



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Berlin • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 **Köln**

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
koeln@axis.de

Schlüterstraße 41
10707 **Berlin**

Fon 030/40 50 29 50
Fax 030/40 50 29 599
berlin@axis.de

Heinrichstraße 155
40239 **Düsseldorf**

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
duesseldorf@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Besteuerung von Auslandsdividenden erneut auf dem Prüfstand

Stand: 29.06.2009

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	2
2. Rückblick	2
3. Der aktuelle Beschluss des FG Köln	4
4. Mögliches Anrechnungspotential auf ausländische Dividenden	5
Zeitliche Auswirkung.....	6
Betroffene Anleger.....	6
Die Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer.....	7
Nachweis der Auslandssteuer	7
Berücksichtigung nach der AO	9
Steuerfreie Einnahmen.....	10
5. Besonderheiten bei Investmentfonds	11
Der steuerliche Sonderweg	11
Das Anrechnungsverfahren im Fondsbereich	11
6. Weitere Aspekte für EFTA-Staaten	12



Besteuerung von Auslandsdividenden erneut auf dem Prüfstand

1. Einführung

Der EuGH hatte in seinem Urteil vom 6.3.2007 (Rs C-292/04, DStR 2007, 485) die in Deutschland bis Ende 2001 herrschende steuerliche Ungleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Dividenden beanstandet und die Urteilswirkung nicht zeitlich beschränkt.

Nunmehr hat das FG Köln mit Beschluss vom 14.5.2009 (2 K 2241/02) dem EuGH erneut die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, inwieweit die Körperschaftsteuer auf Auslandsdividenden im Rahmen des Anrechnungsverfahrens bei der persönlichen Einkommensteuer des inländischen Aktionärs angerechnet werden kann. Bereits für die EuGH-Entscheidung aus dem Jahr 2007 war ein Vorlagebeschluss vom FG Köln im Fall des deutschen Privatanlegers Meilicke der Auslöser (24.6.2004, 2 K 2241/02, EFG 2004, 1374).

Nachfolgend wird nun die Bedeutung für den Aktionär beleuchtet, der in den betreffenden Jahren 1997 bis 2001 ausländischen Dividenden kassiert hatte. Dabei wird insbesondere erläutert, inwieweit eine Berücksichtigung auch in bereits bestandskräftigen Steuerbescheiden in Betracht kommt und welche aktuellen Entwicklungen es seit März 2007 gegeben hat.

2. Rückblick

Entschieden wurde im EuGH-Urteil vom 6.3.2007 über den vom FG Köln vorgelegten Fall (24.6.2004, 2 K 2241/02, EFG 2004, 1374), beim dem der deutsche Privatanleger Meilicke aus niederländischen und dänischen Aktien rund 20.000 Euro an Dividenden vereinnahmt hatte. Die hierauf von den ausländischen Kapitalgesellschaften bezahlte Körperschaftsteuer belief sich auf rund 8.500 Euro und konnte damals im Gegensatz zur Abgabe von hiesigen Unternehmen nicht angerechnet werden.

Hiergegen wandten sich die Erben des inzwischen verstorbenen Heinz Meilicke und beantragten beim zuständigen Finanzamt die Gewährung einer Steuergutschrift in Höhe von 3/7 der Einkünfte, wie diese dem Erblasser beim Bezug der Dividenden von inländischen Gesellschaften zugestanden hätte. Dabei beriefen sie sich auf das Gemeinschaftsrecht und hierbei insbesondere auf das Verbot der Beschränkungen des Kapitalverkehrs innerhalb der EU, das übrigens auch in der Beziehung zu Drittstaaten gilt. Und sie bekamen Recht.

Der EuGH hatte bereits zuvor in drei Fällen über die Kapitalverkehrsfreiheit entschieden:

1. In seinem Urteil vom 7.9.2004 (Rs C-319/02, HFR 2004, 1262) beanstandete der EuGH die steuerliche Ungleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Dividenden beim in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär Petri Manninen, der Ausschüttungen von einer schwedischen Kapitalgesellschaft bezogen hatte. Das finnische Steuerrecht enthält eine vergleichbare Regelung wie das bis 2000 in Deutschland geltende Anrechnungsverfahren.



2. Im EuGH-Urteil vom 6.6.2000 (Rs C-35/98, HFR 2000, 681) wurde im ähnlich gelagerten Fall Verkooijen aus den Niederlanden die Unvereinbarkeit eines holländischen Freibetrags bei der Einkommensteuer nur für Dividenden inländischer Herkunft mit dem EU-Recht festgestellt.
3. Im Fall Test Claimants in the FII Group Litigation (EuGH 12.12.2006, C-446/04, HFR 2007, 294) ging es um die Besonderheiten bei Schachtelbeteiligungen.

