

Die Mutter-Tochter-Richtlinie

Agnes Mocka

Die im Juli 1990 verabschiedete Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG) sowie die im Dezember 2003 erlassene Richtlinie zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie (2003/123/EG) haben beide das Ziel, steuerliche Hemmnisse für europaweit tätige Unternehmen abzubauen. So sollte zur Vollendung des Europäischen Binnenmarktes beigetragen werden, denn die Steuersysteme der Mitgliedstaaten der EU sind sehr unterschiedlich und führen häufig zu einer Schlechterstellung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen. Dies widerspricht den vier Grundfreiheiten des Binnenmarktes. In den Anwendungsbereich der Richtlinien fallen Dividenden, die Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, ausschütten. Diese Gewinnausschüttungen sollen zum einen von einer möglichen Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer befreit werden, zum anderen sollen sie auch nicht der Quellenbesteuerung unterliegen. Beide Richtlinien waren in nationales Recht der Mitgliedstaaten umzusetzen, was teilweise jedoch nur ungenügend geschah.

I. Einleitung	26
II. Harmonisierung der direkten Steuern in der Europäischen Gemeinschaft	27
1. Internationales, europäisches und nationales Steuerrecht	27
2. Gemeinsamer Markt und Binnenmarkt	28
3. Rechtsgrundlagen im EGV für die Angleichung der Unternehmensbesteuerung	29
4. Das Subsidiaritätsprinzip	29
III. Inhalt und Ziel der Richtlinie	29
1. Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie	30
a. Vollendung des Binnenmarktes	30
b. Beseitigung der Doppelbesteuerung	30
(1) Besteuerung nach dem Wohnsitzlandprinzip	31
(2) Besteuerung nach dem Quellenlandprinzip	31
(3) Auswirkungen der Koexistenz	32
c. Steuerwettbewerb	32
2. Mutter-Tochter-Richtlinie – RL 90/435/EWG	33
a. Beseitigung der Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer	33
(1) Sachlicher Anwendungsbereich	33
(2) Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	34
b. Verbot der Quellenbesteuerung	35
c. Subjektiver Anwendungsbereich	36

(1) Gesellschaft eines Mitgliedstaates	36
(2) Beteiligungsvoraussetzungen.....	37
d. Missbrauchsregelung	38
3. Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG - 2003/123/EG	38
a. Ausweitung des Anwendungsbereichs.....	38
b. Reduktion der notwendigen Beteiligungshöhe	38
c. Erweiterung auf Betriebstätten	39
d. Vermeidung der Mehrfachbelastung beim Anrechnungsverfahren	39
IV. Umsetzung in nationales Recht der Bundesrepublik Deutschland	40
1. Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie - Einführung von § 26, Abs. 2a KStG und § 44d EStG in der BRD.....	40
a. Die Situation vor der Umsetzung der Richtlinie	40
b. Beseitigung der Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer - § 26, Abs.2a KStG 41	
c. Befreiung von der Quellensteuer - § 44d EStG	42
2. Umsetzung der Änderungsrichtlinie	43
a. Gesetzentwurf zur Neufassung des § 43b EStG	43
b. Aktuelle Entwicklung	43
3. Probleme der Umsetzung in der BRD.....	43
V. Auswirkungen in der Praxis	44
VI. Fazit.....	45

I. Einleitung

- 1 International tätige Unternehmen wählen als Form ihres Engagements im Ausland häufig Tochtergesellschaften. Dies hat den Vorteil, dass die Auslandstöchter zwar rechtlich selbstständige Unternehmen sind, ihre Tätigkeit aber auf Grund des Anteilsbesitzes wirtschaftlich der Muttergesellschaft zugeordnet bleibt. Diese organisatorische Gestaltung bietet internationalen Unternehmensverbänden große Vorzüge, z.B. Haftungsbeschränkungen oder die Möglichkeit, sich als ortsansässiges Unternehmen des entsprechenden Lands darzustellen. Allerdings zieht ein solches Auslandsengagement oft zusätzliche Kosten für Unternehmen nach sich, die sich vor allem in einer erhöhten steuerlichen Belastung der Auslandstätigkeit niederschlagen. Dies wirkte in der Vergangenheit innerhalb der EU hemmend auf die grenzüberschreitende Tätigkeit von Unternehmen.
- 2 Auf Grund der in Art. 2 EGV genannten Ziele der EU, besonders die „harmonische, ausgewogene und nachhaltige Entwicklung des Wirtschaftslebens“ und die Wettbewerbsfähigkeit, wurde und ist es nach wie vor für die Mitgliedstaaten der EU notwendig, auf diesem Gebiet aktiv zu werden.¹ Aus diesem Grund wurden im Juli 1990 drei EG-Akte zur länderübergreifenden Tätigkeit von Unternehmen verabschiedet, die Schiedsverfahrenskonvention, die Fusionsrichtlinie und die Mutter-Tochter-

¹ *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.1.

Richtlinie. Dabei handelte es sich um die ersten drei Maßnahmen der EG im Bereich der direkten Besteuerung.²

II. Harmonisierung der direkten Steuern in der Europäischen Gemeinschaft

- 3 Die Systeme zur Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU sind sehr uneinheitlich. Daraus folgt ein Steuergefälle innerhalb der Gemeinschaft, das immer wieder unternehmerische Entscheidungen über ein grenzüberschreitendes Engagement beeinflusst. Dies steht dem Gedanken des gemeinsamen Marktes bzw. des Binnenmarktes im EGV entgegen. Allerdings kann eine Harmonisierung der nationalen Steuersysteme mit Hilfe des europäischen Steuerrechts nur unter Berücksichtigung des Subsidiaritätsprinzips erfolgen.³

1. Internationales, europäisches und nationales Steuerrecht

- 4 Das internationale Steuerrecht beinhaltet die „Summe aller Normen, die der Abgrenzung der Steuergewalt eines Staates gegenüber dem Ausland dienen.“⁴ Es umfasst vor allem supranationales Recht und Doppelbesteuerungsabkommen. Supranationales Recht besteht aus europäischem Gemeinschaftsrecht. Dies wird vom Rat der Europäischen Union, der Kommission und dem Europäischen Gerichtshof geschaffen. Das Europäische Parlament hat dabei eine Beratungs- und Kontrollfunktion. Basis für das Gemeinschaftsrecht bilden die Römischen Verträge von 1957, auch EWG-Vertrag genannt, und der Vertrag von Maastricht von 1993 zur Schaffung der Europäischen Union.
- 5 Die nationalen Steuersysteme der Mitgliedstaaten der EU bleiben allerdings im Verantwortungsbereich der einzelnen Länder. Für sie stellt das europäische Gemeinschaftsrecht keine Rechtsgrundlage dar. Die Auswirkung auf die nationalen Besteuerungsnormen kommt erst mittelbar zum Tragen, indem die Harmonisierung der nationalstaatlichen Besteuerungssysteme gefordert wird. Als Mittel zur Harmonisierung werden hauptsächlich Verordnungen und Richtlinien eingesetzt.⁵ Verordnungen haben allgemeine Geltung. Sie sind für die Mitgliedstaaten mit allen Teilen bindend und haben unmittelbare Wirkung. Richtlinien sind bezüglich ihres Ziels für alle betroffenen Mitgliedstaaten verbindlich. Es bleibt jedoch in nationaler Verantwortung, Form und

² Saß, DB 1990, S.2340.

