

Aus der Rechtsprechung des EuGH

Bosal: Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen verstößt gegen die im Lichte der Niederlassungsfreiheit ausgelegte Mutter-Tochter-RL

ÖStZ
2003/
1175

S. 554 Die Mutter-Tochter-RL, ausgelegt im Licht von Art 52 EGV (nach Änderung jetzt Art 43 EG), steht einer nationalen Vorschrift entgegen, nach der bei der Besteuerung der Gewinne einer in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Muttergesellschaft die Kosten, die mit einer von dieser gehaltenen Beteiligung an dem Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft verbunden sind, nur dann abzugsfähig sind, wenn diese Kosten mittelbar der Erzielung von Gewinnen dienen, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft niedergelassen ist, steuerpflichtig sind.

EuGH, Urteil vom 18. 9. 2003, C-168/01, Bosal Holding BV/Staatssecretaris van Financiën (Ersuchen um Vorabentscheidung vom Hoge Raad der Niederlanden)

DDr. Georg Kofler
Universität Linz

1. Einleitung

Die nationalen Steuerrechtsordnungen zahlreicher Mitgliedstaaten kennen Regelungen, die im Mutter-Tochter-Verhältnis einer in ihrem Gebiet ansässigen Gesellschaft Steuervorteile deswegen versagen, weil die jeweils andere der verbundenen Gesellschaften, also die Mutter- oder Tochtergesellschaft, in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist. Der EuGH war bereits in mehreren Fällen mit solchen Konstellationen befasst und hat darin stets einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die Grundfreiheiten erblickt.

Das erste diesbezügliche Urteil erging in der Rs ICI¹⁾, in der eine britische Bestimmung geprüft wurde, wonach die Berücksichtigung von Verlusten von über einer Zwischenholding gehaltenen Tochtergesellschaften bei der Muttergesellschaft nur möglich war, wenn die Tätigkeit der Zwischenholding ganz oder hauptsächlich im Halten der Aktien von inländischen Tochtergesellschaften bestand. Mit einer ähnlichen Fragestellung war der EuGH in der Rs X AB und Y AB²⁾ konfrontiert, in der er feststellte, dass die Unterscheidung nach dem Sitz der Tochtergesellschaft bei der Gewährung eines steuerlichen Vorteils eine unzulässige Ungleichbehandlung darstellt; hier ging es um schwedische Bestimmungen, die steuerliche Begünstigungen für Konzernbeiträge versagten, wenn an der empfangenden schwedischen Gesellschaft – neben der schwedischen Muttergesellschaft – auch ausländische Tochtergesellschaften mit Sitz in verschiedenen anderen Mitgliedstaaten beteiligt waren.

Auch die Rs Baars³⁾ betraf eine Ungleichbehandlung von Beteiligungen an in- und ausländischen Gesellschaften, nämlich

durch niederländische Bestimmungen, die eine teilweise oder vollständige Befreiung von der VermSt auf wesentliche Beteiligungen an inländischen Gesellschaften vorsahen, diese Freistellung für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften jedoch nicht gewährten.

Besonders eindrucksvoll bestätigte der EuGH schließlich in der Rs Metallgesellschaft und Hoechst⁴⁾, dass der Sitz der Muttergesellschaft – hier: einer dt Gesellschaft – nicht zu einer Ungleichbehandlung bei der Besteuerung der Tochtergesellschaft – hier: einer britischen Gesellschaft – führen darf; diese Rs betraf britische Bestimmungen, die eine Option zur Gruppenbesteuerung (und einem daraus resultierenden Wegfall von Liquiditätsnachteilen) nur zuließen, wenn Mutter- und Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig waren.

Der bisher letzte Fall in dieser Reihe, die Rs Lankhorst-Hohorst⁵⁾, betraf eine dt Unterkapitalisierungsvorschrift, die die von einer dt Tochtergesellschaft bezahlten Zinsen für Darlehen ausländischer Muttergesellschaften in bestimmten Fällen in Ausschüttungen umqualifizierte, dies aber bei Darlehen inländischer Muttergesellschaften nicht tat.

2. Problemstellung in der Rs Bosal

In der vorliegenden Rs ging es um eine niederländische Bestimmung, die Gesellschaften den Abzug der mit einer Beteiligung zusammenhängenden Kosten von ihrem Gewinn nur dann gestattet, wenn „diese Kosten mittelbar der Erzielung von in den Niederlanden steuerpflichtigem Gewinn dienen“, es sich also um eine nl Tochtergesellschaft oder um

1) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI.

2) EuGH 18. 11. 1999, C-200/98, Slg 1999, I-8261, X AB und Y AB.

3) EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars; siehe auch EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen.

4) EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft und Hoechst.

5) EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002, I-11779, Lankhorst-Hohorst; dazu zB G. Kofler, GeS 2003, 33 ff.

eine ausländische Tochtergesellschaft mit einer Betriebstätte in den NL handelt. Im konkreten Fall beantragte die nl Bosal Holding BV den Abzug von Kosten im Zusammenhang mit der Finanzierung ihrer Beteiligungen an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften iHv ca 1,8 Mio €, was die Finanzverwaltung verweigerte.

Der schließlich mit der Sache befasste Hoge Raad setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH die Frage vor, ob das Gemeinschaftsrecht einer Regelung entgegen stehe, nach der „ein Mitgliedstaat einer der Besteuerung in diesem Mitgliedstaat unterworfenen Muttergesellschaft den Abzug von Kosten, die mit einer von ihr gehaltenen Beteiligung verbunden sind, nur dann gestattet, wenn die betroffene Tochtergesellschaft Gewinn erzielt, der in dem Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft niedergelassen ist, steuerpflichtig ist“.⁷⁾ Sowohl der GA als auch der EuGH bejahten die Vorlagefrage.

3. Argumentation des EuGH

Der EuGH ging ohne weiteres davon aus, dass die Niederlassungsfreiheit der Art 43 ff EG auf den Bosal-Fall anwendbar ist⁸⁾, und beschränkte seine Prüfung auf eine grundfreieskonforme Auslegung der Mutter-Tochter-RL (MTR)⁹⁾ (a.), bevor er sodann die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe untersuchte (b.):¹⁰⁾

a. Der EuGH setzte sich zunächst mit dem Argument auseinander, dass es nach Art 4 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL den Mitgliedstaaten frei stehe, den Abzug von Beteiligungskosten von den stpfl Gewinnen der Muttergesellschaft auszuschließen, woraus umgekehrt gefolgert werden könnte, dass die Mitgliedstaaten den Abzug solcher Kosten auch teilweise ablehnen könnten. Der EuGH führte dazu aus, dass die fragliche nl Bestimmung nur die durch Art 4 Abs 2 MTR gegebene Möglichkeit, den Abzug der Kosten einer Beteiligung der Muttergesellschaften am Kapital ihrer Tochtergesellschaften abzulehnen, umsetze und daher mit der RL vereinbar sei. In einem weiteren Schritt wies der EuGH aber auf den „Stufenbau“¹¹⁾ des Gemeinschaftsrechts hin: Von der durch Art 4 Abs 2 MTR eingeräumten Ermächtigung dürfe nämlich nur unter Wahrung der grundlegenden Bestimmungen des EGV Gebrauch gemacht werden, weshalb die Frage, ob die RL einen Mitgliedstaat ermächtigt, den Abzug der Beteiligungskosten nur teilweise zuzulassen, im Licht des Art 43 EG geprüft werden müsse.

Der EuGH erblickte sodann in der nl Beschränkung des Abzugs der Kosten der Beteiligung auf die Fälle, in denen die Tochtergesellschaft – wenn auch mittelbar – in den NL stpfl Gewinne erzielen, ein Hemmnis für die Errichtung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten,¹²⁾ zumal

6) Siehe dazu auch D. Aigner, SWI 2003, 66 ff; Wattel in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 155 ff.

7) Siehe zur Begründung Schlussanträge GA Alber 24. 9. 2002, C-168/01, Bosal – Tz 31 mwN.

8) RL 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 225 vom 20. 8. 1990, 6 ff.

9) Siehe zum Urteil auch Vrouwenvelder, TNI 2003, 1107 ff; D. Aigner, Intertax 2003 [in Druck].

10) Siehe Schlussanträge GA Alber 24. 9. 2002, C-168/01, Bosal – Tz 58, der ausdrücklich von der Niederlassungsfreiheit als „höherrangigem Vertragsrecht“ spricht; weiters Hessisches FG 10. 12. 2002, 4 K 1044/99, IStR 2003, 209; D. Aigner, SWI 2003, 66 ff.

11) EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Bosal – Tz 21 ff.

angesichts dieser Beschränkung eine Muttergesellschaft davor zurückschrecken könnte, ihre Tätigkeiten über eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Tochtergesellschaft auszuüben, da solche Tochtergesellschaften gewöhnlich keine in den NL stpfl Gewinne erzielen.¹²⁾

b. Diese Ungleichbehandlung konnte auch nicht durch die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt werden:¹³⁾ Der in den Rs Bachmann¹⁴⁾ und Kommission/Belgien¹⁵⁾ anerkannte Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems war deshalb nicht durchgreifend, weil es sich hier um die steuerliche Behandlung verschiedener StPfL – nämlich der Mutter- und der Tochtergesellschaft – handelte und es deshalb bereits an der Unmittelbarkeit eines möglichen Zusammenhangs zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung mangelte.¹⁶⁾