Nunmehr ging es in der Entscheidung aus 2007 erstmals um die inländische Regelung. Das ehemalige Anrechnungssystem führte vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nämlich dazu, dass es eine Steuergutschrift für Dividenden gab, die von Gesellschaften mit Sitz in Deutschland ausgeschüttet wurden. Dies benachteiligte die Anleger, die Dividenden aus einem anderen EU-Staat bezogen hatten. Sie wurden nämlich besteuert, ohne dass auf die von ihnen zu entrichtende Steuer auf Kapitaleinkünfte die von diesen Gesellschaften in ihrem Sitzstaat geschuldete Körperschaftsteuer angerechnet werden konnte.

	Auslandsaktie	Inlandsaktie
Ausgezahlte Dividende	1.000	1.000
+ anrechenbare KSt (3/7)	0	+ 429
Kapitaleinnahme	1.000	1.429
Fällige Steuer (Satz 30%)	300	369
Abzüglich anrechenbare KSt	0	- 429
Festgesetzt werden	300	- 60
Nachteil Ausland	360	

Dies war ein Verstoß gegen die Art. 56 EG (Freizügigkeit beim Dienstleistungs- und Kapitalverkehr) und auch Art. 58 EG (Freizügigkeit beim Kapital- und Zahlungsverkehr), weil die Steuerregelung

- deutsche Anleger davon abhalten kann, ihr Kapital in Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-Staat anzulegen.
- umgekehrt Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-Staat behindert, in Deutschland Kapital zu sammeln. Ihre Aktien sind weniger attraktiv als die Anteile von Gesellschaften, die ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat haben

Zwar kann die Gewährung einer Steuergutschrift für eine ausländische Körperschaftsteuer dazu führen, dass sich die Steuereinnahmen Deutschlands verringern. Dies ist aber kein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann.

Diese Regelung wurde 2001 durch das neue und bis Ende 2008 geltende Halbeinkünfteverfahren beseitigt. Hierbei wird die Körperschaftsteuer nicht mehr angerechnet, dafür erfolgt ein Ansatz der Dividendeneinnahmen nur mit 50 Prozent, die andere Hälfte bleibt über § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei.



3. Der aktuelle Beschluss des FG Köln

Offen blieb allerdings in der Entscheidung des EuGH, wie das für das deutsche Körperschaftsteuer-System konzipierte Anrechnungsverfahren bei ausländischen Dividenden durchzuführen ist, insbesondere welche formelle Anforderungen an den Nachweis ausländischer Körperschaftsteuer zu stellen sind.

Die Verwaltung hat sich bislang gegen die Umsetzung der EuGH-Entscheidung gewährt. Anleger und ihre Steuerberater berichten, dass die Finanzämter eine Steueranrechnung mit den Argumenten ablehnen, es lägen keine ordnungsgemäßen Steuerbescheinigungen vor, bei Dividenden aus Drittländern würde der Richterspruch ohnehin keine Anwendung finden oder aufgrund bestandskräftiger Bescheide könne keine Änderung mehr erfolgen.

Diese Abwehrmechanismen bringt das FG Köln nun in Luxemburg erneut an. Das FG wendet sich hierbei gegen folgende sechs Punkte:

1. Die Vorbelastung der ausländischen Dividenden mit Körperschaftsteuer ist in der Praxis regelmäßig nicht feststellbar. Denn hier tauscht das Problem auf, dass es an der ordnungsgemäßen Steuerbescheinigung wie bei inländischen Dividenden fehlt. Daher betrifft eine Vorlagefrage die Höhe des Anrechnungsguthabens und das Erfordernis einer Körperschaftsteuerbescheinigung i.S.d. § 44 KStG a.F.
2. Die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO als rückwirkendes Ereignis wurde Ende 2004 durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz ergänzt, nunmehr gilt die nachträgliche Erteilung einer Bescheinigung nicht mehr als rückwirkendes Ereignis. Somit könnte eine jetzt eingereichte Steuerbescheinigung nicht mehr dazu führen, dass die ehemaligen Bescheide nicht mehr geändert werden können. Hier hat das FG Köln Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Europarecht, weil der Gesetzgeber die Norm ohne Übergangsregelung dahingehend geändert hat, dass eine Durchbrechung der Bestandskraft bei Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht mehr möglich ist.
3. Sollte hingegen keine Körperschaftsteuerbescheinigung (siehe Punkt 1) erforderlich sein, wäre bei ausländischen Dividenden - im Gegensatz zu inländischen - keine ermessensunabhängige Rechtsgrundlage zur Durchbrechung der Bestandskraft gegeben.
4. Geklärt werden soll generell, ob die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach §§ 44 ff. KStG a.F. mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist, obwohl eine entsprechende Unterlage im Hinblick auf ausländische Dividenden faktisch unmöglich beizubringen ist. Sie muss nämlich u.a. den Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer sowie die Zusammensetzung der Leistung nach den unterschiedlichen Teilen des verwendbaren Eigenkapitals enthalten.
5. Das FG zieht zur Gewährleistung der Kapitalverkehrsfreiheit eine Verpflichtung zur Schätzung der Körperschaftsteuerbelastung in Betracht, wobei auch mittelbare Körperschaftsteuervorbelastungen zu berücksichtigen wären. Hier könnte möglicherweise der Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers tangiert sein, weil es an einer geeigneten Rechtsgrundlage für die Gewährung der Körperschaftsteueranrechnung auf ausländische Dividenden fehlt.