³ Jacobs/Spengel, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Die europäischen Unternehmenssteuersysteme – Eine Übersicht, 1996, S.7.

⁴ Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 1. Aufl., 1995, S.9.

⁵ Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 1. Aufl., 1995, S.9ff.

Mittel auszuwählen.⁶ Dabei ist zumeist in der Richtlinie selbst die Frist und die Pflicht zur Umsetzung enthalten.⁷

2. Gemeinsamer Markt und Binnenmarkt

6 Das wichtigste Ziel, das mit der Gründung der Europäischen Gemeinschaft verknüpft war, war die Verwirklichung des innergemeinschaftlichen Binnenmarktes. Auf diese Weise sollte eine effiziente Ressourcenallokation gewährleistet und der Lebensstandard in allen Mitgliedstaaten verbessert werden.⁸

7 Zunächst wurde im Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft jedoch nur von der „Errichtung eines Gemeinsamen Marktes“ gesprochen.⁹ Der Begriff des Binnenmarktes wurde 1987 in den EGV aufgenommen. Laut EGV ist der Binnenmarkt gekennzeichnet „durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten.“¹⁰ Diese vier Merkmale des Binnenmarktes sind auch als die vier Grundfreiheiten bekannt.

8 Für eine Begründung des Harmonisierungsbedarfs der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU sind vor allem die Niederlassungs-, die Kapitalverkehrs- und die Warenverkehrsfreiheit von Bedeutung. Unter die Personenverkehrsfreiheit lässt sich die Niederlassungsfreiheit subsumieren, die in Art 49 ff. EGV geregelt ist.¹¹ Danach sind „...Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ... verboten.“ Dies gilt auch für Tochtergesellschaften von Unternehmen, die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässig sind.¹² Die Kapitalverkehrsfreiheit wird in Art. 56, Abs. 1 EGV bestimmt. Sie stellt Investitionen jeden Typs und den dafür notwendigen Kapitalfluss zwischen den Mitgliedstaaten sicher. Die Warenverkehrsfreiheit ist in Art 28 EGV fixiert. Sie beinhaltet den freien Kreislauf von Waren und Dienstleistungen innerhalb des Gebietes der EU.¹³ Dazu notwendig ist ein Binnenmarkt, der frei von Binnengrenzen ist. Aus diesen Gründen sollen im gesamten Binnenmarkt ähnliche wirtschaftliche Voraussetzungen herrschen. Dazu sind auch die nationalen Steuersysteme zu rechnen, weshalb in der EU Maßnahmen zur Harmonisierung der Besteuerung notwendig sind.¹⁴

⁶ Art. 249, Abs. 2 und 3, EGV.

⁷ *Streinz*, Europarecht, 6. Aufl., 2003, S.158.

⁸ *Zoll*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften: nationale und internationale Besteuerungsprinzipien, 2001, S.62.

⁹ Art. 2, EGV.

¹⁰ Art. 3, EGV.

¹¹ *Streinz*, Europarecht, 6. Aufl., 2003, S.281.

¹² Art. 43, Abs. 1, EGV.

¹³ *Streinz*, Europarecht, 6. Aufl., 2003, S.281.

¹⁴ *Lüdemann*, BB 1992, S.1606.

3. Rechtsgrundlagen im EGV für die Angleichung der Unternehmensbesteuerung

- 9 Der EGV beinhaltet keine spezielle Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der direkten Steuern in der EU. Daher müssen sich entsprechende Bestrebungen auf allgemeine Bestimmungen im EGV beziehen, insbesondere auf Artikel 94 EGV. Danach ist ausschlaggebend, ob sich nationale Systeme zur Unternehmensbesteuerung¹⁵ „unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.“ Eine Harmonisierung der entsprechenden Vorschriften in den Mitgliedstaaten ist nur mit Hilfe von Richtlinien möglich.¹⁶ Weiterhin ist an dieser Stelle Artikel 293 EGV zu erwähnen. Er enthält den einzigen namentlichen Hinweis im EGV auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Er richtet den Auftrag an die Mitgliedstaaten, Verhandlungen miteinander aufzunehmen, um die Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft zu beseitigen.¹⁷

4. Das Subsidiaritätsprinzip

- 10 Das Prinzip der Subsidiarität ist in Art. 5, Abs. 2 EGV fixiert. Demnach wird die Gemeinschaft „in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen,... nur dann tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und daher wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden können.“¹⁸ Dies gilt insbesondere für die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten der EU, da sie ein Kennzeichen von staatlicher Souveränität ist. Die Mitgliedstaaten in der EU haben die Verantwortung für die einzelstaatlichen Steuerpolitiken inne. Es gehört nicht zu den Zielen der EU, die nationalen Steuersysteme zu vereinheitlichen, sie sollen vielmehr miteinander abgestimmt und mit den Zielen des EGV in Deckung gebracht werden.¹⁹

III. Inhalt und Ziel der Richtlinie

- 11 Am 23.07.1990 beschlossen die Finanzminister der EU nach 20jähriger Verhandlungsdauer das „Dreier-Paket“, das Mutter-Tochter-Richtlinie, die Fusionsrichtlinie und die Schiedsverfahrenkonvention umfasste.²⁰ Nach einer langen

¹⁵ Lüdemann, BB 1992, S.1606.

¹⁶ Art. 94, EGV.

¹⁷ Art. 293, EGV.

¹⁸ Art. 5, Abs. 2, EGV.

¹⁹ Europäische Kommission, Steuerpolitik in der Europäischen Union, 2000, S.5.

²⁰ Jacobs/Spengel, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Die europäischen Unternehmenssteuersysteme – Eine Übersicht, 1996, S.26.

Phase der Stagnation wurde überraschend im Dezember 2003 eine Richtlinie zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie vom Rat der EU verabschiedet.²¹

1. Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie

12 Wesentliches Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie war die Vollendung des europäischen Binnenmarktes und die sich daraus ergebende Notwendigkeit, steuerliche Hemmnisse für europaweit tätige Unternehmen abzubauen.²² Dahinter stand die Einsicht der EU, dass sich die Unterschiede der nationalen Steuersysteme nicht durch einen unfairen Steuerwettbewerb beseitigen lassen.²³

a. Vollendung des Binnenmarktes

13 Gemäß Artikel 14, Abs. 1 EGV sollte der europäische Binnenmarkt schrittweise bis zum 31.12.1992 geschaffen werden.²⁴ Dafür ist es unerlässlich, dass sich Unternehmen aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten der EU zu Unternehmensverbänden bzw. zu Mutter- und Tochtergesellschaften zusammenschließen. Die nationalen Steuersysteme der Mitgliedstaaten der EU weisen große Verschiedenheiten auf. Dies führt häufig dazu, dass Mutter- und Tochtergesellschaften, die in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind, unter steuerlichen Gesichtspunkten ungünstiger behandelt werden als Gesellschaften, die in nur einem Staat ansässig sind. So werden Unternehmenszusammenschlüsse, die in mehreren Mitgliedstaaten operieren, benachteiligt.²⁵ Dies widerspricht den vier Grundfreiheiten des Binnenmarktes, insbesondere der Niederlassungs-, der Kapital- und der Warenverkehrsfreiheit.²⁶

b. Beseitigung der Doppelbesteuerung

14 Daraus ergibt sich das zweite Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie, nämlich die Beseitigung der mehrfachen Besteuerung von grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen im Unternehmensverbund. Sie betrifft also Dividenden, die von einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, fließen.²⁷

²¹ Bullinger, IStR 2004, S.407.

