

Die einleitend genannten Vertreter der OECD brachten den Anliegen des Maschinen- und Anlagenbaus großes Interesse und Verständnis entgegen. Man konnte den Eindruck gewinnen, dass jeglicher fachlich fundierte Input und Kommentar der Wirtschaft und/oder der Interessenverbände willkommen ist. Die OECD lud dazu ein, sich in inhaltlichen Fragen des DBA-Rechts auch direkt an das

CTPA zu wenden bzw über die Internetplattform des CTPA in Kontakt mit der OECD zu treten. Zudem wurde dazu aufgefordert, konkrete, strittige Steuerfälle an das CTPA heranzutragen. Das gelte auch für solche mit Nicht-OECD-Mitgliedstaaten, die im Rahmen des „Outreach-Programmes“ einer Lösung zugeführt werden können.



Der Autor:

Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz.



Der Autor:

Dkfm. Meinhard Remberg ist Leiter der Abteilung Steuern/Verbund-Controlling der SMS-DEMAG AG in Hilchenbach.



Der Autor:

Dr. Ralph Wiechers ist Leiter der Abteilung Steuern beim VDMA – Verband deutscher Maschinen- und Anlagenbau e.V. – in Frankfurt.

Aus der Rechtsprechung des EuGH

Manninen: Kapitalverkehrsfreiheit verpflichtet zur grenzüberschreitenden Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer

ÖStZ 2004/

1081, S. 582

Die Art 56 EG und 58 EG stehen einer Regelung entgegen, wonach der Anspruch einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf eine Steuergutschrift für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben.

EuGH, Urteil vom 7. 9. 2004, C-319/02, Petri Manninen (Vorabentscheidungsersuchen des finnischen Korkin hallinto-oikeus)

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M.
(New York)*

1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

a. Die Steuersubjektivität von Körperschaften und das für sie geschaffene Steuerregime führen regelmäßig zu einer Doppelbelastung von Einkommensteilen: Die Gewinne der Körperschaft werden mit KSt belastet, die nachfolgenden Ausschüttungen an den Anteilsinhaber bei diesem mit ESt¹). Allerdings sehen die Steuerrechtsordnungen nahezu aller Mitgliedstaaten Maßnahmen zur Vermeidung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Ausschüttungen vor²). Regelmäßig werden hierbei entweder die Ausschüttungen beim Anteilsinhaber begünstigt besteuert (sog Schedulensysteme), was sich in einer Ermäßigung des Steuersatzes³) oder in einer Verminderung der Bemessungsgrundlage⁴) ausdrücken kann, oder es wird

die der Ausschüttung zugrunde liegende KSt – vollständig oder teilweise – auf die ESt des Anteilsinhabers angerechnet (sog Anrechnungssysteme), wobei auch hier ein besonderer ESt-Satz für Dividenden bestehen kann⁵). Aus europarechtlicher Sicht hat sich allerdings schon früh das Problem gezeigt, dass diese Maßnahmen lediglich auf inländische Ausschüttungen Anwendung fanden und daher in latentem Konflikt zur Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 ff EG standen. Der Hauptgrund gegen eine „Internationalisierung“ solcher Systeme liegt auf der Hand: Kann nämlich ein Mitgliedstaat keine KSt erheben, würde jede Maßnahme zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung von Ausschüttungen darauf hinauslaufen, dass zu Gunsten eines anderen Staates auf Steuerstrat verzichtet würde. Die widerstreitenden Interessen der beteiligten Staaten treffen allerdings den konkreten Steuerpflichtigen, dem im Falle ausländischer Dividenden tradi-

*) Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel und Herrn Univ.-Ass. Dr. Dietmar Aigner danke ich herzlichst für die kritische Diskussion des Manuskripts und für zahlreiche wertvolle Anregungen.

1) Dazu nur Dora/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁸ (2003) 320.

2) Siehe Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810.

3) ZB in Belgien, Dänemark, Litauen, Niederlande, Österreich, Polen, Schweden, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn und Zypern; Griechenland und Lettland wenden ein Freistellungssystem an.

