

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus Bank-Urteil

ÖStZ 2005/
357, S. 169

Wie bereits im letzten Heft der ÖStZ¹⁾ berichtet, hat der EFTA-Gerichtshof unlängst judiziert, dass die EWR-Kapitalverkehrsfreiheit dem norwegischen Körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystem insofern entgegen steht, als ansässigen Anteilseignern eine Steuergutschrift für inländische Dividenden gewährt wird, wohingegen nicht ansässige Anteilseignern keine solche Steuergutschrift erhalten²⁾. Letztere unterlagen nämlich einem Quellensteuerabzug, während bei norwegischen Anteilseignern die Anrechnung der zugrunde liegenden Körperschaftsteuer effektiv zu einer Steuerbefreiung der Dividenden führte³⁾. In aller Kürze hat der EFTA-Gerichtshof auch darauf hingewiesen, dass die abkommensrechtliche Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates des Dividendenempfängers zur Anrechnung der norwegischen Quellensteuer ohne rechtliche Bedeutung sei. Der folgende Beitrag soll die Entscheidung vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung des EuGH beleuchten und einige Konsequenzen für die Besteuerung grenzüberschreitender Ausschüttungen aufzeigen.

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M.
Universität Linz

1. Die Bedeutung des Fokus Bank-Urteils für das Gemeinschaftsrecht

Tendenziell bestätigt das Urteil des EFTA-Gerichtshofes in der Rs Fokus Bank zu „Auswärtsausschüttungen“ die Schlussfolgerungen der Kommission, wonach es nicht zulässig sei, „wenn ein Mitgliedstaat Quellensteuer nur auf für das Ausland bestimmte Dividenden erhebt (und für inländische Dividenden auf eine Quellensteuer verzichtet), denn dies würde bedeuten, dass Dividendenzahlungen in das Ausland höher besteuert würden als inländische Dividenden⁴⁾.“ Es ist zwar zu bemerken, dass ein Urteil bzw. Gutachten des EFTA-Gerichtshofes für EU-Sachverhaltskonstellationen nicht die gleiche faktische Wirkung wie ein EuGH-Urteil beanspruchen kann; dennoch ist es schwer vorstellbar, dass der EuGH in einem identischen EU-Fall im Grundsätzlichen wesentlich anders entscheiden würde. Es besteht daher zu Recht Einigkeit im Schrifttum, dass dem Fokus Bank-Urteil auch eine gewichtige Relevanz in der Auslegung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG zukommt⁵⁾, wenngleich es der Entscheidung letztlich an jener Überzeugungskraft fehlt, um bereits jetzt mit Sicherheit vorhersagen zu können, ob die (ehemaligen) Anrechnungssysteme der EU-Mitgliedstaaten auch für Auswärtsdividenden geöffnet werden müssen⁶⁾.

2. Die Vergleichbarkeit der Situationen von in- und ausländischen Investoren

a. Nach der Feststellung einer Beschränkung der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art 40 des EWR-Abkommens (EWRA)⁷⁾ hielt der EFTA-Gerichtshof in der Rs Fokus Bank auf der Rechtfertigungsebene fest, dass eine unterschiedliche Behandlung im norwegischen Anrechnungssystem nur dann als vereinbar mit Art 40 EWRA angesehen werden könne, wenn die umstrittenen Fallgestaltungen nicht objektiv vergleichbar sind oder wenn dies aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Um gerechtfertigt zu sein, dürfe die unterschiedliche Behandlung zudem nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist⁸⁾. Was die Vergleichbarkeit der Situationen zwischen den in Norwegen ansässigen Anteilseignern und auslandsansässigen Anteilseignern betrifft, vertrat der EFTA-Gerichtshof – in Abgrenzung zu Schumacker⁹⁾ und unter Verweis auf Royal Bank of Scotland¹⁰⁾ – die Ansicht, dass die bloße Tatsache, dass der ansässige Anteilseigner in Norwegen unbeschränkt stpfl ist, während nicht ansässige Anteilseigner der Besteuerung in Norwegen nur mit den Einkünften unterliegen, die sie dort erzielt haben, nicht daran hindert, die beiden Kategorien als vergleichbare Situationen anzusehen¹¹⁾. Bekräftigt wurde dieses Ergebnis – unter Rückgriff auf die EuGH-Rsp zu „Hereinausschüttungen“¹²⁾ – damit, dass der durch das norwegische System angestrebte

1) G. Kofler, Fokus Bank: EFTA-Gerichtshof: Besteuerung von „Auswärtsausschüttungen“ unter der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2005/279.

2) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank*; die Entscheidung ist in englischer Sprache unter www.eftacourt.lu abrufbar, eine deutsche Fassung des Urteils findet sich in IStR 2005, 55 ff.