²² Saß, DB 1990, S.2340.

²³ Meerpohl, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.20.

²⁴ Art 14, Abs. 1, EGV.

²⁵ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), EG-Amtsblatt Nr. L 225 vom 28.9.1990, S. 6ff.

²⁶ Vgl. oben Abschnitt II.2.

²⁷ Endres, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Die europäischen Unternehmenssteuersysteme – Eine Übersicht, 1996, S.185.

15 Doppelbesteuerung kann im wirtschaftlichen und im juristischen Sinn gegeben sein. Aus juristischer Sicht liegt sie vor, „wenn derselbe Steuerpflichtige mit denselben Einkünften ... gleichzeitig in mehreren (d.h. mindestens zwei) Staaten zu einer gleichen oder vergleichbaren Steuer herangezogen wird.“ Dies bedeutet, dass die folgenden vier Kriterien erfüllt sein müssen: Es muss Identität des Steuersubjekts, des Steuerobjekts, des Besteuerungszeitraumes und der Steuer vorliegen. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist keine Identität des Steuersubjekts notwendig.²⁸ Dies bedeutet, dass dasselbe Steuergut im gleichen Besteuerungszeitraum bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen in ähnlicher Weise besteuert wird.²⁹ Mehrfachbesteuerung entsteht durch die Koexistenz von Quellenland- und Wohnsitzlandprinzip. Diese beiden Prinzipien unterscheiden sich durch den Ansatzpunkt, der die Steuerpflicht eines Steuersubjekts gegenüber einem Staat legitimiert. Für eine Steuerpflicht muss ein persönlicher oder sachlicher Zusammenhang zwischen einem Steuerpflichtigen und einem Staat gegeben sein.

(1) Besteuerung nach dem Wohnsitzlandprinzip

16 Beim Wohnsitzlandprinzip ist ein persönlicher Zusammenhang gegeben. Dieser zeigt sich vor allem in einer „ökonomischen Gebietszugehörigkeit“. Diese stellt bei natürlichen Personen der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt dar, bei juristischen Personen der Ort der Geschäftsleitung. Erfüllt ein Steuerpflichtiger eines dieser Kriterien, so zieht dies die unbeschränkte Steuerpflicht nach sich, d.h. er wird mit seinem Welteinkommen im entsprechenden Staat steuerpflichtig und gilt als Steuerinländer.

(2) Besteuerung nach dem Quellenlandprinzip

17 Das Quellenlandprinzip zielt auf einen sachlichen Zusammenhang ab. Dieser kann z.B. durch aus dem Inland in das Ausland fließendes Einkommen oder durch im Inland angesiedeltes Vermögen zu Stande kommen. Für den im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen führt dies zur beschränkten Steuerpflicht im Inland. Er wird mit aus dem Inland zufließendem Faktoreinkommen jeder Art im Inland beschränkt steuerpflichtig und ist als Steuerausländer anzusehen.³⁰ Die beschränkte Steuerpflicht setzt an der Quelle des Einkommens an, weshalb in diesem Zusammenhang auch von einer Quellenbesteuerung gesprochen wird.³¹

²⁸ Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 1. Aufl., 1995, S.14.

²⁹ Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 2003, S.16.

³⁰ Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung: deutsche Investitionen im Ausland; ausländische Investitionen im Inland, 5. Aufl., 2002., S. 8ff.

³¹ Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 2003, S.13.

(3) Auswirkungen der Koexistenz

- 18 Die internationale Koexistenz von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht führt häufig zu Doppelbesteuerung. Z.B. kann das Nebeneinander von doppelter Quellenland- oder doppelter Wohnsitzlandbesteuerung genauso zu Mehrfachbesteuerung führen wie das Zusammentreffen von Quellen- und Wohnsitzlandbesteuerung.³² Bezüglich der Mutter-Tochter-Richtlinie ist zumeist die doppelte Wohnsitzlandbesteuerung bei der Mehrfachbelastung mit Körperschaftsteuer zu finden, denn Tochtergesellschaften sind in ihrem Ansässigkeitsstaat mit den von ihnen erwirtschafteten Gewinnen unbeschränkt steuerpflichtig und zahlen Körperschaftsteuer. Die schon einmal belasteten Gewinne werden dann – oft unter weiterem Abzug einer Kapitalertragsteuer – an die Muttergesellschaften ausgeschüttet. Diese sind in ihrem Ansässigkeitsstaat wiederum unbeschränkt steuerpflichtig und müssen auf ihre Gewinne Körperschaftsteuer entrichten. Auf diese Weise werden Muttergesellschaften von ausländischen Tochtergesellschaften steuerlich mehrfach belastet.³³

c. Steuerwettbewerb

- 19 Teilweise wird in der Literatur gefordert, dass die EU keine Maßnahmen zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung einleiten solle. Hinter diesen Überlegungen steht der Gedanke des Steuerwettbewerbs, durch den eine effiziente Kapitalallokation innerhalb der EU gewährleistet werden könne.³⁴ Zunehmende Auslandsinvestitionen ziehen eine steigende gegenseitige Abhängigkeit der nationalen Körperschaftsteuersysteme nach sich, weil in diesen Fällen von einer teilweise gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage auszugehen ist. So kann eine Verminderung der Besteuerung in einem Land nach sich ziehen, dass Kapital aus anderen Ländern abgezogen und in diesem Land investiert wird. Dadurch büßen Länder mit jetzt höherer Besteuerung einen Teil ihrer Bemessungsgrundlage ein. Diese wechselseitige Interdependenz der nationalen Steuersysteme wird Steuerwettbewerb genannt.³⁵ Die Europäische Kommission hat sich jedoch gegen einen ungezügeltten Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten ausgesprochen. Er ließe die Mitgliedstaaten in Konkurrenz um die niedrigste Besteuerung zueinander treten, was negative Konsequenzen auf das allgemeine Abgabenniveau hätte. Dies würde langfristig zu einer Verminderung der Steuergerechtigkeit und der steuerlichen Leistungsfähigkeit führen.³⁶

³² *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung: deutsche Investitionen im Ausland; ausländische Investitionen im Inland, 5. Aufl., 2002., S. 8ff.

³³ *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.36.

³⁴ *Koop*, Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der Europäischen Gemeinschaft, 1993, S.121ff.

³⁵ *Koop*, Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der Europäischen Gemeinschaft, 1993, S.3f.

³⁶ Europäische Kommission, Steuerpolitik in der Europäischen Union, 2000, S.9f.