4) ZB in Deutschland, Luxemburg und Portugal – so genanntes „Halb-einkünfteverfahren“.

5) Anrechnungssysteme finden sich derzeit (noch) in Großbritannien, Finnland, Frankreich, Italien, Malta und Spanien. In Großbritannien wurde zB auch nach Abschaffung der Advance Corporate Tax (ACT) die Erteilung einer – auf ein Neuntel der Ausschüttung verminderten – Steuergutschrift sowohl für natürliche Personen als auch für Gesellschaften beibehalten. Aufgrund der gleichzeitigen Senkung des Steuersatzes auf Dividenden für natürliche Personen deckt dieser tax credit die Steuerschuld auf die Ausschüttung in vielen Fällen ab.

tionell keine Entlastung gewährt wurde⁶⁾, obwohl es für ihn idealtypisch keine Rolle spielt, in welchem Staat die ausschüttende Gesellschaft besteuert wurde.

b. Dieser Konflikt wurde nunmehr in den Rs Lenz und Manninen vom EuGH erwartungsgemäß zu Gunsten des Steuerpflichtigen gelöst: In der Rs Lenz hat der EuGH klar gestellt, dass es mit dem Gemeinschaftsrecht nicht zu vereinbaren ist, ausländischen Dividenden die für inländische Dividenden bestehenden Begünstigungen vorzuenthalten⁷⁾. In der Rs Manninen hat der EuGH nunmehr für Anrechnungssysteme entschieden, dass es die Kapitalverkehrsfreiheit verbietet, eine Anrechnung ausländischer KSt auf die ESt des Dividendenbeziehers zu verweigern. Mit seiner Entscheidung in der Rs Manninen bestätigt der EuGH somit im Grunde die Ansicht der Kommission, wonach es der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, wenn ein Anrechnungssystem nicht auch auf Dividendeneinkünfte aus anderen Mitgliedstaaten erstreckt wird⁸⁾. Vor dem Hintergrund der zahlreichen europarechtlichen Bedenken haben allerdings ohnehin zahlreiche Mitgliedstaaten ihre Anrechnungssysteme mittlerweile vollständig aufgegeben⁹⁾; Frankreich und – das im Manninen-Fall betroffene – Finnland werden ab 2005 dieser Entwicklung folgen¹⁰⁾. Jene Mitgliedstaaten, die jedoch nach wie vor eine Voll- oder Teilanrechnung nur für Ausschüttungen inländischer Körperschaften vorsehen (zB Großbritannien), werden durch das Urteil in der Rs Manninen freilich in zunehmenden Handlungsdruck geraten. Auch offene Altfälle werden die nationalen Gerichte noch einige Jahre beschäftigen. So hat etwa unlängst das Finanzgericht Köln dem EuGH in der Rs Meilicke die Frage vorgelegt, ob das frühere deutsche Anrechnungssystem¹¹⁾, das ebenfalls nur für „inländische“ Dividenden eine Anrechnung vorsah, im Einklang mit dem EG Vertrag steht¹²⁾. Dieser Fall scheint allerdings

6) Ausnahmen bestehen freilich in den umgekehrten Fällen, in denen das jeweilige DBA die Auszahlung eines Erstattungsbetrages durch den Ansässigkeitstaat der ausschüttenden Gesellschaft vorsieht; ein schönes Beispiel betreffend Körperschaften bietet etwa der jüngst entschiedene Océ van der Grinten Fall (EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, Slg 2003, I-0000, Océ van der Grinten NV; dazu etwa G. Kofler, Océ van der Grinten: Gestattet die Mutter-Tochter-RL eine abkommensrechtlich vorgesehene Quellenbesteuerung? ÖStZ 2004/79, 28 [28 ff] mwN).

7) EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz; dazu auf G. Kofler, Lenz: Österreich darf ausländische Kapitalerträge nicht diskriminieren, ÖStZ 2004/757, 343 (343 ff mwN); Polivanova-Rosenauer, ECJ Rules on Austrian Discrimination of Foreign-Source Investment Income, ET 2004, 416 (416 ff); Toifl, EuGH: Besteuerung ausländischer Dividenden mit dem Normalsteuersatz gemeinschaftsrechtswidrig! RdW 2004/448, 504; siehe auch die Information des BMF vom 30. 7. 2004 zu den „Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 15. 7. 2004, C-315/02, Lenz“, SWK 2004, S 755).

8) Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 15.

9) Vgl etwa Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 123 ff; Terra/Wattel, European Tax Law³ (2001) 362 ff; European Team of the IBFD, The Océ van der Grinten Case: Implications for Other EU Member States, ET 2003, 394 (402). So hat auch der deutsche Gesetzgeber die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens im Rahmen des Steuernungsgesetzes (StSenkG, BGBl I 2000, 1433) unter anderem damit begründet, dass das Halbeinkünfteverfahren die Kapitalverkehrs- und die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU gewährleiste, während das Anrechnungsverfahren national beschränkt gewesen sei und zu Belastungsunterschieden geführt habe (siehe die Begründung zum StSenkG, BTDr 14/2683, 95).

10) Siehe für Frankreich zB Bjrengier, French Finance Bill Merits Corporate Attention, 32 Tax Notes Int'l 7 (7 ff) (Oct 6, 2003); Bricet, Tax Bills Bring Major Changes for Business, Shareholders, 33 Tax Notes Int'l 140 (141) (Jan 12, 2004), und für Finnland zB Helminen, Tax Treatment of Cross-Border Dividends and Finland's Tax Reform of 2005, BIFD 2004, 487 (487 ff); Helminen, Finland: Cross-Border Business and the Tax Reform of 2005, ET 2004, 396 (396 ff).

11) § 36 Abs 2 Nr 3 dESTG idF vor dem dStSenkG, BGBl I 2000, 1433.

12) 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, Noch-

durch das nunmehrige Manninen-Urteil quasi „mitverledigt“¹³⁾. Es wäre daher nicht überraschend, wenn der EuGH die Rs Meilicke im vereinfachten Verfahren nach Art 104 § 3 seiner Verfahrensordnung¹⁴⁾ abwickeln wird¹⁵⁾.

c. Das in der Rs Manninen auf den Prüfstand gestellte finnische Vollarrechnungssystem lässt sich in wenigen Worten zusammenfassen: Gewinne finnischer Gesellschaften unterliegen einer KSt von 29 %, die allenfalls als Ergänzungssteuer im Ausschüttungsfall erhoben wird¹⁶⁾. Zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung erhält der inländische Aktionär eine Steuergutschrift („imputation credit“; „avoir fiscal“) iHv 29/71 der ausgeschütteten Dividende. Sowohl die Dividende selbst als auch die Steuergutschrift unterliegen bei ihm einer 29%igen ESt, wodurch es – nach Verrechnung der Gutschrift – im Ergebnis bei einer 29%igen Belastung des Körperschaftseinkommens in Finnland bleibt. Bezieht hingegen – wie im Manninen-Fall – ein finnischer Aktionär Dividenden aus Schweden, so wird ihm diese Steuergutschrift vorenthalten. Geht man vereinfachend von einem identischen KSt-Satz in Schweden und in Finnland aus und lässt allfällige Quellensteuern außer Betracht, so ergibt sich folgendes Bild für den Aktionär¹⁷⁾:

	Finnische Dividenden	Schwedische Dividenden
KSt-Bemessungsgrundlage	100	100
./. KSt (29 %)	(29)	(29)
= Dividende	71	71
+ Steuergutschrift (29/71)	29	–
= ESt-Bemessungsgrundlage	100	71
./. ESt (29 %)	(29)	(20,59)
+ Steuergutschrift (29/71)	29	–
= ESt in Finnland	0	20,59
= Gesamtsteuerlast (ESt+KSt)	29	49,59
= Nettodividende	71	50,41

Vor diesem Hintergrund hatte der EuGH also zu prüfen, ob die in Art 56 und 58 EG garantierte Freiheit des Kapitalverkehrs einer Regelung entgegensteht, wonach der An-

mals: Verbot der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners ist europarechtswidrig, BB 2004, 1712 (1712 f).

