die Vorschrift eingebettet ist, durch das StSenKG 2000 weitreichend geändert wurde. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit konnte auch nicht durch das Vorliegen objektiv nicht vergleichbarer Situationen gerechtfertigt werden.

Als Rechtfertigung führte die deutsche Regierung die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und missbräuchlichen Steuergestaltungen an. Nach Rechtsprechung des EuGH kann einer nationalen Regelung jedoch nur dann ein Missbrauchsverhinderungszweck beigemessen werden, 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. Diese Voraussetzung erfüllt § 9 Nr. 7 GewStG nicht. Vielmehr stellt die Vorschrift eine unwiderlegliche Missbrauchsvermutung dar. Daher konnte die durch § 9 Nr. 7 GewStG geschaffene Beschränkung nicht mit der Notwendigkeit, Missbräuche und Steuerhinterziehung zu verhindern, gerechtfertigt werden. Die gewerbesteuerliche Kürzungsvorschrift ist folglich mit der Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar.

ANMERKUNGEN

Der EuGH hat festgestellt, dass die im Gewerbesteuerrecht vorgesehene Ungleichbehandlung von Gewinnausschüttungen aus dem Inland und aus dem Ausland nicht den unionsrechtlichen Anforderungen standhält. Zwar war Gegenstand der Entscheidung ein Drittstaatensachverhalt, die Argumentation gilt jedoch im Grundsatz gleichermaßen für den Vergleich einer Gewinnausschüttung von einer EU-Tochtergesellschaft mit dem Inlandsfall (§ 9 Nr. 2a GewStG). Zwar ist in EU-Sachverhalten – bei Ausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften – oftmals die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar und es greifen dann gemäß § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG gegenüber § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG weniger strenge Voraussetzungen. Allerdings wird jedenfalls bei Ausschüttungen von EU-Kapitalgesellschaften an nicht durch diese Richtlinie begünstigte Empfänger (insbesondere natürliche Personen) ein Unionsrechtsverstoß zu bejahen sein.

Rechtsfolge des Verstoßes einer nationalen Vorschrift gegen Unionsrecht ist deren geltungserhaltende Reduktion. Mit anderen Worten: Der unionsrechtskonforme Zustand wird ins Gesetz hineingelesen. Für Gewinnausschüttungen aus dem Ausland bedeutet dies, die diskriminierenden Tatbestandsmerkmale des § 9 Nr. 7 GewStG – namentlich die Haltefrist („seit Beginn“) sowie die Tätigkeitsanforderungen (§ 8 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 AStG) – dürfen vorerst nicht mehr angewendet werden. Im Ergebnis ist damit auch bei Ausschüttungen von Auslandskapitalgesellschaften auf die Voraussetzungen des Inlandsfalls nach § 9 Nr. 2a GewStG abzustellen. Dies betrifft alle offenen Fälle. Welche Folgerungen der Gesetzgeber aus der Entscheidung ziehen wird, um eine unionsrechtskonforme Regelungslage zu schaffen, bleibt dagegen abzuwarten.

ANSPRECHPARTNER



Dr. Christian Birkholz
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner

Tel: +49 30 208 88-1880
christian.birkholz@mazars.de



Prof. Dr. Adrian Cloer
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner

Tel: +49 30 208 88-1262
adrian.cloer@mazars.de



Dr. Tobias Hagemann
Steuerberater
Manager

Tel: +49 30 208 88-2079
tobias.hagemann@mazars.de