2. Mutter-Tochter-Richtlinie – RL 90/435/EWG

20 Mit Hilfe der Mutter-Tochter-Richtlinie wird die bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen auftretende mehrfache steuerliche Belastung vermieden. Dazu zählt erstens die doppelte Besteuerung des Gewinns bei der Mutter- und bei der Tochtergesellschaft mit Körperschaftsteuer. Zweitens zielt die Richtlinie auf das Verbot der Quellenbesteuerung im Ausschüttungsfall ab. Um in den Genuss dieser Erleichterungen zu kommen, müssen die Unternehmen bestimmte Voraussetzungen erfüllen.³⁷

a. Beseitigung der Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer

21 Die Vermeidung der zweifachen Pflicht zur Entrichtung der Körperschaftsteuer kann mit Hilfe von zwei Methoden gehandhabt werden, entweder mit der Freistellungs- oder mit der Anrechnungsmethode. Zunächst ist jedoch zu klären, welche Gewinne unter den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen.³⁸

(1) Sachlicher Anwendungsbereich

22 Der sachliche Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie beschreibt den Gewinnbegriff, der unter den Regelungsbereich der Richtlinie fällt. Er beinhaltet laut Art 1, Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie Gewinnausschüttungen von Tochter- an ihre Muttergesellschaften, wobei beide Gesellschaften in unterschiedlichen Mitgliedstaaten der EU ansässig sein müssen. Der Begriff der ausgeschütteten Gewinne ist zwar auch in Art. 4, Abs. 1 und in Art. 5, Abs. 1 der Richtlinie zu finden, allerdings erfolgt keine klare Definition. Damit umfasst die Mutter-Tochter-Richtlinie alle Arten von Gewinnausschüttungen. D.h. unter den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen offene Gewinnausschüttungen, die an die Muttergesellschaft fließen und zu deren Empfang sie auf Grund ihrer Stellung als Teilhaberin berechtigt ist. Ebenso umfasst die Richtlinie verdeckte Gewinnausschüttungen, die allerdings nicht besonders angesprochen werden.³⁹ Dies ergibt sich aus der Zielsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie.⁴⁰

23 Da Art. 4, Abs. 1 ausdrücklich von der notwendigen Teilhaberschaft der Mutter- an der Tochtergesellschaft spricht, fallen unter den Anwendungsbereich dieses Artikels nur auf dem Gesellschaftsverhältnis basierende Zahlungen. Dies gilt gemäß Art. 4, Abs. 1 insbesondere für die körperschaftsteuerliche Entlastung von Liquidationsgewinnen, die sich aus der Auflösung der Tochtergesellschaft ergeben. Die Begründung liegt zum einen darin, dass die EU zwar grenzüberschreitende Unternehmensverbindungen, nicht aber deren Auflösung fördern möchte.⁴¹ Zum anderen sind Liquidationsgewinne, die

³⁷ Bullinger, IStR 2004, S.407.

³⁸ Saß, DB 1990, S.2340.

³⁹ Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 266ff.

⁴⁰ Vgl. oben Abschnitt 3.1.2.

⁴¹ Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 266ff.

sich aus der Veräußerung von Tochtergesellschaften ergeben, keine grenzüberschreitenden Gewinne, die im Ausland erzielt werden. Vielmehr sind sie als eigentlich bei der Muttergesellschaft entstanden anzusehen.⁴² Folgerichtig enthält die Regelung zur Quellensteuerbefreiung in der Richtlinie – Art. 5 – keine solche Einschränkung. Liquidationsgewinne werden in diesem Artikel quellensteuerfrei gestellt, weil die Muttergesellschaft anderenfalls der juristischen Doppelbesteuerung unterläge.⁴³

(2) Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

- 24 Die Richtlinie sieht in Artikel 4, Abs. 1 zwei Methoden zur Beseitigung der Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer vor, die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode. Der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft hat dabei ein Wahlrecht zwischen beiden Methoden.⁴⁴
- 25 Die Freistellungsmethode ist in Art. 4, Abs. 1, 1. Spiegelstrich verankert. Sie sieht vor, dass der Staat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist, Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften von der Besteuerung freistellt. Er gibt also sein Recht der Besteuerung zugunsten des Sitzstaates der Tochtergesellschaft auf. Diese Methode ist in Kontinentaleuropa üblich. Die Richtlinie gewährt keine Ausnahme für die Möglichkeit, dass der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft sein Recht zur Besteuerung nicht nutzt.⁴⁵ Damit werden bei der Freistellungsmethode diese Dividenden mit dem Steuerniveau des Sitzstaates der Tochtergesellschaft, also des Auslandes, belastet. Dies bedeutet, dass die Besteuerung der Gewinnausschüttungen kapitalimportneutral erfolgt.⁴⁶
- 26 Die Anrechnungsmethode ist in Art. 4, Abs. 1, 2. Spiegelstrich fixiert. Sie gilt für Mitgliedstaaten, die Gewinnausschüttungen von ausländischen Tochtergesellschaften zur Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft zählen. Da allerdings auch hier die Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährleistet sein muss, wird der bereits von der Tochtergesellschaft für die Gewinnausschüttungen entrichtete Steuerbetrag auf die Steuerschuld der Muttergesellschaft indirekt angerechnet.⁴⁷ Dieser Vorgang wird „indirekte“ Anrechnung genannt, weil die ausländische Steuer die inländische Muttergesellschaft nicht direkt belastet.⁴⁸ Sie erkennt auf diese Weise das Recht der

⁴² *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.37f.

⁴³ *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 268f.

⁴⁴ *Jacobs/Spengel*, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Die europäischen Unternehmenssteuersysteme – Eine Übersicht, 1996, S.26.

⁴⁵ *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.38.

⁴⁶ *Jacobs/Spengel*, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Die europäischen Unternehmenssteuersysteme – Eine Übersicht, 1996, S.26f.

⁴⁷ *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 274.

⁴⁸ *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.82.

Besteuerung beider Staaten an und ist im angelsächsischen Raum sehr verbreitet.⁴⁹ Bei der Anrechnungsmethode wird die Steuerbelastung durch den Staat festgelegt, der das höhere Steuerniveau hat, d.h. die Besteuerung erfolgt kapitalexportneutral.⁵⁰

- 27 In diesem Zusammenhang ist Art. 4, Abs. 2 der Richtlinie zu nennen. Er gewährt den Mitgliedstaaten das Wahlrecht, die Absetzbarkeit der Kosten der Beteiligung vom steuerlichen Gewinn der Muttergesellschaft nicht zuzulassen.⁵¹ In diesen Fällen kann der Sitzstaat der Muttergesellschaft die Verwaltungskosten der Beteiligung als pauschal 5 % der Dividenden der Tochtergesellschaft bestimmen. D.h., dass de facto nur 95 % der Gewinnausschüttungen steuerfrei gestellt werden.⁵²

b. Verbot der Quellenbesteuerung

- 28 Die Mutter-Tochter-Richtlinie verbietet dem Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft in Art. 5, Abs. 1, die Dividenden, die an eine Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet werden, der Quellenbesteuerung zu unterwerfen. Dies gilt unabhängig von der Erhebungsform. Art. 6 der Richtlinie verwehrt dies ebenso dem Staat der Muttergesellschaft.⁵³ Die Quellenbesteuerung würde zu einer mehrfachen Belastung bzw. zu juristischer Doppelbesteuerung der Muttergesellschaft führen. Sie müsste im Staat der Tochtergesellschaft ausländische Quellensteuer abführen und gleichzeitig auf die empfangenen Dividenden in ihrem Staat nationale Körperschaftsteuer zahlen. Die Vermeidung der Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer durch Anrechnungs- oder Freistellungsmethode würde in diesen Fällen nicht genügen,⁵⁴ denn bei Anwendung der Anrechnungsmethode führt dies zu einem Anstieg der anzurechnenden Steuer, woraus ein nicht ausgleichbarer Steuerüberhang resultiert. Im Falle der Freistellungsmethode zieht die Quellenbesteuerung eine zusätzliche Belastung nach sich.⁵⁵ Ausnahmen von dieser Regelung gewährte die Richtlinie in Art. 5, Abs. 2 – 4 für Griechenland, Portugal und Deutschland. Auf Grund einer Steuerreform in Jahre 1992 wurde die Ausnahme für Griechenland hinfällig. Portugal blieb es laut Art. 5, Abs. 4 erlaubt, bis zum Ende des achten Jahres nach Anwendung der Richtlinie aus budgetären Gründen Quellensteuer zu erheben. Deutschland durfte gemäß Art. 5, Abs. 3 bis Mitte 1996 eine Quellensteuer in

⁴⁹ *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.40f.