13) Siehe auch Krebs/Bödefeld, Verbot der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners europarechtswidrig, BB 2004, 1416 (1417 ff). Das FG Köln begründete die Vorlage vor Ergehen des Urteils in der Rs Manninen einerseits damit, dass nicht abschließend beurteilt werden könne, ob die rechtliche Ausgangslage in Finnland und Deutschland wirklich völlig identisch ist, andererseits damit, dass der deutsche Gesetzgeber bislang nicht von sich aus auf Urteile des Gerichtshofs reagiert, die nicht unmittelbar deutsches Steuerrecht betreffen; vgl FG Köln 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580; dazu auch Wassermeyer, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil Hughes des Lasteyrie du Saillant, GmbHR 2004, 613 (618).

14) Verfahrensordnung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 19. 6. 1991, ABiL 176/7 vom 4. 7. 1991.

15) Siehe zuletzt EuGH 8. 6. 2004, C-268/03, Slg 2004, I-0000, De Baeck; dazu G. Kofler, De Baeck: Verbot der Diskriminierung der Veräußerung von Beteiligungen an ausländische Erwerber, ÖStZ 2004/979, S. 495 (495 ff).

16) ZB wenn steuerfreie oder begünstigte Einkünfte ausgeschüttet werden; dazu und zum Verhältnis solcher Ergänzungssteuern („equalization taxes“) zur Mutter-Tochter-Richtlinie siehe auf G. Kofler, The Relationship Between the Arm's Length Principle in the OECD Model Treaty and EC Tax Law, Journal of Int'l Taxation 2004 [in Druck].

17) Schlussanträge GA Kokott 18. 3. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 6 ff; siehe auch Liede/Hintsanen, Finnish Imputation System under ECJ

spruch einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf die Steuergutschrift für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben¹⁸⁾.

2. Entscheidung des EuGH

a. Nach einem kurzen Hinweis auf die Pflicht der Mitgliedstaaten, ihre verbleibende Kompetenz im Bereich der direkten Steuern gemeinschaftsrechtskonform auszuüben¹⁹⁾), stellte der EuGH knapp fest, dass das finnische System eine grundsätzlich nach Art 56 EG verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt²⁰⁾: Einerseits bewirkt nämlich die Nichtenrechnung, dass in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Personen davon abgehalten werden, ihr Kapital bei Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat anzulegen²¹⁾), andererseits wirkt sich diese Regelung gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften beschränkend aus, weil sie sie darin behindert, in Finnland Kapital zu sammeln²²⁾). Denn da ausländische Kapitaleinkünfte steuerlich weniger günstig behandelt werden als von in Finnland niedergelassenen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden, sind Aktien in anderen Mitgliedstaaten niedergelassener Gesellschaften für in Finnland wohnende Investoren weniger attraktiv als die von finnischen Gesellschaften²³⁾.

b. Auf der Rechtfertigungsebene setzte sich der EuGH zunächst – wie bereits in der Rs Lenz – mit der Sonderbestimmung des Art 58 Abs 1 lit a EG auseinander²⁴⁾). Danach berührt Art 56 EG zwar nicht das Recht der Mitgliedstaaten, „die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem [...] Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“. Allerdings ist Art 58 Abs 1 lit a EG als Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit strikt auszulegen ist²⁵⁾), zumal nach Art 58 Abs 3 EG die genannten Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen [dürfen]“. Es ist somit zwischen einer nach Art 58 Abs 1 EG erlaubten Ungleichbehandlung und nach Art 58 Abs 3 EG verbotenen willkürlichen Diskri-