6. Zu entscheiden ist darüber hinaus vom EuGH, ob es der Kapitalverkehrsfreiheit entgegensteht, wenn die Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der Bruttodividenden auf die Einkommensteuer angerechnet wird, obwohl die auf der ausländischen Dividende lastende tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer höher sein könnte.

Aufgrund des beim EuGH anhängigen Verfahrens ruht ein Rechtsbehelf gem. § 363 AO kraft Gesetz, wenn die Steuer wegen dieser Rechtsfrage nicht nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 oder 4 AO vorläufig festgesetzt wurde. Der Einspruchsführer muss die strittige und für den Fall entscheidungserhebliche Rechtsfrage benennen und darauf hinweisen, dass hierzu ein Verfahren anhängig ist. Sind die Voraussetzungen für eine Verfahrensruhe erfüllt, kann über den Einspruch insoweit nicht entschieden werden, und zwar weder durch eine Einspruchsentscheidung noch durch den Erlass eines Änderungsbescheids (BMF 2.1.2008, IV A 4 - S 0062/07/0001, BStBl I 2008, 26 zu § 363 AO).

4. Mögliches Anrechnungspotential auf ausländische Dividenden

Anleger mit Auslandsdividenden aus den Jahren 1977 bis 2001 können die geänderte Sichtweise auf ihren persönlichen Steuerfall anwenden, insbesondere wenn sie ihre Fälle mit Verweis auf das anhängige Verfahren vor dem EuGH offen gehalten haben und dies aufgrund der erneuten Vorlageersuchens vom FG Köln weiter tun.

Aber auch bei bereits bestandskräftigen und möglicherweise sogar verjährten Bescheiden ist eine nachträgliche Erstattung möglich. Dabei spielt keine Rolle, ob die Dividende damals der Körperschaft- oder der Einkommensteuer unterlegen hatte und ob betriebliche oder private Einnahmen vorliegen. Lediglich für Zeiträume, in denen das Halbeinkünfteverfahren bereits wirkt, hat der Richterspruch keine Auswirkungen mehr.

Die richtige Vorgehensweise ist anhand von Stichworten aufgelistet und der folgenden Checkliste zu entnehmen. Zum besseren Verständnis vorab eine vereinfachende Rechnung.

Beispiel: Ein Anleger kassierte in 2000 insgesamt 10.000 Euro Auslandsdividenden. Die von der AG jenseits der Grenze bezahlte Körperschaftsteuer hierauf lag im Schnitt bei 30 Prozent.

Steuerbescheid	Bisher Korrigiert	
Ausgezahlte Dividende	10.000	10.000
3 / 7 als fiktive Einnahme	0	4.286
Kapitaleinnahmen insgesamt	10.000	14.286
Fällige Steuer (Satz 25 %)	2.500	3.571
abz. anrechenbare Steuer 3/7	0	-4.286
Zahlung / Erstattung	2.500	- 715
Erstattungsbetrag		3.215



Zeitliche Auswirkung

Der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit wirkt nur für Veranlagungen, auf die das Anrechnungsverfahren Anwendung findet. Nur in diesen Fällen kann es noch im Nachhinein zu einer Anrechnung kommen. Zwar wurde das Anrechnungsverfahren bereits 1977 eingeführt, aber erst seit der Richtlinie zur Kapitalverkehrsfreiheit (88/361/EWG), die 1990 in Kraft trat, gelten die im Fall Meilicke einschlägigen Art. 56 bis 58 EG (früher Art. 67 ff. EWGV) zur Kapitalverkehrsfreiheit, sodass grundsätzlich Fälle ab diesem Termin in Frage kommen.

Allerdings könnten auch noch frühere Zeiträume in Betracht kommen, was aber von einer eingehenden Würdigung der Rechtslage vor 1990 abhängt.

Die Dividendenbesteuerung wurde zum 1.1.2001 grundsätzlich neu geregelt. Der Übergang zum Halbeinkünfteverfahren erfolgte ab dem Veranlagungszeitraum 2002. Eine Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer kam also bis 2001 in Frage. Dividenden von ausländischen Kapitalgesellschaften unterlagen allerdings bereits ab dem Veranlagungszeitraum dem Halbeinkünfteverfahren, also ein Jahr früher.

Dieser Zeitkonflikt bedeutet aber nicht, dass die Anrechnung für 2001 nicht erfolgen könnte. Selbst wenn die Auslandsdividende dafür im Gegenzug voll erfasst wird, gibt das zumeist ein besseres Ergebnis.

Hinweis: Zur Anwendung Inlands- Auslandseinkünfte siehe EuGH 22.1.2009, Rs C-377/07, DStRE 2009, 225.

Betroffene Anleger

Generell können das EuGH-Urteil vorrangig alle natürlichen Personen mit EU-Wohnsitz oder Staatsangehörigkeit eines EG-Mitgliedstaats nutzen. Hinzu kommen Kapital- und Personengesellschaften, die Sitz, Hauptverwaltung oder -niederlassung innerhalb der EU haben. Aus welchen Personen sich die Anteilseigner zusammensetzen, spielt dabei keine Rolle. Ebenfalls unbeachtlich ist, ob es sich um Kapitaleinkünfte handelt oder ob die Dividenden zu anderen Einkunftsarten gehören.