⁵⁰ *Jacobs/Spengel*, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Die europäischen Unternehmenssteuersysteme – Eine Übersicht, 1996, S.27.

⁵¹ *Saß*, DB 1990, S.2345.

⁵² *Thömmes*, Die Umsetzung der EG-Fusionsrichtlinie und der EG-Mutter-Tochter-Richtlinie in den EG-Mitgliedstaaten, 1995, S.13.

⁵³ *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt: Problembereiche und Perspektiven, 1997, S. 478f.

⁵⁴ Siehe oben Abschnitt III.2.a.(2).

⁵⁵ *Debatin*, BB 1991, S. 950.

Höhe von 5% erheben. Grund dafür waren die gespaltenen Steuersätze des deutschen Körperschaftsteuersystems, das inzwischen auch reformiert wurde.⁵⁶

c. Subjektiver Anwendungsbereich

29 Der subjektive Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie umfasst drei Kriterien, die von Mutter- und Tochtergesellschaften erfüllt werden müssen, um in den Genuss der Vorteile der Richtlinie zu kommen. Erstens ist die Richtlinie nach Art. 1, Abs.1 nur auf Gewinnausschüttungen anwendbar, die Muttergesellschaften eines Mitgliedstaates der EU von Tochtergesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässig sind, zufließen. Zweitens müssen sowohl Mutter- als auch Tochtergesellschaft „Gesellschaft eines Mitgliedstaates“ gemäß Art. 2 der Richtlinie sein. Drittens ist es nach Art. 3 notwendig, dass die Muttergesellschaft zu mindestens 25% an der Tochtergesellschaft beteiligt ist.⁵⁷

(1) Gesellschaft eines Mitgliedstaates

30 Damit das zweite Kriterium erfüllt ist, d.h. damit beide Unternehmen als „Gesellschaften eines Mitgliedstaates“ i.S.d. Art. 2 der Richtlinie gelten, müssen wiederum drei Merkmale erfüllt sein. Diese sind in Art. 2 a) – c) zu finden.⁵⁸

31 Nach Art. 2 a) der Mutter-Tochter-Richtlinie müssen beide Gesellschaften eine der im Anhang der Richtlinie genannten Rechtsformen haben. Für Deutschland sind dies die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die bergrechtliche Gesellschaft. Deutsche Personengesellschaften fallen daher nicht unter den Anwendungsbereich der Richtlinie.⁵⁹

32 Art. 2 b) macht die Vorgabe, dass beide Gesellschaften in einem Mitgliedstaat der EU steuerlich ansässig sein müssen. In vielen Staaten sind Unternehmen nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht dann als ansässig anzusehen, wenn entweder der Sitz der Gesellschaft oder der Ort der Geschäftsleitung in diesem Land angesiedelt ist. Auf diese Weise können Unternehmen doppelt ansässig sein. Die Richtlinie gilt auch dann, wenn Gesellschaften eine doppelte Ansässigkeit aufweisen und einer der Staaten kein Mitgliedstaat der EU ist. Wenn jedoch ein Mitgliedstaat der EU ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Drittstaat geschlossen hat und eine Gesellschaft nach diesem Abkommen in diesem Drittstaat als ansässig gilt, dann gilt die Richtlinie hier nach Art. 2 b) zweiter Satzteil nicht.

⁵⁶ Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 283ff.

⁵⁷ Tumpel, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 1996, S. 186.

⁵⁸ Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 249.

⁵⁹ Meerpohl, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.54f.

33 Gemäß Art. 2 c) muss die Gesellschaft nun noch einer der hier genannten Steuern ohne Wahlmöglichkeit unterworfen sein. Sie muss also Körperschaftsteuersubjekt in einem Mitgliedstaat der EU sein.⁶⁰

(2) Beteiligungsvoraussetzungen

34 Nach Art. 3, Abs. 1a) muss die Muttergesellschaft eine Beteiligungsquote von wenigstens 25% am Kapital der Tochtergesellschaft haben.⁶¹ Es muss also eine Schachtelbeteiligung vorliegen, d.h. die Muttergesellschaft muss unmittelbar zu mindestens 25% am Grund- oder Stammkapital der Tochtergesellschaft beteiligt sein. Dieser Prozentsatz dient dazu, unternehmerische Beteiligungen von reinen Portfoliobeteiligungen zu trennen, denn eine Beteiligung in dieser Höhe gewährt einen gewissen Einfluss auf die Tochtergesellschaft.⁶² Allerdings haben die Mitgliedstaaten nach Art. 3, Abs. 2 die Möglichkeit, in bilateralen Verträgen, d.h. vor allem in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen, zu bestimmen, dass statt des Kapitalanteils der Anteil der Stimmrechte als Kriterium herangezogen wird.⁶³

35 Die Mutter-Tochter-Richtlinie trifft keine klare Regelung für den Fall, dass die Beteiligung an der Tochtergesellschaft mittelbar z.B. in einer Betriebstätte gehalten wird. Betriebstätten gelten als „unselbstständige Bestandteile eines Unternehmens“, weshalb Beteiligungen in dieser Konstruktion als direkt zur Muttergesellschaft zugehörig gelten. Ob die Richtlinie gilt, hängt in diesen Fällen also davon ab, ob die Muttergesellschaft die entsprechenden Kriterien erfüllt. Wenn sich die Betriebstätte, unter der die Beteiligung aufgehängt ist, in einem Drittstaat befindet, ist die Richtlinie auf Grund des beschränkten territorialen Anwendungsbereichs nicht anwendbar. Wenn aber die Betriebstätte in einem und die Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat der EU angesiedelt ist, dann gilt die Richtlinie für Dividenden, die die Betriebstätte empfängt.

36 Nach Art. 3, Abs. 2 haben die Mitgliedstaaten die Wahl, die Gewährung der Vorteile der Richtlinie von einer Mindestbehaltefrist abhängig zu machen. Danach muss die Muttergesellschaft die Beteiligung für einen nicht unterbrochenen Zeitraum von mindestens zwei Jahren halten.⁶⁴

⁶⁰ *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 252.

⁶¹ *Wolff*, in: Haarmann, (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht: aktuelle Schwerpunkte in der Diskussion: Standortwettbewerb, Doppelansässigkeit, Personengesellschaft, Stille Gesellschaft, Trust, 1996, S.3.

⁶² *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 2003, S.136f.

⁶³ *Wolff*, in: Haarmann, (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht: aktuelle Schwerpunkte in der Diskussion: Standortwettbewerb, Doppelansässigkeit, Personengesellschaft, Stille Gesellschaft, Trust, 1996, S.3.