minierungen zu unterscheiden. Zum Zwecke dieser Abgrenzung verwies der EuGH darauf, dass eine nationale Steuerregelung nur dann mit den Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar ist, wenn einerseits die unterschiedliche Behandlung entweder objektiv nicht vergleichbare Situationen betrifft oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist²⁶⁾ und andererseits die unterschiedliche Behandlung verschiedener Kategorien von Kapitalerträgen nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist. Obwohl also Art 58 Abs 1 lit a EG – ähnlich wie Art 30, 40 Abs 3 und 46 EG – eine ausdrückliche Ausnahme vom Prinzip des freien Kapitalverkehrs statuiert, interpretiert der EuGH diese Bestimmung vor dem Hintergrund seiner Rsp im Wesentlichen so, als wäre sie nicht existent, und misst ihr daher bloß deklarativen Charakter zu²⁷⁾.

- Entsprechend diesem Schema setzte sich der EuGH so dann mit der Frage auseinander, ob die unterschiedliche Behandlung objektiv nicht vergleichbare Situationen betrifft und daher nach Art 58 Abs 1 lit a EG gestattet ist. Durch Art 58 Abs 1 lit a EG bekommt die Kapitalverkehrsfreiheit freilich einen besonderen Status im Vergleich zum Prüfungsschema bei den übrigen Grundfreiheiten: Während sich die Frage nach der Vergleichbarkeit der Situationen bei den übrigen Grundfreiheiten üblicherweise am Anfang jeder Diskriminierungsprüfung findet – die Diskriminierung besteht ja gerade darin, dass vergleichbare Situationen unterschiedlich oder nicht vergleichbare Situationen gleich behandelt werden²⁸⁾ –, taucht sie im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit erst – nach Feststellung der Beschränkung auf der Tatbestands Ebene – auf Ebene des Art 58 Abs 1 lit a EG auf. Freilich bejahte der EuGH im vorliegenden Fall die Vergleichbarkeit der Situationen²⁹⁾: Der EuGH stellt hier auf den Blickwinkel des Investors ab und hielt fest, dass – von der Steuergutschrift abgesehen – sowohl im Falle finnischer als auch schwedischer Gesellschaften die Einkünfte zunächst der KSt und dann – soweit sie in Form von Dividenden ausgeschüttet werden – der ESt beim Empfänger unterliegen und damit die ausgeschütteten Dividenden doppelt besteuert werden.

- In einem nächsten Schritt widmet sich der EuGH dem Territorialitätsprinzip³⁰⁾: Er führt dazu aus, dass die finnische Steuerregelung im Unterschied zu der Regelung, um die es in der mit dem Urteil in der Rs *Futura Participations und Singer*³¹⁾ ging, nicht als Ausprägung des Territo-

26) Ebenso bereits EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 43; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X and Y – Tz 49 und 72; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, Kommission/Frankreich – Tz 27.

27) Siehe bereits EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 42 ff; vgl auch Schlussanträge GA *Kokott* 12. 2. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-0000, Weidert und Paulus – Tz 27 ff; auf *Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 747 ff; *Flynn, Coming of Age: The Free Movement of Capital Case Law 1993-2002*, CML Rev 2002, 773 (793 ff).

28) Siehe EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker – Tz 30; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 17; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 40; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, Royal Bank of Scotland – Tz 26; EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, Slg 1999, I-5451, Gschwind – Tz 21; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, Mertens – Tz 32.

29) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 32 ff.

30) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 38 f.

31) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations und Singer*.

Scrinari, ET 2003, 31 (31 f); *Muten, ECJ Advocate General Issues Opinion on Finland's Imputation System*, 33 Tax Notes Int'l 1154 (1154) (Mar 29, 2004).

18) Für Stellungnahmen im Vorfeld siehe zB *Eicker/Obser*, Die Kapitalverkehrsfreiheit bekommt Konturen – zugleich Anmerkungen zu den Schlussanträgen in den Rechtssachen Weidert und Paulus, Manninen und Lenz, IStR 2004, 443 (443 ff); *Muten, ECJ Advocate General Issues Opinion on Finland's Imputation System*, 33 Tax Notes Int'l 1154 (1154 ff) (Mar 29, 2004).