3) Zu den jüngsten Änderungen im norwegischen Recht, die ua einen Entfall der Quellensteuer ab 2005 vorsehen, siehe zB Leegard, Reform of Company and Shareholder Taxation in Norway, ET 2005, 121 (121 ff).

4) „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 18.

5) Siehe zB Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (61).

6) Dazu zuletzt bejahend Englisch, Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two), ET 2004, 355 (361 ff).

7) BGBl 909/1993.

8) Der EFTA-Gerichtshof verweist hier ausdrücklich auf EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, Manninen, Slg 2004, I-0000 – Tz 28 f.

9) EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, Schumacker, Slg 1995, I-0225 – Tz 31 f.

10) EuGH 29. 4. 1999, Rs C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg 1999, I-2651, Tz 29.

11) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank* – Tz 29 f; siehe zum Problemkreis auf Englisch, Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part One), ET 2004, 323 (325 ff).

12) EuGH 15. 7. 2004, Rs C-315/02, Lenz, Slg 2004, I-0000 EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, Manninen, Slg 2004, I-0000 – Tz 35 ff.

Zweck der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nur erreicht werden können, wenn allen Anteilseignern eine Steuergutschrift gewährt wird, unabhängig davon, wo sie ansässig sind, da die wirtschaftliche Doppelbelastung desselben Gewinns unabhängig von dem Ort der Ansässigkeit des Anteilseigners zu dieser unerwünschten Wirkung führt¹³⁾.

b. In dogmatischer Sicht fällt bei der Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs freilich auf, dass die Frage der Vergleichbarkeit der Situationen auf der Rechtfertigungsebene geprüft wurde, obwohl dieser Prüfungsschritt im Grunde der Feststellung auf der Tatbestandsebene dient, ob überhaupt eine Diskriminierung vorliegt¹⁴⁾. Diese Vorgehensweise entspricht im Aufbau allerdings der Rsp des EuGH zu den umgekehrten Fällen der „Hereinausschüttungen“ in den Rs Lenz¹⁵⁾ und Manninen¹⁶⁾, wo der EuGH zunächst das Vorliegen einer Beschränkung feststellt und dann – vor dem Hintergrund des Art 58 Abs 1 und 3 EG – geprüft und bejaht¹⁷⁾ hat, ob die Situationen des unbeschränkt StPfl bei Bezug in- bzw ausländischer Dividenden vergleichbar sind¹⁸⁾.

c. Inhaltlich ist dem EFTA-Gerichtshof freilich vollkommen zuzustimmen: In der Rs Fokus Bank argumentierte Norwegen zwar, dass für den Fall der Auswärtsausschüttung eine andere Betrachtung als in Lenz und Manninen geboten sei und vertrat – unter Rückgriff auf Schumacker und Gerritse¹⁹⁾ – die Ansicht, dass im vorliegenden Fall keine vergleichbare Situation zwischen den in Norwegen ansässigen Anteilseignern und den im Ausland ansässigen Anteilseignern bestehe. Diese Ansicht ist schon deshalb abzulehnen, weil nach zutreffender Ansicht die Grundaussage der Schumacker-Rsp²⁰⁾, wonach sich unbeschränkt und beschränkt StPfl grundsätzlich nicht in vergleichbaren Situationen befinden, auf die steuerliche Berücksichtigung der familiären und persönlichen Situation im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit beschränkt²¹⁾. Im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit kann sie daher naturgemäß keine Geltung beanspruchen, zumal diese rein objektiv den Kapitalfluss schützen soll²²⁾.

13) EFTA Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 30.

14) Im Rahmen der Diskriminierungsprüfung bei den anderen Grundfreiheiten prüft der EuGH die Vergleichbarkeit zwischen dem Ausgangssachverhalt und dem begünstigten Inlandssachverhalt nämlich bei der Frage, ob der Tatbestand der Diskriminierung überhaupt erfüllt ist; siehe zB EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, Schumacker Slg 1995, I-0225 – Tz 30 bis 38; ebenso zB EFTA-Gerichtshof 22. 2. 2002, E-2/01, Pucher – Tz 18 ff (zu einem Niederlassungserfordernis).

15) EuGH 15. 7. 2004, Rs C-315/02, Lenz, Slg 2004, I-0000.

16) EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, Manninen, Slg 2004, I-0000.

17) Dazu G. Kofler, ÖStZ 2005/59, 26 (29 mwN).

18) Dazu krit. Englisch, Kapitalertragsteuer: Unterschiedliche Besteuerung von inländischen Kapitalerträgen und von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedstaat, IStR 2004, 522 (526 f.).

19) EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, Schumacker, Slg 1995, I-0225; EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse, Slg 2003, I-5933.