⁶⁴ *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 263ff.

d. Missbrauchsregelung

37 Die Mutter-Tochter-Richtlinie beinhaltet keine eigene Missbrauchsdefinition. Sie enthält lediglich eine allgemeine Bestimmung in Art. 1, Abs. 2. Danach ist den Mitgliedstaaten die „Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen“ gestattet. D.h., dass die Mitgliedstaaten zwar den Missbrauchstatbestand selbstständig festlegen können, sich dabei aber an der Zielsetzung der Vorschriften des EGV orientieren müssen, die die Grundlage für die Mutter-Tochter-Richtlinie waren.⁶⁵

3. Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG - 2003/123/EG

38 Unerwartet hat der Ministerrat der EU im Dezember 2003 eine Richtlinie zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie verabschiedet. Diese soll den Anwendungsbereich der Richtlinie erweitern und Unbestimmtheiten beseitigen.⁶⁶

a. Ausweitung des Anwendungsbereichs

39 Bisher konnte die Richtlinie nur für ausdrücklich im Anhang erwähnte Rechtsformen von Kapitalgesellschaften angewandt werden. Daher fielen neu eingeführte Rechtsformen nicht unter den Anwendungsbereich der Richtlinie. Ab 2005 werden alle Gesellschaften, die körperschaftsteuerpflichtig sind, begünstigt. Dies gilt vor allem für die Europäische Aktiengesellschaft (S.E.) und die Europäische Genossenschaft (S.C.E.). Auch wurden Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts für einige Staaten in den Anhang eingefügt, so auch für die BRD. Damit erfasst die Richtlinie auch Personengesellschaften, soweit diese der Körperschaftsteuer unterliegen, was z.B. in Frankreich und Spanien der Fall sein kann. Deutsche Personengesellschaften werden nach wie vor nicht begünstigt.⁶⁷ Weiterhin waren einige formelle Veränderungen aufgrund des Beitritts der 15 neuen EU-Mitgliedstaaten nötig.⁶⁸

b. Reduktion der notwendigen Beteiligungshöhe

40 Die Mindestbeteiligung, ab der eine Gesellschaft bei Erfüllung aller anderen Kriterien als Muttergesellschaft gilt, wird schrittweise gesenkt. Zum 01.01.2005 beträgt sie 20%, ab dem 01.01.2007 15% und ab dem 01.01.2009 10%.⁶⁹

⁶⁵ *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.51f.

⁶⁶ *Bullinger*, IStR 2004, S.407.

⁶⁷ *Bullinger*, IStR 2004, S.407.

⁶⁸ *Streck/Mack/Schwedhelm*, Die AG 2004, S. 542.

⁶⁹ *Bullinger*, IStR 2004, S.407.

c. Erweiterung auf Betriebstätten

- 41 Auch wenn Teile der Literatur bisher der Ansicht waren, dass Beteiligungen, die in Betriebstätten gehalten werden, in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen, so war dies nicht allgemein anerkannt.⁷⁰ Die Änderungsrichtlinie nimmt an dieser Stelle einige Klärungen vor. Gemäß Art. 2, Abs. 2 der geänderten Richtlinie muss eine Betriebstätte über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen und nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen ihrem Sitzstaat und dem Sitzstaat der Muttergesellschaft in ihrem Sitzstaat steuerpflichtig sein. Ab 2005 wird dann eine Betriebstätte unter bestimmten Voraussetzungen als Muttergesellschaft angesehen, weil beide Gesellschaften eine Einheit nach dem Gesellschaftsrecht darstellen. Aus diesem Grund darf laut Art. 5 und Art. 1 Abs. 1, 4. Spiegelstrich der geänderten Richtlinie keine Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen erhoben werden. Diese Regelung umfasst den Fall, dass Mutter- und Tochtergesellschaft im gleichen Mitgliedstaat ansässig sind, die Betriebstätte aber in einem anderen Mitgliedstaat gelegen ist. Sind allerdings alle drei Unternehmensteile in drei verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig, greift diese Regelung nicht. Eine mögliche Quellenbesteuerung durch den Staat der Tochtergesellschaft verstieße aber gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 12 EGV.
- 42 Hinsichtlich der Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer trifft die geänderte Richtlinie klarere Aussagen. Nach Art. 4 und Art. 1 Abs. 1, 3. Spiegelstrich muss eine Doppelbesteuerung vermieden werden, wenn eine Muttergesellschaft eine Beteiligung an einer Tochtergesellschaft in einer Betriebstätte hält und alle drei Konzerneinheiten in drei verschiedenen Mitgliedstaaten der EU angesiedelt sind.⁷¹

d. Vermeidung der Mehrfachbelastung beim Anrechnungsverfahren

- 43 Beim Anrechnungsverfahren kam es auch nach der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie unter bestimmten Gegebenheiten zur mehrfachen Belastung der Gewinne. Dies war der Fall, wenn Konzerne in Beteiligungsketten organisiert waren. Wurden Gewinne von Enkelgesellschaften erwirtschaftet und über eine Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttet, dann war die Anrechnungsmethode nicht auf die Körperschaftsteuer anwendbar, die bereits von der Enkelgesellschaft entrichtet worden war. In Zukunft sollen gemäß Abs. 10 der Präambel der Änderungsrichtlinie Muttergesellschaften dazu berechtigt sein, von Tochter- und Enkelgesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer anzurechnen.⁷²

⁷⁰ Vgl. oben Abschnitt III.2.c.(2).

⁷¹ Bullinger, IStR 2004, S.407f.

⁷² Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, EG-Amtsblatt Nr. L 7 vom 13.01.2004, S. 41ff.

IV. Umsetzung in nationales Recht der Bundesrepublik Deutschland

- 44 Die Mutter-Tochter-Richtlinie enthält in Art. 8 die Pflicht der Mitgliedstaaten, die Bestimmungen der Richtlinie bis zum 01.01.1992 in nationales Recht umzusetzen.⁷³ Gleiches gilt für die Änderungsrichtlinie, die diese Bestimmung in Art. 2 trifft und als Zeithorizont den 01.01.2005 angibt.⁷⁴
- 45 Der deutsche Gesetzgeber zog eine Änderung des Körperschaft- und Einkommensteuergesetzes einer Modifikation der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen vor. Diese Vorgehensweise wäre sehr viel mühevoller und zeitaufwändiger gewesen, so dass eine fristgerechte Umsetzung nicht möglich gewesen wäre.⁷⁵ Dennoch stellt sich die Frage nach den Auswirkungen der Mutter-Tochter-Richtlinie auf Doppelbesteuerungsabkommen, denn beide Bestimmungen haben nationales Recht zum Anknüpfungspunkt. Richtlinienbedingte Änderungen des nationalen Rechts haben dabei Vorrang vor Doppelbesteuerungsabkommen. Daher können Vorschriften aus Doppelbesteuerungsabkommen leer laufen.⁷⁶

1. Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie - Einführung von § 26, Abs. 2a KStG und § 44d EStG in der BRD

- 46 Der deutsche Gesetzgeber setzte die Mutter-Tochter-Richtlinie durch einen Bundesratsbeschluss am 13.02.1992 rückwirkend zum 01.01.1992 um. Es wurden dabei § 26, Abs. 2a KStG über die indirekte Steueranrechnung bei Tochtergesellschaften in Mitgliedstaaten der EU und § 44d EStG über die Quellensteuerbefreiung in das Gesetz aufgenommen.⁷⁷

a. Die Situation vor der Umsetzung der Richtlinie

- 47 Vor der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde die Problematik der Doppelbesteuerung mit Hilfe von Doppelbesteuerungsabkommen gelöst. Dabei handelt

⁷³ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), EG-Amtsblatt Nr. L 225 vom 28.9.1990, S. 6ff.

⁷⁴ Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, EG-Amtsblatt Nr. L 7 vom 13.01.2004, S. 41ff.

⁷⁵ *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.81.