19) Siehe zB EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 75; EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Slg 2003, I-6817, Ramstedt – Tz 25.

20) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 20 ff.

21) Ebenso bereits EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I-3955, Svensson und Gustavsson – Tz 10; EuGH 16. 3. 1999, C-222/97, Slg 1999, I-1661, Trummer und Mayer – Tz 26; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-0000, Weidert und Paulus – Tz 13; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Lenz – Tz 20.

22) Ebenso bereits EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 35; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, Kommission/Frankreich – Tz 24; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Weidert und Paulus – Tz 14; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 21.

23) Dazu EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 35; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, Kommission/Frankreich – Tz 24; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 21.

24) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 28 f.

25) Siehe auch EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Lenz – Tz 26 ff.

ritätsprinzips betrachtet werden kann. Den Schlussanträgen der Generalanwältin folgend steht dieser Grundsatz der Gewährung einer Steuergutschrift an eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Person für von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden nicht entgegen. Die Generalanwältin hatte bereits darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der Territorialität lediglich besagt, dass bei der Besteuerung von Gebietsfremden nur die Einnahmen und Ausgaben zu berücksichtigen sind, die in dem Staat der Besteuerung angefallen sind, während bei Steuerinländern die weltweiten Einnahmen und Ausgaben in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden³²⁾). Das Territorialitätsprinzip findet daher bei der Besteuerung einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person wohl von vornherein keine Anwendung. In diese Richtung dürfte auch die Feststellung des EuGH gehen, wonach „*das Territorialitätsprinzip in Anbetracht von Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG keine unterschiedliche Behandlung der von Gesellschaften mit Sitz in Finnland ausgeschütteten Dividenden und der von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschütteten Dividenden rechtfertigen, wenn sich die von dieser unterschiedlichen Behandlung betroffenen Dividendenarten in der gleichen objektiven Situation befinden*“³³⁾. ● Sodann setzte sich der EuGH ausführlich mit der Kohärenz des finnischen Steuersystems auseinander³⁴⁾). Obwohl die Generalanwältin in ihren Schlussanträgen eine Rechtfertigung auf Basis der Kohärenz im Ergebnis abgelehnt hat, hat sie im Vorfeld dennoch hohe Erwartungen geweckt, zumal sie argumentierte, dass eine integrierte Betrachtung von ESt und KSt durchaus möglich sei und eine Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems in der Rs Manninen demnach nicht schon daran scheitert, dass es sich auf zwei Steuerpflichtige, die Gesellschaft und den Dividendenempfänger, beziehe³⁵⁾). Auch der EuGH anerkannte den Zusammenhang zwischen Anrechnung und Vorbelastung, zumal die in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionären gewährte Steuergutschrift nach Maßgabe der KSt (einschließlich einer allfälligen Ergänzungssteuer) berechnet wird, hielt die konkrete Regelung jedoch nicht als für die Wahrung der Kohärenz des finnischen Steuersystems erforderlich. Denn im Hinblick auf das mit der finnischen Steuerregelung verfolgte Ziel (Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung) bleibt die Kohärenz des Steuersystems gewährleistet, soweit der Zusammenhang zwischen der dem Aktionär gewährten Steuervergünstigung und der geschuldeten KSt aufrechterhalten wird. Daher würde in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Gewährung einer Steuergutschrift an einen in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Aktien einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden hält, wobei diese Steuergutschrift nach Maßgabe der von dieser Gesellschaft im letztgenannten Mitgliedstaat geschuldeten KSt berechnet wird, die Kohärenz des finnischen Steuersystems nicht in Frage stellen und würde den freien Kapitalverkehr weniger beschränken als die in der finnischen Steuerregelung vorgesehene Maßnahme. Zwar

würde die Gewährung einer Steuergutschrift für in einem anderen Mitgliedstaat geschuldet KSt dazu führen, dass die Steuereinnahmen Finlands in Bezug auf Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten gezahlt werden, verringert würden. Nach stRsp kann jedoch die Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeinteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann³⁶⁾.