Während des Anrechnungsverfahrens wurde bei Körperschaften mit Streubesitz nach § 26 Abs. 2 KStG keine Anrechnung bei ausländischen Dividenden gewährt. Auch diese Diskriminierung war unzulässig, sodass eine nachträgliche Anrechnung wie bei natürlichen Personen in Frage kommt.

Zwar ging es im Vorlagefall des FG Köln um dänische und niederländische Dividenden, sodass der Tenor nicht direkt auf Gewinnausschüttungen aus Drittländern anwendbar ist. Nach Art. 56 Abs. 2 EG ist die Ansässigkeit in der EU für die Inanspruchnahme der Kapitalverkehrsfreiheit aber nicht entscheidend, sodass sich auch Anleger aus Drittländern hierauf berufen können. Daraus folgt für deutsche Anleger, dass sie die nachträgliche Anrechnung auch für Dividenden aus solchen Staaten beanspruchen können, also beispielsweise aus den USA, Japan oder Osteuropa vor dem EU-Beitritt. Zum Themenbereich siehe EuGH 10.5.2007, C-492/04, HFR 2007, 712).

Die Finanzverwaltung verweist in der Praxis gerne auf das ein Urteil vom 6.11.2007 (Rs C-415/06, DStRE 2008, 619). Hier hatte der EuGH entschieden, dass eine nationale Steuerrege-



lung zur Verlustverrechnung in einem Drittstaat vorwiegend die Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 bis 48 EG berührt. Dieses zitierte Urteil greift unseres Erachtens allerdings nicht, da der EuGH im Fall Meilicke ausdrücklich einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit festgestellt hatte.

Zu beachten ist noch die sog. Stand-Still-Klausel in Art. 57 Abs. 1 EG. Die erlaubt Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittländern, die am 31.12.1993 bereits bestanden hatten. Allerdings wurde das EStG durch das Standortsicherungsgesetz zum 1.1.1994 massiv geändert, ohne dass die Diskriminierung beseitigt wurde. Zur Stand-Still-Klausel ist beim BFH noch eine Revision unter VIII R 2/09 anhängig.

Die Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer

Nach dem § 36 EStG a.F. waren 3/7 der Bruttodividende anrechenbar. Das entsprach exakt dem heimischen Steuersatz, der auf die ausgeschütteten Gewinne entfiel. Die Tarife jenseits der Grenze können hiervon nach oben oder unten abweichen. Im Fall Meilicke wurde für die niederländischen und dänischen Dividenden ebenfalls der 3/7-Ansatz beantragt. Dem hat der EuGH insoweit nicht widersprochen. Dennoch sind grundsätzlich drei Fälle zu unterscheiden:

1. Die auf die ausländische Dividende entfallende Körperschaftsteuer beträgt wie im Fall Manninen maximal den heimischen Tarif und liegt nicht über der individuellen Progression des Anlegers. Hier kann eine unbegrenzte Anrechnung erfolgen.
2. Die ausländische Körperschaftsteuer liegt über dem inländischen Satz. Auch hier erfolgt eine Anrechnung in Höhe der ausländischen Ausschüttungsbelastung. Das stellt auch keine Übervorteilung dar, da der Aktionär ja insoweit durch die Abgaben jenseits der Grenze belastet worden ist. Liegt die Belastung z.B. bei 45 Prozent, müsste die Anrechnung mit 45/55 erfolgen. Diesen Sachverhalt umfasst auch die Vorlage des FG Köln, ob es der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56, 58 EG-Vertrag entgegensteht, wenn die auf der ausländischen Dividende lastende tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer höher als 3/7 der Bruttodividenden sein könnte.
3. Liegt die individuelle Progression unter dem ausländischen Körperschaftsteuersatz, ist dies irrelevant. Denn auch bei heimischen Dividenden erfolgte eine volle Erstattung, selbst in Jahren mit Verlusten oder Unterschreitung des Sparerfreibetrags.

Nachweis der Auslandssteuer

Die Anrechnung von Körperschaftsteuer war nach § 36 EStG an die Vorlage einer Steuerbescheinigung geknüpft. Nach § 44 KStG a. F. war eine ausschüttende inländische Kapitalgesellschaft verpflichtet, eine Bescheinigung mit fest vergebenem Inhalt auszustellen. Gemäß § 45 KStG a. F. konnte die Verpflichtung zur Ausstellung der Bescheinigung auch auf ein Kreditinstitut übergehen. Diese Bescheinigung muss u.a. den Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer sowie die Zusammensetzung der Leistung nach den unterschiedlichen Teilen des verwendbaren Eigenkapitals enthalten. Dieser Nachweis ist bei Auslandsdividenden kaum zu erbringen, vor allem nicht bei Aktien in Streubesitz. Auch das FG Köln sah sich vor das Problem gestellt, dass die Vorbelastung der ausländischen Dividenden mit Körperschaftsteuer regelmäßig faktisch nicht feststellbar ist.



