SMP Tax Briefing:
Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter (teilweise) EU-rechtswidrig

Executive Summary

- Die Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter verletzt zwar die Kapitalverkehrsfreiheit. Insofern ist sie auch im Verhältnis zu Drittstaaten europarechtlich problematisch.

- Dennoch ist die Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter wohl durch die sogenannte Standstill Klausel gerechtfertigt.

- Die Standstill Klausel erlaubt es, „Altregeln“ im Verhältnis zu Drittstaaten beizubehalten, auch wenn diese gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen.

- Der EuGH hat die Frage aufgeworfen, ob zwischenzeitlich erfolgte Änderungen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung die Standstill Klausel unterbrechen.

- Sollte der BFH feststellen, dass der Gesetzgeber die Standstill Klausel unterbrochen hat, (Prüfungsauftrag des EuGH), wäre diese nicht weiter anwendbar.

- Dann wäre der Substanztest gemäß § 8 Abs. 2 AStG auch auf Drittstaatenfälle auszuweiten.

- Dies jedoch nur, sofern ein rechtlicher, insbesondere vertraglicher Rahmen (zB DBA-Auskunftsklausel) zwischen Deutschland und dem betreffenden Drittstaat besteht und die vorgelegten Informationen die deutschen Finanzbehörden in die Lage versetzen, die notwendigen Informationen aus dem Ausland zu erhalten bzw. die vorgelegten Informationen zu prüfen.

I. Um was geht es?

1. Streitfall

Im Streitfall war eine deutsche GmbH (X GmbH) zu 30 % an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft (Y AG) beteiligt, die wiederum von einer anderen deutschen GmbH (Z GmbH) Forderungen erworben hatte. Die daraus fließenden Erträge qualifizierten die Finanzbehörden als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter iSd § 7 Abs. 6, 6a AStG. Diese unterwarfen sie sodann der Hinzurechnungsbesteuerung bei der X GmbH. Auch alle anderen Voraussetzungen des §§ 7 ff. AStG waren unstreitig erfüllt. Die Parteien stritten nur darüber, ob die Kapitalverkehrsfreiheit die Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter verbietet.
2. Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter

Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung soll die Verlagerung von Einkünften in niedrigbesteuerte Länder erschweren. Die Hinzurechnungsbesteuerung greift unter folgenden kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen:

- Unbeschränkt Steuerpflichtige oder erweitert beschränkt Steuerpflichtige sind insgesamt zu mehr als 50 % an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt (§ 7 Abs. 1 ASTG).
- Die ausländische Kapitalgesellschaft wird niedrig besteuert (§ 8 Abs. 1 ASTG). Eine niedrige Besteuerung liegt vor, wenn die Ertragsteuerbelastung weniger als 25 % beträgt oder eine rechtlich geschuldete Steuer von mindestens 25 % tatsächlich nicht erhoben wird (§ 8 Abs. 3 ASTG).
- Die Kapitalgesellschaft erzielt passive Einkünfte (§ 8 Abs. 1 ASTG). Bei einer niedrigbesteuerten EU-Kapitalgesellschaft kann die Hinzurechnungsbesteuerung auch bei passiven Einkünften über einen Substanznachweis abgewehrt werden (§ 8 Abs. 2 ASTG).

Grundsätzlich verlangt § 7 Abs. 1 ASTG eine Inländerbeherrschung (50%-Beteiligung von Steuerinländern). Für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter senkt § 7 Abs. 6, 6a ASTG die Beteiligung aber auf 1% bzw. es greift gar keine Grenze. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft, die u.a. aus dem Halten bzw. Verwalten von Forderungen stammen.

Für EU/EWR-Fälle erlaubt § 8 Abs. 2 ASTG einen Substanznachweis. Legt der Steuerpflichtige dar, dass die ausländische Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, greift die Hinzurechnungsbesteuerung nicht. Diese Regelung gilt aber nicht bei Beteiligungen an Drittstaatenkapitalgesellschaften.

3. Standstill Klausel


4. Vorlagefragen des EuGH

II. Wie hat der EuGH entschieden?

1. Zur Standstill Klausel


Ob das Gesetz letztlich tatsächlich anwendbar war ist gleichwohl noch einmal vom BFH zu prüfen. Aufgrund der Regelung des § 10 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AStG ist die tatsächliche Anwendung des Gesetzes aber zweifelhaft. Denn nach diesen Vorschriften ist das Einkommen der ausländischen Zwischengesellschaft erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres dem Steuerinländer zuzurechnen.

Falls die Standstill Klausel § 7 Abs. 6 und 6a AStG doch nicht schütze, sei die Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter noch anhand der Kapitalverkehrsfreiheit zu werten.

2. Zur Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

Der EuGH prüft zunächst, ob die Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt. Sofern er dies bejaht, prüft er, ob die die Beschränkung gerechtfertigt ist.


Allerdings ist eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zulässig, wenn ihr Situationen zugrunde liegen, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind oder sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Der EuGH nimmt eine objektive Vergleichbarkeit an. Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs sei demnach nur noch gerechtfertigt, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses begründet wird und die
Regelung geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten sowie nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist. Die Vorbeugung der Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung dient grds. dem Allgemeininteresse. Durch die Hinzurechnung der Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft und der Besteuerung beim Steuerinländer sei die Regelung auch zur Erreichung des mit ihr angestrebten Ziels geeignet. Wenngleich hat gerade die Cadbury Schweppes Entscheidung des EuGH deutlich gemacht, dass eine Einschränkung nur dann gerechtfertigt ist, wenn sie sich spezifisch gegen rein künstliche jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen richtet. Der Gesetzgeber hat daraufhin die Hinzurechnungsbesteuerung um § 8 Abs. 2 AStG ergänzt.


Damit sind die geltenden Einschränkungen für Drittstaaten teilweise EU-rechtswidrig. Besteht ein rechtlicher, insbesondere vertraglicher Rahmen (zB DBA-Auskunftsklausel) zwischen Deutschland und dem betreffenden Drittstaat und versetzen die vorgelegten Informationen die deutschen Finanzbehörden in die Lage, notwendige Informationen aus dem Ausland zu erhalten bzw. die vorgelegten Informationen zu prüfen, ist der Substanzttest auf Drittstaaten zu erweitern.

III. Was bedeutet die Entscheidung für die Praxis?


Andreas Kortendick
Partner, Büro Köln
Tel. +49 221 66956977
Fax +49 151 40228677
andreas.kortendick@smp.law

Dr. Christian Joisten
Assoziieter Partner, Büro Köln
Tel. +49 221 669569 32
Fax +49 151 402287 33
christian.joisten@smp.law

Orkun Ekinci
Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Büro Köln
Tel. orkun.ekinci@smp.law