20) Siehe zur Arbeitnehmerfreizügigkeit etwa EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, Schumacker, Slg 1995, I-0225; EuGH 14. 9. 1999, Rs C-291/97, Gschwind, Slg 1999, I-05451; EuGH 16. 5. 2000, Rs C-87/99, Zurstrassen, Slg 2000, I-03337; EuGH 1. 7. 2004, Rs C-169/03, Wallentin, Slg 2004, I-0000; zur Niederlassungsfreiheit EuGH 27. 6. 1996, Rs C-107/94, Ascher, Slg 1996, I-3089.

21) So auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff mwN. Es ist zwar zuzugestehen, dass der EuGH die Schumacker-Überlegung in der R. Wielockx auf betriebsbezogene Aufwendungen angewendet hat (EuGH 11. 8. 1995, Rs C-80/94, Wielockx, Slg 1995, I-2493 – Tz 18), dies aber auf einer fehlerhaften Qualifikation der betreffenden Aufwendungen als persönliche Entlastungen beruhte und daher durch die nachfolgende Rsp als überholt anzusehen ist; siehe zB EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse, Slg 2003, I-5933.

22) Ebenso Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (60).

3. Recht auf Steuergutschrift! Aber in welcher Höhe?

a. Dem Urteil in der Rs Fokus Bank lässt sich freilich nicht entnehmen, in welcher Höhe einer Steuergutschrift an nichtansässige Anteilseigner zu erfolgen hat. Hier wird man wohl von dem Umstand auszugehen haben, dass die Dividenden norwegischer Anteilseigner mit einem 28%igen Steuersatz erfasst werden, jene nichtansässiger Anteilseigner hingegen mit dem abkommensrechtlich reduzierten Satz von 15 %, wobei die Höhe der Steuergutschrift für norwegische Anteilseigner gesetzlich als das Produkt der erhaltenen Dividenden mit dem allgemeinen Steuersatz des Anteilseigners definiert ist²³⁾. Da Norwegen aber hinsichtlich des Steuersatzes zwischen Steuerinländern und -ausländern differenziert und darauf auch bei der Vergleichbarkeit ihrer Situationen Bedacht zu nehmen ist, kann das Urteil in der Rs Fokus Bank wohl nur dahin gehend verstanden werden, dass Norwegen lediglich dazu verpflichtet ist, eine Steuergutschrift in Höhe der Dividenden multipliziert mit dem Quellensteuersatz zu gewähren²⁴⁾. Dies würde einem konsequenten Weiterdenken der Aussage des EuGH in der Rs Gerritse entsprechen, wonach eine unterschiedliche Behandlung in Relation zum Unterschied in der Situation stehen muss²⁵⁾. Im Ergebnis wären damit Auswärtsausschüttungen also ebenso wie innerstaatliche Ausschüttungen in den Händen der Anteilseigner von der norwegischen Steuer befreit.

b. In diesem Zusammenhang ergeben sich jedoch mehrere Folgefragen: Zunächst lässt sich wohl folgern, dass dem nichtansässigen Anteilseigner wohl die gleichen „Verwertungsmöglichkeiten“ der (reduzierten) Gutschrift wie einem norwegischen Anteilseigner zugestanden werden müssen²⁶⁾. Nimmt man etwa an, dass ein ansässiger StPfl Fremdfinanzierungskosten der Anteile von den bezogenen Dividenden abziehen und den daraus resultierenden Anrechnungsüberschuss bei der Steuer auf andere Einkünfte verwerten kann, müsste wohl einem nichtansässigen StPfl – insb vor dem Hintergrund des Gerritse-Urteils, nach der auch beschränkt StPfl auf Nettobasis zu besteuern sind²⁷⁾ – dasselbe Recht zugestanden werden, sofern er auch andere stpfl Einkünfte im Quellenstaat hat²⁸⁾. Diese Überlegung lässt sich mE auch auf die Frage einer Auszahlung eines allfälligen Überschusses der Steuergutschrift an nichtansässige Anteilseigner übertragen. Das wesentliche Argument gegen eine solche Auszahlung besteht zunächst darin, dass dies grundsätzlich eine gemeinschaftsrechtlich wohl nicht gebotene „Überbegünstigung“ darstellen würde: Der nichtansässige Anteilseigner wäre dann im Quellenstaat nämlich nicht nur nicht stpfl, sondern bekäme sogar einen Teil der von der ausschüttenden Gesellschaft an den Quellenstaat geleiste-

23) Siehe EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 9.

24) Ebenso Bullen, ET 2005, 75 (76).

25) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse, Slg 2003, I-5933 – Par 47 f; siehe auch Lyal, Non-discrimination and direct tax in Community law, EC Tax Rev. 2003, 68 (68).

26) Nur kurz sei erwähnt, dass nach norwegischem Steuerrecht die Auszahlung eines Anrechnungsüberschusses ausgeschlossen ist, dieser jedoch in Folgejahren vorgetragen werden kann; siehe Leegaard/Valat, ET 2004, 207 (208); Leegard, ET 2005, 121 (122).

27) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse, Slg 2003, I-5933, – Tz 25 ff; dazu ausführlich G. Kofler, Gerritse: Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit! ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff); G. Kofler, Gerritse: EuGH bestätigt Generalanwalt – Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist unzulässig! ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff); Cordewener, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis! IStR 2004, 109 (110).

28) Ähnlich wohl Müller, Tax Planning Int'l EU Focus (Jan 2005).

ten Körperschaftsteuer erstattet²⁹⁾). Allerdings würde der gemeinschaftsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz wohl eine solche Auszahlung gebieten, wenn auch ein ansässiger Anteilseigner zu einer solchen Auszahlung berechtigt wäre und damit effektiv Körperschaftsteuer erstattet bekäme, was nach norwegischem Recht³⁰⁾ jedoch ohnehin nicht der Fall war.

4. Die These von der Irrelevanz von Doppelbesteuerungsabkommen

a. Wenig befriedigend sind freilich die Aussagen des EFTA-Gerichtshofes zu den abkommensrechtlichen Aspekten des Falles, in denen mE auch der wesentliche Unterschied zur Rs Manninen zu „Hereindividenden“ in einem Anrechnungssystem besteht³¹⁾. So überzeugt insb der pauschale Hinweis darauf, dass sich der Quellenstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht auf die Anrechnungsverpflichtung der Quellensteuer im Wohnsitzstaat berufen kann, nicht. Zu Recht geht der EFTA-Gerichtshof zwar davon aus, dass sich der diskriminierende Quellenstaat zur Rechtfertigung nicht auf mögliche Vorteile im Ansässigkeitsstaat berufen kann³²⁾. Bedenklich erscheint allerdings die Aussage, dass ein Staat eine Verpflichtung nach dem EWRA nicht auf einen anderen Staat „verschieben“ könne, damit dieser die Diskriminierung kompensierte, ein Ergebnis, dass der EFTA-Gerichtshof auch aus Rechtssicherheitsüberlegungen ableitet³³⁾. Gerade aus dem De Groot-Urteil, in dem es der EuGH den Mitgliedstaaten gestattet hat, auch gemeinschaftsrechtliche Verpflichtungen im Abkommenswege untereinander „aufzu-

teilen“³⁴⁾, könnte sich mE aber zeigen, dass die Implementierung der Anrechnungsmethode in einem DBA durchaus eine geeignete Methode darstellt, das Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu erreichen³⁵⁾. Dabei geht es auch nicht darum, dass – wie der EFTA-Gerichtshof vermeint³⁶⁾ – die Einbeziehung von DBA in die rechtliche Analyse zu einem Vorrang von Abkommensrecht vor EWR-Recht hinauslaufe, sondern um die Frage, ob die in einem DBA vorgesehene Anrechnungsmethode als Teil der nationalen Rechtsordnung ein zulässiges und geeignetes Mittel darstellt, das von Norwegen verfolgte Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erreichen³⁷⁾.

b. So wäre wohl richtigerweise die norwegische Quellensteuerpflicht im Zusammenhang mit der – ebenfalls einen Teil der norwegischen Rechtsordnung bildenden – Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates zu sehen. Unterstellt man etwa einen 25%igen Steuersatz auf Dividenden im Ansässigkeitsstaat mit – auf EU- bzw EWR-Inwärtsdividenden ausgedehntem³⁸⁾ – Schedulensystem³⁹⁾, so wäre der ausländische Anteilseigner nach Anrechnung der norwegischen Quellensteuer nämlich materiell in gleicher Höhe mit norwegischer Steuer belastet wie sein norwegisches Pendant nach erhaltener Steuergutschrift; umgekehrt betrachtet würde der ausländische Investor auch nicht von einer Investition in Norwegen abgehalten, wenn man im Ansässigkeitsstaat ebenfalls einen 28%igen Körperschaftsteuersatz unterstellt⁴⁰⁾ und sodann eine innerstaatliche Ausschüttung im Ansässigkeitsstaat zum Vergleich heranzieht:

	Innerstaatliche Ausschüttung in Norwegen	Norwegen als Quellenstaat – Auswärtsausschüttung		Innerstaatliche Ausschüttung im Ansässigkeitsstaat
		Ohne Gutschrift	Mit Gutschrift	
KSt-Bemessungsgrundlage	100	100	100	100
./. KSt (28 %)	(28)	(28)	(28)	(28)
= Dividende	72	72	72	72
= ESt-Bemessungsgrundlage in Norwegen	72	72	72	—
./. ESt (28 %) bzw Quellensteuer (15 %) in Norwegen	(20,16)	(10,8)	(10,8)	—
+ Steuergutschrift (100 %)	20,16	—	10,8	—
= ESt in Norwegen	0	10,8	0	—
= ESt Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat	—	72	72	72
./. ESt im Ansässigkeitsstaat (25 %)	—	(18)	(18)	(18)
+ Anrechnung der norwegischen Quellensteuer	—	10,8	0	—
= ESt im Ansässigkeitsstaat	—	7,2	18	18
= Gesamtsteuerlast	28	46	46	46
= Nettodividende	72	54	54	54

29) Dem Sonderproblem der bei Ausschüttung zur Finanzierung der Anrechnung fälligen *equalization taxes* (zB der früheren Ausschüttungsbelastung in Deutschland oder der ACT in Großbritannien), deren Berechtigung bei Auswärtsausschüttungen und den Folgerungen für eine grenzüberschreitende Auszahlung solcher Steuern kann an dieser Stelle nicht nachgegangen werden.