Ein gangbarer Weg ergibt sich aus dem Schlussantrag der Generalanwältin im Fall Manninen (EuGH 7.9.2004, Rs C-319/02, HFR 2004 S. 1262), wonach ein einfacher Nachweis ausreichend sein soll. Darüber hinaus kann sich aus dem deutschen KStG überhaupt keine Anforderung an ausländische AG ergeben; § 36 EStG galt eben nur für inländische Dividenden. Denkbar ist daher die vereinfachende Regelung des § 34c EStG zur Berücksichtigung von Quellensteuer. Laut § 68b EStDV reicht hier bereits der Bankbeleg über die jeweilige Ausschüttung oder eine Ertragnisaufstellung. Aus denen muss sich lediglich Anleger, Dividendenhöhe und Zahlungstag und möglicherweise die von der Gesellschaft gezahlte Steuer ergeben.

Als Argument kann in diesem Zusammenhang auch die umsatzsteuerliche Rechtsprechung des EuGH gelten, wonach der Beleg durch andere Beweismittel ersetzt werden kann (EuGH 1.4.2004, C-90/02, Rechtssache Bockemühl; 05.12.1996, C-85/95, Rechtssache Reissdorf).

Schon im Fall Manninen deutet der EuGH aber darauf hin, dass sich die Höhe der zu erstattenden Steuer u.U. schlicht aus einer Funktion, bezogen auf die gezahlte Dividende, ergibt, die nach der generellen Höhe des Körperschaftsteuersatzes zu berechnen wäre.

Das FG Köln zieht für den Fall, dass die Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung tatsächlich unmöglich ist, zur Gewährleistung der Kapitalverkehrsfreiheit eine Verpflichtung zur Schätzung der Körperschaftsteuerbelastung in Betracht, wobei ggf. auch mittelbare Körperschaftsteuervorbelastungen zu berücksichtigen wären. Hier könnte möglicherweise der Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers tangiert sein, weil es an einer geeigneten Rechtsgrundlage für die Gewährung der Körperschaftsteueranrechnung auf ausländische Dividenden fehle.

Die damalige Parlamentarische Staatssekretärin im BMF, Barbara Hendricks, wies anlässlich des EuGH-Urteils aus dem Jahr 2007 darauf hin, *dass die Beweislast für die Berechtigung der Steuergutschrift bei den Anteilseignern liege. Es werde ein Antragsverfahren geben, bei dem diejenigen die Erstattung beantragen könnten, deren Fälle bezogen auf diesen Sachverhalt noch offen sind. Die Staatssekretärin erwartet, dass sich die Prüfung der Anträge über Jahre hinziehen wird, auch weil einige Finanzbeamte extra dafür geschult werden müssten. Zu fragen sei, ob nicht das EU-Recht geändert werden muss, weil sich der EuGH "anmaße", über die direkte Besteuerung Recht zu sprechen.*

Die Prognose des jahrelangen Hinziehens hat sich mittlerweile bestätigt. Entgegen der Ansicht des BMF maßt sich der EuGH allerdings nichts an, sondern entscheidet über EU-Recht. Dazu ist der Gerichtshof in Luxemburg da. Dazu gehört eben auch das primäre Gemeinschaftsrecht aus den Verträgen selbst. Ohne den EuGH (und die Kommission) stünde der Bürger machtlos gegenüber den Verletzungen des Gemeinschaftsrechts da.

Die Bundesregierung kündigte im Übrigen an, es würden hohe Anforderungen an den Nachweis einer Vorbelastung der Anteilseigner und damit der Berechtigung einer Steuergutschrift gestellt. Dabei würden vergleichbare Maßstäbe angelegt wie bei den Beziehern von Dividenden inländischer Gesellschaften. Dies wurde zwar bislang nicht durch offizielle Verwaltungsschreiben bestätigt - die gibt es nämlich gar nicht - dafür aber durch die Umgehungsweise der Finanzämter im Einzelfall.



Berücksichtigung nach der AO

Der EuGH hat keine zeitlich beschränkte Wirkung seiner Entscheidung verfügt, sodass das Urteil auch grundsätzlich auf vergangene Veranlagungszeiträume Auswirkung hat. Da der Gesetzgeber aber keine Möglichkeit mehr hat, die diskriminierende deutsche Regelung des § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 EStG zu beseitigen, müssen betroffene Anleger auf anderem Weg nunmehr so gestellt werden wie Aktionäre inländischer AG.

Voraussetzung für die Anrechnung inländischen Körperschaftsteuer war nach § 36 Abs. 3 Nr. 3 S. 3 EStG die Vorlage einer Bescheinigung der ausschüttenden Gesellschaft. Eine nachträgliche Vorlage konnte über § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO als rückwirkendes Ereignis noch in bestandskräftigen Bescheiden berücksichtigt werden. In Hinblick auf den Fall Manninen hatte der Gesetzgeber die Vorschrift dann Ende 2004 durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz ergänzt, nunmehr gilt die nachträgliche Erteilung einer Bescheinigung nicht mehr als rückwirkendes Ereignis. Fraglich ist aber ohnehin, ob eine gesetzlich nicht ausdrücklich verlangte ausländische Bescheinigung unter diese Vorschrift fällt.