- Schließlich war der EuGH mit dem Argument praktischer Hindernisse, insb im Verhältnis zu den ebenfalls von Art 56 EG erfassten Drittstaaten, konfrontiert, wonach es praktisch unmöglich sei, den Betrag der Steuer genau zu bestimmen, mit dem die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland ausgeschütteten Dividenden an Körperschaftsteuer belegt worden seien³⁷⁾). Hiezu verwies der EuGH einerseits darauf, dass die Rs Manninen keineswegs den freien Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern betrifft³⁸⁾), andererseits, dass bei der Berechnung einer Steuergutschrift für einen in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden empfangen hat, die von der in diesem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden muss, wobei Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich entrichteten Steuer keinesfalls Hemmnis für den freien Kapitalverkehr rechtfertigen können³⁹⁾.

c. Der EuGH gelangte also zu folgendem Ergebnis: „*Nach allem ist auf die Fragen zu antworten, dass die Artikel 56 EG und 58 EG einer Regelung entgegenstehen, wonach der Anspruch einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf eine Steuergutschrift für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben*“⁴⁰⁾.

3. Resümee

Nicht zuletzt weil das Urteil in der Rs Manninen in der mit dreizehn Richtern besetzten Großen Kammer gefällt wurde, stellt es eine der interessantesten Entscheidungen des EuGH im Bereich der direkten Steuern dar⁴¹⁾): Der EuGH bestätigt im Ergebnis die Ansicht der Kommission, wonach es der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, wenn ein Anrechnungssystem nicht auch auf Dividendeneinkünfte aus anderen Mitgliedstaaten erstreckt wird⁴²⁾). Allerdings verlangt die

32) Schlussanträge GA Kokott 18. 3. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 42. 33) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 39.

34) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 40 ff.

35) Schlussanträge GA Kokott 18. 3. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 50 ff. 65.

36) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 49; siehe auch EuGH 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 59; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I 8147, Danner – Tz 56, EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X und Y – Tz 50.

37) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 50 ff.

38) Siehe zu diesem Problemkreis D. Aigner/G. Kofler, *The Lenz Aftermath: Austrian Ministry of Finance Clarifies Third-Country Impact of the ECJ's Lenz Decision*, 36 Tax Notes Int'l, 477 (477 ff) (Nov 1, 2004); Ståhl, *Free movement of capital between Member States and third countries*, EC Tax Rev 2004, 47 (47 ff).

39) EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, Slg 2004, I-0000, Kommission/Frankreich – Tz 29.

40) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 55.

41) Für weitergehende Anmerkungen zu diesem Urteil siehe auch G. Kofler, *Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs Manninen*, ÖStZ 2004 [in Druck].

42) Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg. 15.

Kapitalverkehrsfreiheit lediglich, dass die tatsächlich entrichtete ausländische KSt berücksichtigt wird⁴³⁾). Obwohl das betroffene Finnland mit 1. 1. 2005 sein Anrechnungssystem ohnehin aufgeben wird⁴⁴⁾), wird das Urteil in der Rs Manni-

43) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 54; ebenso FG Köln 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580 mwN.

44) Siehe zum neuen finnischen System etwa *Helminen, Tax Treatment of Cross-Border Dividends and Finland's Tax Reform of 2005*, BIFD 2004, 487 (487 ff); *Helminen, Finland: Cross-Border Business and the Tax Reform of 2005*, ET 2004, 396 (396 ff).



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.

nen dennoch für bestehende Anrechnungssysteme und Altfälle erhebliche Bedeutung haben. Insb traditionelle „Anrechnungsstaaten“ wie Großbritannien werden in zunehmenden Handlungsdruck geraten. Hier darf man auch mit Spannung der Erledigung des beim EuGH anhängigen Verfahrens in der Rs Meilicke zum früheren deutschen Anrechnungssystem entgegensehen⁴⁵⁾.