30) Siehe abermals Leegaard/Valat, ET 2004, 207 (208).

31) Ebenso die Einschätzung von Zimmer, 36 Tax Notes Int'l 840 (842) (Dec 6, 2004).

32) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 37; siehe auch EuGH 21. 9. 1999, Rs C-307/97, Saint-Gobain, Slg 1999, I-6161 – Tz 54; EuGH 6. 6. 2000, Rs C-35/98, Verkooijen, Slg 2000, I-4071 – Tz 61; EuGH 12. 12. 2002, Rs C-385/00, De Groot, Slg 2002, I-11819 – Tz 97.

33) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 37; ebenso bereits die von Leegaard/Valat, ET 2004, 207 (210), besprochene Entscheidung des Oslo County Court in einem ähnlichen Fall.

34) EuGH 12. 12. 2002, Rs C-385/00, De Groot, Slg 2002, I-11819 – Tz 99. Demnach stehe es den Mitgliedstaaten frei, vertraglich die Berücksichtigung persönlicher Lasten abweichend von den durch das Schumacker-Urteil vorgegebenen Grundsätzen zu gestalten. Der

Wohnsitzstaat kann daher aufgrund eines Abkommens von seiner Verpflichtung zur Berücksichtigung entbunden werden, soweit der Beschäftigungsstaat diese übernimmt. Eine solche Verteilung müsse aber jedenfalls „die gesamte persönliche und familiäre Situation gebührend berücksichtigen“. Dazu etwa G. Kofler, De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003/315, 184 (186).

35) Ähnlich Leegaard/Valat, ET 2004, 207 (212); Zimmer, 36 Tax Notes Int'l 840 (842 f) (Dec 6, 2004); Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (61).

36) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 31.

37) Ebenso Eicker/Breuer, IStR 2005, 55 (61); Zimmer, 36 Tax Notes Int'l 840 (842 f) (Dec 6, 2004).

38) Zu diesem Erfordernis EuGH 15. 7. 2004, Rs C-315/02, Lenz, Slg 2004, I-0000.

39) Nur hingewiesen werden kann an dieser Stelle, dass die möglichen Folgerungen aus dem Manninen-Urteil für Ansässigkeitsstaaten mit Anrechnungssystemen hinsichtlich der Frage, in welcher Höhe eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer zu gewähren ist, nicht gänzlich geklärt sind. So leiten zB De Weerth, Grenzüberschrei-

Dass der ausländische Investor in diesem Beispiel ohne Anrechnung in Norwegen insgesamt eine höhere Gesamtsteuerlast auf die norwegische Ausschüttung trägt, als ein norwegischer Investor nach Verrechnung der Steuergutschrift, ist ausschließlich darauf zurückzuführen, dass ersterer – zusätzlich – dem Steuerrecht seines Ansässigkeitsstaates unterliegt; dies illustriert auch der Vergleich mit dem Fall einer Steuergutschrift an den nichtansässigen Anteilseigner in Norwegen. Damit verbleibt als einziger Vorwurf gegenüber Norwegen, dass es nur für Auswärts-, nicht hingegen für nationale Ausschüttungen eine Quellensteuer vorsieht, die für ausländische Investoren zu Liquiditätsnachteilen führt; darin könnte nach hA freilich ebenso eine verbotene Diskriminierung liegen⁴¹⁾. Würde hingegen Norwegen sowohl für Inlands- wie auch für

Anrechnungshöchstbetrag)⁴²⁾. Besteuer also zB der Ansässigkeitsstaat Dividenden überhaupt nicht, wird eine Quellensteuer zur effektiven Kostenbelastung und die aus dem De Groot-Urteil abgeleitete grenzüberschreitende Kompen-sationsüberlegung geht schon deshalb ins Leere, weil auch der Anrechnungshöchstbetrag als Teil der Rechtsordnung des Quellenstaates anzusehen ist und damit der Ansässigkeitsstaat abkommensrechtlich insofern nicht zur Entlastung verpflichtet ist⁴³⁾⁴⁴⁾. In einer solchen Situation ist mE dem Ergebnis des EFTA-Gerichtshofes zu folgen und der Quellenstaat jedenfalls zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet⁴⁵⁾. Zahlenmäßig ergibt sich in einer solchen Situation der Nichtbesteuerung der Dividenden im Ansässigkeitsstaat nämlich folgendes Bild:

	Innerstaatliche Ausschüttung in Norwegen	Norwegen als Quellenstaat – Auswärtausschüttung		Innerstaatliche Ausschüttung im Ansässigkeitsstaat
		Ohne Gutschrift	Mit Gutschrift	
KSt-Bemessungsgrundlage	100	100	100	100
./. KSt (28 %)	(28)	(28)	(28)	(28)
= Dividende	72	72	72	72
= ESt-Bemessungsgrundlage in Norwegen	72	72	72	—
./. ESt (28 %) bzw Quellensteuer (15 %) in Norwegen	(20,16)	(10,8)	(10,8)	—
+ Steuergutschrift (100 %)	20,16	—	10,8	—
= ESt in Norwegen	0	10,8	0	—
= ESt Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat	—	0	0	0
./. ESt im Ansässigkeitsstaat (25 %)	—	(0)	(0)	(0)
+ Anrechnung der norwegischen Quellensteuer	—	0	0	—
= ESt im Ansässigkeitsstaat	—	0	0	0
= Gesamtsteuerlast	28	38,8	28	28
= Nettodividende	72	61,2	72	72

Auslandsausschüttungen eine Quellensteuer vorsehen, wäre mE die Diskriminierungsargumentation nur schwer zu führen, wenn der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners die norwegische Quellensteuer zur Gänze anrechnet.

c. Freilich ist zu bemerken, dass die dem OECD-MA folgenden DBA nur eine „normale“ Anrechnung vorsehen und damit „der anzurechnende Betrag [...] den Teil der vo[r] der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen [darf], der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt“ (sog

tende Körperschaftsteueranrechnung nach „Manninen“! DStR 2004, 1992 (1994), und Medert, Anmerkungen zur Körperschaftsteuer-Gutschrift nach dem EuGH-Urteil Rs C-319/02 vom 7. 9. 2004 (Manninen), IStR 2004, 828 (829), aus dem Manninen-Urteil – unabhängig vom innerstaatlichen KSt-Satz – die Verpflichtung zur vollen Berücksichtigung der ausländischen Körperschaftsteuer ab, was auch in einer „Überanrechnung“ im Vergleich zur Inlandsinvestition führen kann; siehe auch G. Kofler, Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs Manninen, ÖStZ 2005/59, 26 (26 ff), für den Fall einer niedrigeren KSt im Quellenstaat. Anders zB noch Schön in Schön (Hrsg) GedS Knobbe Keuk (1997) 743 (776), der für die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat dem Grunde und der Höhe nach auf das Steuersystem des Quellenstaates abstimmen möchte.

40) Diese Vereinfachungen sind mE deshalb möglich, weil unterschiedliche Steuersätze in der Gemeinschaft als bloße Disparität zu beurteilen sind; siehe aus der steuerrechtlichen Rsp etwa EuGH 12. 5. 1998, Rs C-336/96, Gilly, Slg 1998, I-2793 – Tz 47; EuGH 12. 12. 2002, Rs C-385/00, De Groot, Slg 2002, I-11819 – Tz 86; weiters D’Oreye de Lantremange, Freedom of Establishment in the Direct Tax Jurisprudence of the European Court – A Review, EC Tax J. 2002, 187 (194 ff); Terra/Wattel, European Tax Law³ (2001) 44 ff; siehe allgemein zB EuGH 14. 7. 1994, Rs C-379/92, Peralta, Slg 1994, I-3453 – Tz 48; EuGH 10. 5. 1995, Rs C-384/93, Alpine Investments, Slg 1995, I-1141 – Tz 27; EuGH 12. 12. 1996, Rs C-3/95, Reisebüro Broede, Slg 1996, I-6511 – Tz 42.

41) Dazu im Kontext der Meistbegünstigungsfrage auf Weggenmann, EG-rechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung im Abkommenrecht, IStR 2003, 677 (682), uHa EuGH 8. 3. 2001, Rs C-397/98, Rs C-410/98, Metallgesellschaft und Hoechst, Slg 2001, I-1727 – Tz 44, 54; aA wohl Leegaard/Valat, ET 2004, 207 (212).

d. Zuzugestehen ist allerdings, dass der EuGH mit den soeben dargelegten Überlegungen bisher noch nicht befasst war und daher klare Leitlinien fehlen. Allerdings hat das französische Höchstgericht in der Rs Denkavit bereits entsprechende Vorlagefragen an den EuGH gestellt. In dieser Rs geht es zunächst darum, ob es gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn Inlandsausschüttungen steuerbefreit sind, während auf Ausschüttungen an einen niederländischen Empfänger eine Quellensteuer erhoben wird. Während diese Frage wohl von dem Hintergrund der bisherigen Rsp eindeutig zu bejahen sein wird⁴⁶⁾, führen die Folgefragen in unbekanntes Terrain: Das französische Höchstgericht möchte nämlich auch wissen, ob erstens bei der Beurteilung dieser Frage zu berücksichtigen ist, dass das französisch-holländische DBA

42) Dazu etwa Lang, Einführung in das Recht der DBA² (2002) Rz 487 ff; Vogel in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA⁴, Art 23 Rz 145 ff.