Auch das Territorialitätsprinzip¹⁷⁾ ließ der EuGH nicht als Rechtfertigung gelten, zumal nämlich die Muttergesellschaften steuerlich unterschiedlich behandelt würden, und zwar in Abhängigkeit davon, ob sie Tochtergesellschaften besitzen, die in den NL stpfl Gewinne erzielen; die Muttergesellschaften seien aber bezüglich der Gewinne ihrer Tochtergesellschaften ohnehin nicht stpfl, und zwar unabhängig davon, ob diese von in den NL stpfl Tochtergesellschaften oder anderen Tochtergesellschaften stammten.¹⁸⁾ Schließlich erachtete der EuGH auch eine Rechtfertigung durch eine über die bloße Verringerung des Steueraufkommens hinausgehende Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage, für verfehlt, zumal sich eine solche Rechtfertigung im Kern nicht von denjenigen betreffend die Gefahr einer Verringerung des Steueraufkommens unterscheide, die ihrerseits gerade nicht zu den in Art 46 Abs 1 EG genannten Gründen gehört und auch nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen ist.¹⁹⁾

4. Reaktion der NL

Bereits nach Veröffentlichung der Schlussanträge wurde in den NL eine intensive Diskussion geführt, auf welche Weise ein europarechtskonformer Zustand unter gleichzeitiger Ver-

12) Siehe dazu auf GA Alber 24. 9. 2002, C-168/01, Bosal – Tz 32 ff.

13) EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Bosal – Tz 29 ff; Schlussanträge GA Alber 24. 9. 2002, C-168/01, Bosal – Tz 53 ff; siehe auch die Argumente bei Wattel in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 155, für eine Rechtfertigung des nl Systems durch die Kohärenz und das Territorialitätsprinzip.

14) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, Bachmann.

15) EuGH 28. 1. 1992, C-300/90, Slg 1992, I-305, Kommission/Belgien.

16) EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 40; ebenso bereits EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 40; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 58. dazu auch Wattel in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 158 f; weiters Dautzenberg, FR 2000, 727; Saß, FR 2001, 1042; Stangl, SWI 2000, 463 ff.

17) Siehe EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, Futura Participations und Singer – Tz 22; Wattel in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 156 f.

18) Aufz dazu Schlussanträge GA Alber 24. 9. 2002, C-168/01, Bosal – Tz 50 ff. weiters Wattel in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 156 f.

19) Ebenso zB EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 28; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 51; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 48; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft und Hoechst – Tz 59; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002, I-11779, Lankhorst-Hohorst – Tz 36; dazu zB G. Kofler, GeS 2003, 33 ff.

meidung eines geschätzten Einnahmenverlustes von 2 Mrd € im ersten Jahr und je 1 Mrd € in den Folgejahren hergestellt werden können. In Erwägung wurde zunächst eine Ausdehnung des Abzugsverbots auf inländischen Beteiligungen gezogen²⁰⁾), nunmehr ist jedoch die Einführung von *thin capitalization rules* zur Beschränkung des Zinsenabzugs in allen Mutter-Tochter-Verhältnissen geplant.²¹⁾

5. Folgerungen für das österr Steuerrecht

In der österr Literatur wurde bereits zu den Schlussanträgen in der Rs Bosal vertreten, dass die Argumentation des GA – die nunmehr weitgehend vom EuGH übernommen wurde – die allgemeinen Bedenken gegen die Europarechtskonformität des § 10 Abs 2 KStG nährt²²⁾), wobei diese Bedenken auch gegen die Neufassung dieser Bestimmung durch das BudgetbegleitG 2003²³⁾ weiter bestehen. Eine „direkte“ Auswirkung auf das österr Steuerrecht dürfte das Bosal-Urteil aber nicht haben, da nach § 12 Abs 2 KStG bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht stpfl Vermögensmehrungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen, was während aufrechter Beteiligung²⁴⁾ gleichermaßen für Finanzierungskosten für in- und für ausländische Tochtergesellschaften gilt. Der Grundgedanke dieser Bestimmung ist als Ausdruck eines allgemeinen steuer-

lichen Rechtsgrundsatzes hins der Vermeidung einer Doppelbegünstigung zu sehen: Der fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite – § 10 Abs 1 oder Abs 2 KStG – steht das Abzugsverbot auf der anderen Seite – § 12 Abs 2 KStG – gegenüber.²⁵⁾