Hier meldet das FG Köln seine Bedenken an, ob diese Änderung „in weiser Voraussicht“ mit dem Europarecht vereinbar ist, indem die Norm ohne Übergangsregelung dahingehend geändert wird, dass eine Durchbrechung der Bestandskraft bei Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht mehr möglich ist.

Die Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO sind aber unseres Erachtens ohnehin nicht relevant, da der Anrechnungsanspruch nicht im Steuerfestsetzungsverfahren, sondern im Erhebungsverfahren geltend zu machen ist. Die regelmäßig mit der Einkommensteuerfestsetzung verbundene Anrechnung der Steuerabzugsbeträge stellt einen selbstständigen Verwaltungsakt „Anrechnungsverfügung“ dar, der im Fall der Rechtswidrigkeit unter den Voraussetzungen des § 130 AO korrigiert werden kann (LfSt Bayern 2.12.2008, S 0351 - 32 St 41 N, DStR 2009, 803). Um diesen Anspruch durchzusetzen, ist ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO unter Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer zu beantragen. Bei Ablehnung ist hiergegen der Einspruch möglich.

Insbesondere kommt es also nicht auf den geänderten § 175 Abs. 2 AO an, wie vielfach zu lesen ist. Die Anrechnung der Körperschaftssteuer gehört nicht zur Steuerfestsetzung, sondern zur Ermittlung der Zahllast, die durch die Anrechnungsverfügung getroffen wird. Diese Anrechnungsverfügung ist zwar ein selbständiger Verwaltungsakt jedoch normalerweise, ohne das dies äußerlich ersichtlich wird, mit dem Einkommenssteuer- oder Körperschaftssteuerbescheid verbunden. Ungeachtet dieser Verbindung hat die Anrechnungsverfügung gegenüber der Steuerfestsetzung ein eigenständiges Rechtsschicksal.

Für Veränderungen in diesem Bereich sind dann auch die § 130 ff AO einschlägig. Diese Vorschriften sind nicht von zeitlichen Grenzen abhängig, vielmehr ist eine Änderung eines rechtswidrigen und bestandskräftigen Verwaltungsaktes danach jederzeit und unbegrenzt für die Vergangenheit möglich, allerdings steht die Änderung im Ermessen der Behörde. Es kommt hier also darauf an, ob angesichts der Europarechtswidrigkeit des früheren deutschen Anrechnungsverfahrens für die Behörde eine Ermessensbindung dahingehend eintritt, den Verwaltungsakt aufzuheben. In diesem Falle würde er als nicht ergangen gelten und wäre durch einen erneuten Bescheid – nunmehr den Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO - zu ersetzen.



Verjährungsfristen spielen bei der Korrektur des Abrechnungsbescheids ebenfalls eine Rolle, denn durch die Anrechnungsverfügung wird die Zahlungsverjährungsfrist in Lauf gesetzt (BFH 12.2.2008, VII R 33/06, BStBl II 2008, 504).

Das BFH-Urteil vom 18.7.2000 (VII R 32/99, BStBl II 2001, 133) steht dem nicht entgegen. Dieses Urteil betrifft einen Fehler zugunsten des Stpfl., in dem wegen der Fälligkeitsregelung des § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG der festgesetzte Einkommensteueranspruch mangels Anforderung einer Abschlusszahlung noch nicht fällig geworden und damit kein Verjährungsbeginn eingetreten ist.

Die von nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträgen einbehaltene Kapitalertragsteuer kann somit nur innerhalb der Zahlungsverjährungsfrist - durch Korrektur der Anrechnungsverfügung zugunsten des Besitzers von Auslandsaktien nach § 130 Abs. 1 AO - berücksichtigt werden. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG nur zulässig ist, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt. Die nachträgliche Anrechnung der Kapitalertragsteuer scheidet deshalb aus, wenn die betreffenden Kapitalerträge wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr der Einkommensteuer unterworfen werden können.

Der Anrechnungsbetrag ist formal nicht als Einnahme zu versteuern. Zwar war der Anrechnungsbetrag nach dem körperschaftssteuerlichen Anrechnungsverfahren nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu erfassen, jedoch betraf diese Vorschrift eben nur deutsche Anrechnungsbeträge. Sie ist überdies nicht mehr in Kraft. Dennoch gilt im Ergebnis das Gleiche, denn jemand, der sich heute auf die Europarechtswidrigkeit des früheren Verfahrens beruft, kann nicht geltend machen besser bestellt zu werden, als er nach dem damaligen Recht gestanden hätte. Es ist also im Ergebnis der Anrechnungsbetrag um einen Betrag zu kürzen, der demjenigen entspricht, der quasi gegenläufig im Falle einer Anrechnung als Einnahme zu erfassen gewesen wäre.