⁷⁶ *Lehner*, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 1996, S. 13.

⁷⁷ *Meerpohl*, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.81.

es sich um völkerrechtliche Verträge, die jeder souveräne Staat aufgrund seiner staats- und völkerrechtlichen Autonomie eingehen kann.⁷⁸

48 Zwischen den Mitgliedstaaten der EU gibt es allein über 100 Doppelbesteuerungsabkommen. Diese haben zumeist internationale Abkommensentwürfe zum Vorbild, so z.B. das OECD Musterabkommen. Trotzdem variieren die Abkommen stark, denn sie beachten die spezifischen Rechtssysteme der einzelnen Staaten. Zusätzlich ist eine erstarkte Neigung der Staaten zu beobachten, eine eigene Abkommenspolitik durchzusetzen. Ebenso verändert die OECD ihr Musterabkommen bisweilen.

49 In der Praxis bedeutet dies für international tätige Unternehmen, dass sie eine große Zahl von Doppelbesteuerungsabkommen beachten müssen, die oft nur in Einzelheiten, oft aber auch in wichtigen Punkten Differenzen aufweisen. Entscheidungsträger in Unternehmen müssen diese Besonderheiten berücksichtigen, weil sie sonst betriebswirtschaftliche Fehlentscheidungen treffen würden. Weiterhin führen die Abkommensdifferenzen dazu, dass internationale Unternehmen ihre Struktur und Aktivitäten an den für sie günstigsten Abkommen orientieren, was volkswirtschaftlich suboptimale Gestaltungen nach sich zieht. Diese Vorgehensweise bindet auch Ressourcen der Finanzverwaltungen, die solche steuerlichen Gestaltungen oft nicht hinnehmen wollen.⁷⁹

b. Beseitigung der Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer - § 26, Abs.2a KStG

50 Um die Forderungen der Richtlinie in deutsches Recht umsetzen, wurde § 26, Abs. 2a KStG als Auffangvorschrift eingeführt. Es war kein großer Aufwand des Gesetzgebers notwendig, weil es grundsätzlich bei dem Schachtelprivileg, das in den Doppelbesteuerungsabkommen der BRD verankert ist, bleibt.⁸⁰ Das Schachtelprivileg besagt, dass bei einer Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft von mindestens 25% der Sitzstaat der Muttergesellschaft ausgeschüttete Dividenden von der Besteuerung mit Körperschaftsteuer freistellt.⁸¹ Nur wenn die Bestimmungen eines Abkommens nach der Richtlinie nicht ausreichen, kommt § 26, Abs. 2a KStG als Auffangvorschrift in Betracht.⁸² Z.B. kann ein Doppelbesteuerungsabkommen einen Aktivitätsvorbehalt enthalten, nach dem die Tochtergesellschaft einer „aktiven“

⁷⁸ Lehner, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 1996, S. 13.

⁷⁹ Lang, Multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen - Die Zukunft des internationalen Steuerrechts in Europa, 1997, S.1ff.

⁸⁰ Wolff, in: Haarmann, (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht: aktuelle Schwerpunkte in der Diskussion: Standortwettbewerb, Doppelansässigkeit, Personengesellschaft, Stille Gesellschaft, Trust, S.6f.

⁸¹ Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 2003, S.136f.

⁸² Wolff, in: Haarmann, (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht: aktuelle Schwerpunkte in der Diskussion: Standortwettbewerb, Doppelansässigkeit, Personengesellschaft, Stille Gesellschaft, Trust, S.6f.

Tätigkeit nachgehen muss.⁸³ Dies war z.B. der Fall in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Portugal und Spanien.

51 Das deutsche Recht ist in drei Punkten weiter gefasst als die Richtlinie. So besteht erstens keine Einschränkung der Rechtsform für die Bewilligung des Schachtelprivilegs. Zweitens beträgt die Mindestbeteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft nach § 8b, Abs. 5 KStG immer 10%, und drittens ist keine Mindesthaltefrist für die Beteiligung vorgesehen.⁸⁴

52 Allerdings macht der deutsche Gesetzgeber von seinem Wahlrecht in Art. 4, Abs. 2 der Richtlinie Gebrauch. Von einer europäischen Tochtergesellschaft an eine deutsche Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne werden in § 8b, Abs. 5 KStG nur zu 95% steuerfrei gestellt – 5% unterliegen also weiterhin der deutschen Körperschaftsteuer.⁸⁵

c. Befreiung von der Quellensteuer - § 44d EStG

53 Die von der Richtlinie geforderte Quellensteuerbefreiung konnte in der BRD nur durch eine Modifikation des nationalen Rechts umgesetzt werden. Aus diesem Grund wurde § 44d EStG eingeführt. Zunächst wurde dort eine Verringerung der Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen, festgelegt.⁸⁶ Ab Mitte 1996 wurde in diesen Fällen keine Quellensteuer mehr erhoben. Die Quellensteuerbefreiung in Deutschland knüpft an den Vorgaben und Wahlrechten der Richtlinie an, d.h. die Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft muss mehr als 25% betragen und muss seit mindestens 12 Monaten bestehen.

54 Unter der Bedingung, dass der Sitzstaat der Tochtergesellschaft die gleichen Vorzüge gewährt, ist in der BRD die Quellensteuerbefreiung ohne Rechtsformbeschränkung und bei einer Beteiligungshöhe ab 10% gemäß § 44d, Abs. 3 und 4 EStG möglich.⁸⁷ Inzwischen wurde § 44d EStG aufgehoben und die entsprechenden Regelungen sind in § 43b, Abs. 2 – 4 EStG zu finden.⁸⁸

⁸³ Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 2003, S.53.

⁸⁴ Wolff, in: Haarmann, (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht: aktuelle Schwerpunkte in der Diskussion: Standortwettbewerb, Doppelansässigkeit, Personengesellschaft, Stille Gesellschaft, Trust, S.6ff.

⁸⁵ Bullinger, IStR 2004, S.407.

⁸⁶ Vgl. oben Abschnitt 3.2.2.

⁸⁷ Wolff, in: Haarmann, (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht: aktuelle Schwerpunkte in der Diskussion: Standortwettbewerb, Doppelansässigkeit, Personengesellschaft, Stille Gesellschaft, Trust, S.8f.

⁸⁸ § 43b EStG.

2. Umsetzung der Änderungsrichtlinie

55 Zur Umsetzung der geänderten Mutter-Tochter-Richtlinie hat die Bundesregierung am 28.07.2004 einen Entwurf für ein Richtlinien-Umsetzungsgesetz vorgelegt.⁸⁹ Dieser enthält im Wesentlichen eine Änderung des § 43b EStG, dessen Anwendungsbereich erheblich weiter gefasst werden soll.⁹⁰

a. Gesetzentwurf zur Neufassung des § 43b EStG

56 Durch die EU-Osterweiterung zum 01.05.2004 wurde es notwendig, den Kreis der begünstigten Kapitalgesellschaften zu vergrößern. Aus diesem Grund soll das Verzeichnis möglicher Rechtsformen in Anlage 2 zu § 43b EStG ausgeweitet werden. Dies soll laut § 52 Abs. 55a EStG-E schon rückwirkend für Gewinnausschüttungen gelten, die nach dem 30.04.2004 geflossen sind. Ebenso sollen die Europäische Aktiengesellschaft (*societas europaea* - SE) und die Europäische Genossenschaft (*societas cooperativa europaea* - SCE) aufgenommen werden.