Allenfalls könnten aus dem Bosal-Urteil weitere Argumente gegen die Europaverträglichkeit der derzeitigen Organschaftsregelung des § 9 KStG²⁶⁾ abgeleitet werden: Nach hA sind nämlich Schuldzinsen für ein Darlehen zum Erwerb der Beteiligung an einer künftigen Organgesellschaft im Fall eines anerkannten Vollorganschaftsverhältnisses abzugsfähige Betriebsausgaben des Organträgers, weil die Zurechnung des (positiven) Organergebnisses kein unter § 10 Abs 1 KStG fallender steuerfreier Beteiligungsertrag, sondern ein beim Organträger steuerwirksamer Vorgang ist.²⁷⁾ Da § 9 KStG für das Bestehen einer Organschaft fordert, dass sowohl Organträger als auch Organgesellschaft unbeschränkt stpfl sind, steht die soeben aufgezeigte Abzugsmöglichkeit von Finanzierungskosten während aufrechten Beteiligungsverhältnisses im Wesentlichen nur für Tochtergesellschaften mit Sitz im Inland zur Verfügung, zumal mit dem Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht gerade eine Vollorganschaft über die Grenze ausgeschlossen werden sollte²⁸⁾). Auch unter diesem Aspekt erscheint die derzeitige Organschaftsregelung daher europarechtlich bedenklich.

20) Vgl van der Linde/Groot, 28 Tax Notes Int'l 2002, 238. Der GA hat in seinen Schlussanträgen auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es den NL unbenommen bleibt, „die steuerliche Absetzung der Beteiligungskosten entsprechend Art 4 Abs 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie in allen Fällen zu versagen“ (Schlussanträge GA Alber 24. 9. 2002, C-168/01, Bosal - Tz 71). Voraussetzung für eine gemeinschaftskonforme Regelung durch den nl Gesetzgeber ist lediglich die Gleichbehandlung nationaler und grenzüberschreitender Unternehmensgruppen (siehe auch Hessisches FG 10. 12. 2002, 4 K 1044/99, ISfR 2003, 209).

21) Siehe Vrouwenvelder, TNI 2003, 1109.

22) Dazu D. Aigner, Intertax 2003 [in Druck]; D. Aigner, SWI 2003, 66 ff; siehe auch Blasina, SWI 2003, 14 ff mwN; Konecny/Züger, SWI 2000, 218 ff; dazu auch Heinrich, ÖStZ 2002, 970 ff; Tumpel in Pelka (Hrsg), DStJG 23 (2000) 321 ff.

23) Zur Neuregelung und den bestehenden Bedenken siehe zB D. Aigner/G. Kofler, ecolex 2003, 485 ff mwN; Staringer, ÖStZ 2003/886; weiters D. Aigner, Intertax 2003 [in Druck].

24) Zur nachträglichen Berücksichtigung der Finanzierungskosten bei stpfl Veräußerung der Beteiligung siehe Rz 1212 KStR 2001; weiters zB Lang, RdW 1999, 107 f; Mayrl/Walter, RdW 1998, 768; Mayrl/Walter, RdW 1999, 108.

25) VwGH 16. 2. 1988, 87/14/0051, ÖStZB 1988, 426; VwGH 14. 9. 1988, 86/13/0159, ÖStZB 1989, 15; VwGH 10. 10. 1996, 94/15/0187, ÖStZB 1997, 404; VwGH 20. 11. 1996, 96/15/0188, ÖStZB 1997, 623.

26) Siehe die umfassende europarechtliche Kritik bei Lang, ÖStZ 2003/498. Die Klärung zahlreicher offener Fragen hins der Europarechtskonformität des § 9 KStG ist im Rahmen des Marks & Spencer-Falls zu erwarten (dazu zB Hinnekens, ET 2003, 175 ff), der am 2. 5. 2003 vom brit High Court dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt wurde (siehe Vadher/Hamer, 32 Tax Mgmt. Intl. J. 2003, 339 ff). In diesem Fall geht es darum, dass das brit Steuerrecht die Berücksichtigung des von einer Tochtergesellschaft erlittenen Verlustes in Form des *group relief* nur dann zulässt, wenn sowohl die Mutter- als auch die Tochtergesellschaft in Großbritannien ansässig sind. Marks and Spencer, eine brit Gesellschaft mit Verlust bringenden Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten, wollte die im Ausland erlittenen Verluste von der brit Steuer abziehen, und berief sich dabei auf die Niederlassungsfreiheit, mit dem Argument, dass die Verluste brit Tochtergesellschaften im Rahmen des *group relief* auf Ebene der brit Muttergesellschaft berücksichtigt werden können, während dies bei ausländischen Tochtergesellschaften nicht möglich sei.

27) Siehe zB Rz 467 KStR 2001.

28) Rz 373 KStR 2001; siehe aber zu doppelt ansässigen Gesellschaften zB D. Aigner/G. Kofler, ecolex 2003, 81 ff.