Steuerfreie Einnahmen

Falls Einnahmen steuerfrei sind, so hindert dies nicht die Anrechnung der hierauf entfallenden ausländischen Körperschaftsteuer. Dann ist es nämlich die Wertentscheidung des deutschen Gesetzgebers gewesen, dass eine Steuerbelastung überhaupt nicht hätte stattfinden dürfen. Ergo darf auch im Sinne der EuGH-Rechtsprechung dann auch keine indirekte Besteuerung durch eine ausländische Belastung erfolgen, bzw. ist diese durch eine Anrechnung zu korrigieren. Hier gibt es zwar keine Doppelbelastung, aber eine Keimbelastung qua deutscher Steuerrechtsentscheidung; „Meilicke“ ist also systemadäquat fortzudenken. Dies betrifft etwa das frühere deutsche Schachtelprivileg nach dem ehem. § 9 KStG.

Auch wenn die Kapitaleinnahmen unter dem Sparer-Freibetrag sowie dem Werbungskosten-Pauschbetrag bleiben, kommt eine Steueranrechnung in Betracht. Hierbei handelt es sich im Ergebnis auch hier um steuerbare, jedoch freigestellte Einkünfte (LfSt Bayern 2.12.2008, S 0351 - 32 St 41 N, DStR 2009, 803, Nr. 3).

Anderes dürfte gelten, wenn das frühere Recht eine Anrechnung bereits nach nationalem Recht vorsah, wie etwa nach § 26 KStG a.F.

Weitere Einzelheiten zur Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer auf die festgesetzte Einkommensteuer ergeben sich aus der AO-Kartei § 218 Abs. 2 AO Karte 1 N sowie OFD Hannover (3.6.2008, S 0351 - 77 - StO 143, DStR 2008, 1333).



5. Besonderheiten bei Investmentfonds

Der steuerliche Sonderweg

Nicht nur Aktionäre profitieren von der EuGH-Rechtsprechung. Auch Besitzer von Aktienfonds oder gemischten Fonds können das Urteil geltend machen und auf die Vorlage des FG Köln setzen. Betroffen sind all diejenigen Fonds, die auch Auslandsaktien in ihrem Sondervermögen verwaltet haben.

Bei Investmentfonds besitzt der Fonds wirtschaftliches Eigentum an den Aktien im Sondervermögen, welches die Kapitalanlagegesellschaft für ihn verwaltet. Die Anteilscheine verbriefen mittelbare Rechte an den treuhänderisch verwalteten Anlagegegenständen seines Anteils am Sondervermögen. Allerdings kann der Anleger nicht selbst über die Anlagegegenstände verfügen, die Entscheidung liegt beim Portfoliomanager.

Für die inländische Besteuerung folgt hieraus, dass die Erträge, die im Sondervermögen anfallen, von ihrer Natur aus solche sind, die dem Zweckvermögen (dieses ist steuerlich nach § 1 Nr. 5 KStG selbst ein Steuersubjekt) als solchem zuzurechnen sind. Dies gilt insbesondere auch für Gegenstände des Kapitalvermögens nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da § 20 Abs. 2a EStG auf § 39 AO verweist. Der Anteilsscheininhaber ist zwar unter Umständen Miteigentümer, jedoch übt ein anderer (die Investmentgesellschaft für das Sondervermögen) die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut aus. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sind die Wirtschaftsgüter daher dem Zweckvermögen zuzurechnen; Satz 2 dieser Vorschrift der an die Treuhand anknüpft ist vorliegend nicht einschlägig, da ein wirkliches Treuhandverhältnis mangels Herausgabepflicht der Investmentgesellschaft tatsächlich nicht besteht. Aus dieser Zuordnung folgt, dass Steueranrechnungsbeträge dem Grunde nach dem Zweckvermögen zustehen, da dieses eben Anteilseigner ist.

Bei Anteilen im Sondervermögen stellt sich sonach die Frage, ob das Sondervermögen oder der Anteilscheininhaber anrechnungsberechtigt ist. Nach den Wertungen von § 20 Abs. 2a EStG ist anrechnungs- bzw. erstattungsberechtigt das Sondervermögen. Eine solche Erstattungsmöglichkeit besteht allerdings nur für diejenigen Zeiträume, in denen das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren gegolten hat, denn das EuGH-Urteil in der Rechtssache Manninen gilt nur für einen Wohnsitzstaat, der überhaupt ein Anrechnungsverfahren kennt.