45) FG Köln 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580; beim EuGH geführt als Rs C-292/04, Meilicke.

Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.

Anfragebeantwortungen des BMF¹⁾

Auszüge bearbeitet von MR Dr. Heinz Jirousek

Außensteuerrecht

EStG 1988: § 2 Abs 8

Untergang des deutschen Verlustvertrages einer inländischen GmbH nach Umwandlung in eine KG
(EAS 2471 v 5. 7. 2004)

ÖStZ 2004/
1082, S. 586

§ 2 Abs 8 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 übernimmt die im Auslandsverlusterkenntnis (VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0099) vorskizzierte Verpflichtung zur Nachversteuerung steuermindernd berücksichtigter Auslandsverluste, wenn anderfalls eine Doppelverwertung dieser Verluste eintreten würde. Hierbei soll die Nachversteuerungsverpflichtung auch dann eintreten, wenn eine mögliche Verlustverwertung im Ausland vom AbgPfl nicht in Anspruch genommen wird, da eine Option zur dauerhaften Aufwandverlagerung nach Österreich nicht sachgerecht wäre. Allerdings liegt kein „schädlicher“ Verzicht auf Auslandsverlustverwertung vor, wenn die Verlustvortragsfähigkeit im Ausland nach ausländischem Recht deshalb verloren geht, weil in Österreich eine aus unternehmensstrategischen Gründen notwendige Umgründungsmaßnahme erfolgt ist. Verweigert daher die dt Steuerverwaltung auf der Grundlage von § 4 Abs 2 dUmwStG den Vortrag eines Verlustes, den eine österr GmbH in ihrer dt Betriebstätte erlitten hat, nur deshalb, weil in jenen Jahren, in denen die dt Betriebstätte wieder

Gewinne erzielt, die österr GmbH in eine GmbH & Co KG umgewandelt worden ist, liegt kein Fall einer Nachversteuerungspflicht vor. Eine andere Sichtweise wäre nur dann geboten, wenn die Umwandlungsmaßnahme in Österreich nicht betriebswirtschaftlich motiviert gewesen wäre, sondern im Wesentlichen nur zur Vermeidung einer Nachversteuerung gesetzt worden wäre, maW wenn in wirtschaftlicher Betrachtung die Umgründungsaktion im Ergebnis genauso einem freiwilligen Verzicht auf die Verlustverwertung im Ausland gleichkommt wie die Unterlassung eines nach ausländischem Recht möglichen Verlustverwertungsantrages. (SWI 2004, 431)

BAO: § 48

EStG 1988: § 2 Abs 8

Verlustverwertungsproblem bei zwei Auslandsbetriebstätten
(EAS 2474 v 28. 6. 2004)

ÖStZ 2004/
1083, S. 586

Unterhält eine österr Baugesellschaft zwei Baubetriebstätten in einem ausländischen DBA-Partnerstaat, mit dem das DBA das Freistellungssystem vorsieht (Art 23A OECD-MA) und erleidet die eine Baubetriebstätte einen Verlust von – 100, wohingegen die andere einen Gewinn von + 120 erzielt, dann ist zunächst – wie in allen anderen internationalen Steuerfällen mit DBA-Anwendung – zunächst festzustellen, in welchem Ausmaß die Auslandseinkünfte nach inländischem Recht in die österr Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind. Im Beispielsfall erhöhen die Auslandseinkünfte die österr Steuerbemessungsgrundlage um 20. In einem zweiten Schritt ist sodann festzustellen, ob das DBA

1) Die nachstehend wiedergegebenen Rechtsansichten sind in zum Teil gekürzter und zusammenfassender Weise den Anfragebeantwortungen des BMF im Rahmen des für internationale Rechtsfälle vorgesehenen „Express-Antwort-Service“ (EAS) entnommen. Die ungenügenden Originalzitate können den jeweils zitierten Fundstellen in der SWI entnommen werden.