43) Nach hA trifft der Ansässigkeitsstaat auch keine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung, die im Ausland erhobene Quellensteuer wie eine inländische Kapitalertragsteuer zu erstatten, wenn eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer (zB wegen des Anrechnungshöchstbetrages) nicht möglich ist; siehe dazu FG Köln 11. 7. 2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391; BFH 3. 12. 2003, I S 10/03 (PKH), IStR 2004, 279 m Ann Wassermeyer; der VwGH konnte diese Frage im Erk vom 21. 1. 2004, 2001/13/0017, offen lassen.

44) Die Situation könnte freilich an Komplexität gewinnen, wenn der Ansässigkeitsstaat einen Anrechnungsvor- oder -rücktrag gewährt oder die ausländische Steuer im Falle der Nichtanrechenbarkeit als Betriebsausgabe zum Abzug zulässt; an dieser Stelle kann allerdings lediglich darauf hingewiesen werden, dass das OECD-MA und die entsprechend textierten DBA dies nicht erfordern; siehe dazu Vogel in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA⁴, Art 23 Rz 154.

45) AA Leegaard/Valat, ET 2004, 207 (212).

46) Siehe auch die Analyse der Kommission in der Mitteilung zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 18.

die Erhebung der Quellensteuer gestattet und die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers gebietet, und ob es dabei zweitens eine Rolle spielt, dass der Empfänger – wegen des niederländischen Schachtelprivilegs – von dieser abkommensrechtlichen Anrechnung nicht profitieren kann. Das Urteil in der Rs Denkavit wird zeigen, ob sich der EuGH der Ansicht des EFTA-Gerichtshofs anschließt, dass ein Abkommen bei der Beurteilung eines solchen Sachverhaltes keine Rolle spielt und ob hier dem Prinzip der Rechtssicherheit entscheidende Bedeutung zukommen kann; nach dem EFTA-Gerichtshof erfordert dieses Prinzip nämlich, „dass die Gewährung oder Nichtgewährung eines Anrechnungsguthabens gegenüber einem nicht ansässigen Anteilseigner nicht davon abhängen darf, ob ein Steuerguthaben auf Dividendenzahlungen in seinem oder ihrem Ansässigkeitsstaat gewährt wird“⁴⁷⁾.

5. Mögliche Auswirkungen auf anhängige EuGH-Verfahren

Abschließend seien noch zwei kurze Anmerkungen zu den möglichen Querverbindungen zwischen dem Fokus Bank-Urteil und den beim EuGH anhängigen Verfahren gestattet:

a. Abstrahiert man nämlich von der konkreten Rs Fokus Bank, wirft sich die grundsätzliche Frage nach der Zulässigkeit von Quellensteuern im Binnenmarkt in mehreren Aspekten auf: Ist eine bestimmte Einnahmenart bei unbeschränkt StPfl befreit, lässt sich mE aus dem Fokus Bank-Urteil zwangsläufig ableiten, dass eine Quellensteuer auf solche Einnahmen beschränkt StPfl unzulässig ist⁴⁸⁾. Dies entspricht auch der Ansicht der Kommission, wonach es nicht zulässig sei, „wenn ein Mitgliedstaat Quellensteuer nur auf für das Ausland bestimmte Dividenden erhebt (und für inländische Dividenden auf eine Quellensteuer verzichtet), denn dies würde bedeuten, dass Dividendenzahlungen in das Ausland höher besteuert würden als inländische Dividenden⁴⁹⁾.“ Unterliegen solche Einnahmen hingegen auch bei unbeschränkt StPfl der Steuer, allerdings ohne einen Quellensteuerabzug, könnte sich zeigen, dass die aus einem Brutto- oder Nettoquellensteuerabzug für beschränkt StPfl resultierenden Liquiditätsnachteile – verbunden mit einem typischerweise bestehenden Haftungsrisiko des Abzugsverpflichteten – *per se* eine unzulässige Diskriminierung darstellen, selbst wenn diese Steuer im Quellenstaat nur Vorauszahlungswirkung hat⁵⁰⁾; hier wird die beim EuGH anhängige Rs Scorpio⁵¹⁾ weitere Klärung bringen.

b. Eine ebenso spannende wie ungeklärte Fragestellung bezieht sich auf die Vergleichbarkeit von Körperschaften und natürlichen Personen bei grenzüberschreitenden Dividendenzahlungen. So sind zB im derzeitigen britischen Anrechnungssystem von ansässigen Körperschaften bezogene Dividenden steuerfrei und auch nicht von einer Steuergutschrift begleitet, während ansässige natürliche Personen mit ihren Dividenden

47) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, Fokus Bank – Tz 37; siehe zur gleichlautenden Entscheidung des Oslo County Court *Leegaard/Valat*, ET 2004, 207 (210).