Das Anrechnungsverfahren im Fondsbereich

Nach dem ehemaligen § 38 Abs. 2 Satz 1 KAGG war die dem deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren entsprechende Körperschaftsteuer an die Depotbank zu vergüten. Diese Vorschrift ist mit dem InvStG außer Kraft getreten und galt zudem nur für Körperschaftsteuern unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, also gerade nicht derjenigen, um die es im vorliegenden Zusammenhang geht. Dem Gesetz selbst kann heutzutage keinerlei Regelung mehr entnommen werden, doch zeigt sowohl diese ehemalige Vorschrift als auch die heutige über die Erstattung der Kapitalertragsteuer, dass Zurechnungssubjekt das Sondervermögen und nicht etwa der Anteilseigner ist:



- Der Erstattung steht nicht entgegen, dass das Sondervermögen von der Körperschaftsteuer befreit ist, da es keinen allgemeinen Rechtssatz des Inhaltes gibt, dass nur steuerpflichtige natürliche oder juristische Personen erstattungsberechtigt sind.
- Erstattungspflichtig ist das zuständige deutsche Finanzamt; der Erstattungssatz bemisst sich nach der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer entweder in Höhe des effektiv gezahlten Betrages oder durch Bildung eines besonderen Bruchteilssatzes nach Maßgabe des ausländischen Körperschaftsteuersatzes.
- Die Erstattungsbeträge werden beim Sondervermögen als sonstige Erträge nach § 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG zu erfassen sein, denn es handelt sich nicht um Erträge aus der Beteiligung, sondern um hierauf lastende Steuern. Beim Anleger ist daher das Halbeinkünfteverfahren nicht anzuwenden (§ 2 Abs. 2 InvStG).
- Im Einzelnen beginnt zur Zeit erst die Diskussion um die Auswirkungen des Manninen-Urteils, so dass die genaueren Modalitäten und Anwendungsvoraussetzungen gerade im Bereich des InvStG noch unter einem gewissen Vorbehalt stehen.

6. Weitere Aspekte für EFTA-Staaten

Auch Angehörige der EFTA-Staaten können sich aufgrund des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrags berufen, (Einzelheiten EuGH 23.10.2008, Rs C-157/07, HFR 2009, 83 und zur unterschiedlichen gesetzlichen Voraussetzungen für Steuerbefreiungen von Dividenden ins Inland und in EWR-Staaten EuGH 11.6.2009, C-521/07).

Damit können die Angehörigen dieser Staaten die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer aufgrund der Niederlassungsfreiheit verlangen. Im Vergleich zu den EuGH-Urteilen zur Anrechnung der Körperschaftsteuer ist eine Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs in Sachen Fokus Bank gegen Norwegen nahezu unbeachtet geblieben (23.11.2004, E-1/04, IStR 2005, 55).

Im EFTA-Urteilsfall ging es um englische und deutsche Aktionäre, die an einer norwegischen Bank beteiligt waren. Die auf die ausgeschüttete Dividende einbehaltene Kapitalertragsteuer konnten die ausländischen Besitzer nicht erstattet bekommen. Bei einheimischen Aktionären hingegen ist durch diesen Abzug die Steuerschuld endgültig abgegolten. Dies verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, stellte der EFTA-Gerichtshof fest. Ausländische Anteilseignern werden benachteiligt und davon abgehalten, in Norwegen zu investieren. Denn eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht eines Anteilseigners rechtfertigt keine unterschiedliche Behandlung bei der Kapitalertragsteuer.

Zum Hintergrund: Der EFTA-Gerichtshof mit Sitz in Luxemburg ist eher eine wenig beachtete Instanz. Die 1960 gegründete Europäische Freihandelszone EFTA (European Free Trade Association) umfasst die Schweiz, Norwegen, Island und Liechtenstein. Ohne Beteiligung der Eidgenossen gibt es ein Abkommen mit der EU zum freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr. Dessen Einhaltung überwacht der EFTA-Gerichtshof. Seine Entscheidungen sind Gutachten, dem sich aber oft der EuGH anschließt.

Das Urteil in Bezug auf die norwegische Fokus Bank könnte auch erhebliche Auswirkungen auf die Anrechnung ausländischer Kapitalertragsteuern bei der heimischen Steuererklärung haben.



Von Interesse dürfte das Urteil daher für deutsche Anleger sein, die Auslandsaktien im Depot haben.

Der hier entschiedene Fall ist auch innerhalb der EU üblich. Kassieren beispielsweise ein Berliner und ein römischer Aktionär Dividenden von BASF, kann nur der Deutsche die einbehaltene Kapitalertragsteuer in seinem Steuerbescheid voll anrechnen, nicht jedoch der Franzose. Als Folge auf das Urteil müsste der deutsche Fiskus entweder auf die Kapitalertragsteuer bei Ausländern verzichten oder sie generell nicht mehr erheben. Sollte sich der EuGH der Meinung des EFTA-Gerichtshofs anschließen, käme die neue Sichtweise auch heimischen Aktionären zu Gute. Denn die müssten dann die jenseits der Grenze einbehaltene Quellensteuer nicht mehr zahlen oder könnten sie in voller Höhe – und nicht wie derzeit begrenzt über § 34c EStG – erstattet bekommen.

Hinweis: Im Vergleich zu Manninen und Meilicke geht es nicht um die Anrechnung von Körperschaftsteuer bis 2001. Das EFTA-Urteil bezieht sich auf die Kapitalertragsteuer, die weiterhin aktuell ist.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

**Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Rolfjosef Hamacher**

**Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs**

**Fon 0211/43 83 560
Fax 0211/43 83 5611
fuchs@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Steuerberater,
Dipl.-Finanzwirt Heinrich Bürmann**

**Fon 030/40502950
Fax 030/405029599
buermann@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.