57 Weiterhin unterliegen in Zukunft Gewinnausschüttungen, die von einer deutschen Tochtergesellschaft über eine EU-ausländische Betriebsstätte an eine Muttergesellschaft innerhalb der EU fließen, gemäß § 43b Abs. 1, S. 3 EStG-E nicht mehr der Quellenbesteuerung. Allerdings gilt dies nicht für Betriebsstätten innerhalb der EU, die Drittstaatunternehmen zuzurechnen sind.

58 Außerdem wird gemäß § 52, Abs. 55b, 55c EStG-E die notwendige Mindestbeteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft zunächst rückwirkend auf 20% verringert. Ab dem 01.01.2007 soll sie 15% und ab dem 01.01.2009 schließlich 10% betragen.⁹¹

b. Aktuelle Entwicklung

59 Die Verabschiedung des Gesetzentwurfes gilt als besonders dringend und war noch in 2004 geplant.⁹²

3. Probleme der Umsetzung in der BRD

60 In gewissen Bereichen wurde die Richtlinie nicht ihren Vorgaben entsprechend von der BRD in nationales Recht umgesetzt. In diesen Fällen hat der Betroffene die Möglichkeit, sich unmittelbar auf die Richtlinie zu berufen.

⁸⁹ Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften ("EURLUmsG"), BT-Drs. 15/3677 vom 6. 9. 2004.

⁹⁰ *Streck/Mack/Schwedhelm*, Die AG 2004, S. 542.

⁹¹ *Dettmeier/Dörr*, BB 2004, S. 2382f.

⁹² *Dettmeier/Dörr*, BB 2004, S. 2382f.

- 61 Nach § 20 Abs. 2a EStG gilt als Anteilseigner die Person, der die Gewinnausschüttungen „im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses“ zugeordnet werden können. § 43b EStG fordert allerdings, dass die Muttergesellschaft die Beteiligung an der Tochtergesellschaft im Augenblick der Entstehung der Kapitalertragsteuer in Besitz hat. Dies bedeutet eine Diskriminierung ausländischer Muttergesellschaften und verstößt gegen Art. 12 EGV und die Richtlinie, denn das Recht auf eine Dividende wird im Moment des Gewinnverteilungsbeschlusses geboren.
- 62 Entgegen den Bestimmungen der Richtlinie muss in der BRD Kapitalertragsteuer auf Liquidationsauskehrungen gezahlt werden, die keine Kapitalherabsetzung sind, denn die Bestimmung der Richtlinie zur Quellensteuerbefreiung, Art. 5, Abs. 1, spricht von „Gewinnen“ und umfasst damit auch Liquidationsgewinne. Dies stellt einen Verstoß gegen die Richtlinie dar und wäre relativ einfach durch einen Hinweis in § 43b EStG auf § 20, Abs. 1, Nr. 1 und 2 EStG zu verbessern.
- 63 Die ausschüttende Tochtergesellschaft muss nach § 50d EStG bei Ausschüttung zusammen 21,2% Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zurückhalten. Diese Summe ist bis zum 10. Tag des folgenden Monats an das Finanzamt weiterzuleiten. Diese Regelung ist nur zu umgehen, wenn ein Freistellungsantrag beim Bundesamt für Finanzen eingereicht wurde und über diesen positiv entschieden wurde. Dies entspricht nicht den Bestimmungen der Richtlinie, die in Art. 5, Abs.1 nach einer gewissen Mindesthaltedauer Quellensteuerbefreiung verlangt.
- 64 Aus diesen Argumenten wird ersichtlich, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie in einzelnen Punkten ungenügend in das Recht der BRD integriert wurde.⁹³

V. Auswirkungen in der Praxis

- 65 Die Verhinderung der mehrfachen Belastung mit Körperschaftsteuer von Gewinnen im Unternehmensverbund und die Quellensteuerbefreiung von Dividenden durch die Mutter-Tochter-Richtlinie hatten große Kosteneinsparungen für in Europa tätige Konzerne zur Folge, denn speziell die Quellensteuer stellte zumeist eine Definitivbelastung dar. Nach der Umsetzung der Richtlinie in den Mitgliedstaaten der EU können Gewinne in europäischen Kapitalgesellschaften ohne steuerliche Hemmnisse zirkulieren.⁹⁴ Dieser Umstand wird häufig von Konzernen, die nicht in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind, genutzt, weil diese Unternehmen nicht direkt in den Genuss der Quellensteuerbefreiung kommen. Dazu wird eine Holdinggesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU, eine so genannte Europaholding, gegründet. Sie hat die Aufgabe der wirtschaftlichen Führung und strategischen Leitung. Dieser Holding fließen alle Gewinnausschüttungen der übrigen europäischen Tochtergesellschaften zu, die so keiner Quellenbesteuerung unterliegen. Dies hat

⁹³ Bullinger, IStR 2004, S.409ff.

⁹⁴ Jacobs/Spengel, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Die europäischen Unternehmenssteuersysteme – Eine Übersicht, 1996, S.27.

zumeist eine Verringerung der zu zahlenden Quellensteuer sowie ein erleichtertes Cash-Management zur Folge.

- 66 Ein weiterer wichtiger Punkt ist das „Timing“ von Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften in einem Mitgliedstaat der EU.⁹⁵ Besonders im Zuge der EU-Osterweiterung war dies von hoher Bedeutung, denn viele Tochtergesellschaften in den neuen Mitgliedstaaten schütten ihre Gewinne der letzten Jahre erst jetzt nach dem Beitritt aus, um in den Genuss der Quellensteuerbefreiung zu gelangen.

VI. Fazit

- 67 Dem im EGV postulierten Ziel des Gemeinsamen Marktes ist Europa durch die Einführung der Mutter-Tochter-Richtlinie ein Stück näher gekommen. Sie führte zu einer verbesserten steuerlichen Behandlung europaweit tätiger Konzerne, weil sie die Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen und die zusätzliche Belastung mit Quellensteuer untersagte.⁹⁶
- 68 Mit Hilfe der Änderungsrichtlinie wurde wie gefordert der Anwendungsbereich der Richtlinie erweitert. Auch konnte zumindest ein Teil der Unklarheiten, die die ursprüngliche Richtlinie aufwarf, beseitigt werden.⁹⁷
- 69 Dennoch sind im europäischen Binnenmarkt nach wie vor Wettbewerbsverzerrungen und ein schädlicher Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten zu beobachten, was in Bezug auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaft und das Wirtschaftswachstum negativ zu werten ist.
- 70 Daher wird innerhalb der EU nun über das Konzept einer einzigen konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage diskutiert. Dieser würden europäische Unternehmen mit all ihren Aktivitäten im Binnenmarkt unterliegen. In diesem Fall wäre ein fairer Steuerwettbewerb dadurch gewährleistet, dass die Mitgliedstaaten weiterhin ihre Steuersätze individuell festlegen könnten.
- 71 Allerdings bleibt es fraglich, ob eine Einigung der Mitgliedstaaten der EU auf eine solche Lösung möglich sein wird.⁹⁸

⁹⁵ Endres, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Die europäischen Unternehmenssteuersysteme – Eine Übersicht, 1996, S.192.

⁹⁶ Meerpohl, Die Mutter-Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S.195.

⁹⁷ Bullinger, IStR 2004, S.407.

⁹⁸ Wehrheim/Marquardt, IStR 2003, S.14ff.