48) Siehe auch *Muller*, Tax Planning Int'l EU Focus (Jan. 2005); weiters zB *Dautzenberg*, BB 2001, 2137 (2137 ff).

49) „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg., 18.

50) Dazu auf G. Kofler, „Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 1/2005.

51) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878, beim EuGH geführt als Rs C-290/04, *Scorpio*; nachfolgend etwa BFH 16. 6. 2004, I B 44/04, BStBl 2004 II 882 (Aufhebung der Vollziehung); siehe dazu bereits W. Loukota/Hohenwarter, Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts – Die EuGH-Rechtsache *Scorpio*, SWI 2004, 539 (539 ff).

zwar der Steuerpflicht unterliegen, jedoch eine Steuergutschrift erhalten, die diese Steuerpflicht idR „auslöscht“⁵²⁾. Hier wirft sich also die Frage auf, ob sich eine ausländische Körperschaft, die mit britischen Dividenden in Großbritannien ebenfalls von der Steuer befreit ist, auf die Steuergutschrift für natürliche Personen berufen und deren Auszahlung begehr kann⁵³⁾. Der EuGH wird sich in der anhängigen Rs ACT Group Litigation⁵⁴⁾ ua mit dieser Frage zu befassen haben. Die Entscheidung des EuGH in dieser Rs wird aber auch deshalb von erheblichem Interesse sein, weil der Gerichtshof uU auch die Frage lösen wird, ob der Quellenstaat zur grenzüberschreitenden Auszahlung von Steuergutschriften angehalten ist, auch wenn eine solche Auszahlung an natürliche Personen im rein nationalen Bereich – wie in Großbritannien seit 1999⁵⁵⁾ – nicht (mehr) vorgesehen ist⁵⁶⁾.

6. Resümee

Das Urteil in der Rs Fokus Bank führt erneut zahlreiche Grundsatzfragen der Besteuerung grenzüberschreitender Dividenden vor Augen. Obwohl mE insb die abkommensrechtlichen Überlegungen des EFTA-Gerichtshofes kritisch zu sehen sind, lässt sich aus dem Urteil klar eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten ableiten, die für nationale Ausschüttungen bestehenden Begünstigungen auf Ebene des Empfängers grundsätzlich auch auf Auswärtsausschüttungen auszudehnen⁵⁷⁾. Weitere Klärung in diesen Bereichen werden auch die beim EuGH anhängigen Rs Meilicke⁵⁸⁾, ACT Group Litigation⁵⁹⁾ und Denkavit⁶⁰⁾ bringen. Jedenfalls ist bereits jetzt bei entsprechenden Auslandsengagements österreichischer Investoren zu empfehlen, auf Basis des Gemeinschaftsrechts zB die Erstattung von in der Vergangenheit zu Unrecht einbehaltenen Quellensteuern zu begehrn.

52) Dazu etwa *Mears*, United Kingdom, in: *IFA* (Hrsg), Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation? CDFI LXXXVIIIa (2003) 907 (912 f).

53) Zur umgekehrten Konstellation (Steuergutschrift nur für Körperschaften) siehe *Muller*, Tax Planning Int'l EU Focus (Jan 2005).

54) Rs Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, beim EuGH geführt als Rs C-374/04; die umfangreichen Vorlagefragen sind in ABI C 273/17 f (6. 11. 2004) abgedruckt.

55) *Mears*, CDFI LXXXVIIIa (2003) 907 (912).

56) Zu den möglichen diesbezüglichen Folgerungen aus dem Fokus Bank-Urteil siehe oben 3.b.

57) Siehe bereits *Dautzenberg*, Kapitalertragsteuer auf deutsche Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften EG-rechtswidrig? BB 2001, 2137 (2137 ff), zur definitiven Quellensteuerbelastung bei Dividendenzahlungen an ausländische Körperschaften bei gleichzeitiger Befreiung deutscher Körperschaften.

58) FG Köln 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580; beim EuGH geführt als Rs C-292/04, Meilicke; siehe dazu bereits *Krebs/Bödefeld*, Nochmals: Verbot der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners ist europarechtswidrig, BB 2004, 1712 (1712 f).

59) Rs Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, beim EuGH geführt als Rs C-374/04; die umfangreichen Vorlagefragen sind in ABI C 273/17 f (6. 11. 2004) abgedruckt.

60) Vorlage noch nicht im ABI veröffentlicht.



Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York), ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und europäischen Steuerrechts.