

RECHTSPRECHUNG

FG: Entscheidung

Kapitalertragsteuer auf deutsche Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften

EStG §§ 20, 43, 43b, 50d; KStG §§ 2, 7, 8, 8b, 32; EG Art. 56, 58; DBA-Schweiz Art. 25

1. Die Kapitalertragsteuerpflicht von Dividenden, die an ausländische Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden, wird nicht durch § 8b KStG ausgeschlossen.

2. Die Erhebung von Kapitalertragsteuer auf deutsche Dividenden, die an ausländische Kapitalgesellschaften ausgezahlt werden, ist nicht europarechtswidrig.

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 18. 6. 2007, 6 K 31/06, Revision beim BFH unter IR 53/07

Sachverhalt:

Streitig ist, ob die Klägerin (Kl.) einen Anspruch auf Erstattung deutscher Kapitalertragsteuer innehat.

Die Kl. mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz war in 2002 Eigentümerin von Namensaktien der A-AG mit Sitz in Deutschland. Mit Beschluss der Hauptversammlung der A-AG vom 11. 6. 2002 über die Verwendung des Bilanzgewinns für das Geschäftsjahr 2001 hat die A-AG eine Gewinnausschüttung i. H. von 1,25 € je dividendenberechtigter Namensaktie vorgenommen. Die Auszahlung der Dividenden – abzüglich der Kapitalertragsteuer – erfolgte am 12. 6. 2002, die Anmeldung und Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die A-AG am 15. 7. 2002. Auf die Dividenden der Kl. entfiel Kapitalertragsteuer i. H. von 126 878 € zzgl. Solidaritätszuschlag i. H. von 6 978,29 €.

Mit Antrag vom 28. 8. 2002 beantragte die Kl. beim damaligen Bundesamt für Finanzen (BfF) die Erstattung der deutschen Abzugssteuern vom Kapitalertrag nach dem DBA-Schweiz vom 11. 8. 1971. Gemäß dem Bescheid des BfF vom 28. 8. 2003 über die Freistellung und Erstattung von deutschen Abzugsteuern vom Kapitalertrag nach § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. dem DBA-Schweiz wurden der Kl. Kapitalertragsteuer i. H. von 31 719,50 € sowie Solidaritätszuschlag i. H. von 6 978,29 € erstattet.

Auf den Einspruch der Kl. hin teilte das BfF mit, für den Differenzbetrag i. H. von 95 158,50 € Kapitalertragsteuer sei das Betriebsstättenfinanzamt der A-AG zuständig. Eine Einspruchsentscheidung erging bisher nicht.

Die Kl. beantragte beim beklagten FA die Erstattung der restlichen, seitens der A-AG einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer i. H. von 95 158,50 €. Zwar erstreckte sich die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Kl. gemäß §§ 2 Nr. 1, 7 Abs. 2, 8 Abs. 1 KStG, §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 49 Abs. 1 Nr. 5a, 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG abstrakt auch auf Dividenden, die nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Gleichwohl müssten diese Dividendenbezüge wegen § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der Kl. „außer Ansatz“ bleiben. Daraus folge, dass die Kl. die Dividenden für steuerliche Zwecke tatbestandlich nicht erziele. Da keine Einkünfte aus Dividenden erzielt würden, greife auch die Abgeltungswirkung des § 32 Abs. 1 KStG nicht ein. Ohne materiell-rechtlichen Steueranspruch der BRD seien die Kapitalertragsteuern ohne rechtlichen Grund gezahlt worden, so dass ein Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO bestehe.

Der Erstattungsantrag wurde vom FA abgelehnt. § 8b Abs. 1 KStG sei bei der Anwendung des § 32 Abs. 1 KStG unbeachtlich. Die Körperschaftsteuer sei somit durch den Steuerabzug abgegolten; eine Erstattung der Kapitalertragsteuer komme daher nicht in Betracht.

Hiergegen richtete sich die Sprungklage vom 14. 12. 2004. Das FA stimmte der Sprungklage nicht zu und wies den Einspruch in der Einspruchsentscheidung vom 21. 12. 2005 als unbegründet zurück. Die Kapitalertragsteuer sei nicht ohne rechtlichen Grund gezahlt worden. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG setze Einkünfte voraus. Wenn § 8b Abs. 1 KStG Bezüge i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz lasse, so setze dies voraus, dass solche Einkünfte tatsächlich vorhanden seien, die dann bei der Einkünfteermittlung außer

RECHTSPRECHUNG

Ansatz gelassen werden könnten. Im Übrigen bestimme § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG ausdrücklich, dass der Kapitalertragsteuerabzug ungeachtet des § 8b KStG vorzunehmen sei.

Dagegen richtet sich die Klage. Die Klagebegründung wurde im Termin zur mündlichen Verhandlung vom 18. 6. 2007 um den Einwand erweitert, die Kapitalertragsteuer auf deutsche Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften sei europarechtswidrig.

Die Kl. beantragt, den Beklagten zu verpflichten, unter Aufhebung des Bescheides vom 11. 11. 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. 12. 2005 einen Erstattungsbescheid nach § 37 Abs. 2 AO i. H. von 95 158,50 € zu erlassen, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt, die Klage abzuweisen.

Aus den Gründen:

Die Klage ist nicht begründet.

Die deutsche Rechtslage ...

1. a) Gemäß § 37 Abs. 2 AO hat, falls eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden ist, derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezählten Betrags.

b) Im Streitfall wurde die Kapitalertragsteuer nicht ohne rechtlichen Grund bezahlt. Nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG wird Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Dividenden) erhoben, und zwar gemäß § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG ungeachtet des § 8b KStG. Schon deswegen ist der Argumentation der Kl., sie erziele wegen § 8b Abs. 1 KStG tatbestandlich keine Einkünfte, nicht zu folgen (ebenso *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG/EStG, Stuttgart, 2007, § 8b KStG, Rn. 12).

c) Dessen ungeachtet steht die Interpretation der Kl. bereits mit dem Wortlaut des § 8b KStG nicht in Einklang. Demnach bleiben Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Entgegen der Auffassung der Kl. handelt es sich somit nicht um eine Steuerbefreiungsnorm, da die entsprechenden Bezüge nicht als „steuerfrei“ bezeichnet werden; vielmehr eliminiert § 8b KStG lediglich Einnahmen aus dem steuerpflichtigen Einkommen. Die Kapitalertragsteuer knüpft aber nicht an das Einkommen an. § 8b KStG kann auch deshalb keine Auswirkungen auf die Kapitalertragsteuer haben (ebenso *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG/UmwStG, Freiburg 1978 ff., § 8b Rz. 29).

... ist nicht europarechtswidrig

2. Die Vorschriften über die Kapitalertragsteuer auf deutsche Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften sind nach Auffassung des Senats nicht europarechtswidrig.

a) Gemäß Art. 56 Art. 1 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Art. 56 EGV berührt allerdings gemäß Art. 58 Abs. 1a) EG nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Diese Maßnahmen dürfen nach Art. 58 Abs. 3 EGV weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen.

Das aber ist nach der ständigen Spruchpraxis des EuGH nur dann der Fall, wenn die steuerrechtlichen Unterscheidungen auf Situationen angewandt werden, die nicht objektiv vergleichbar sind oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die Kohärenz der Steuerregelung, gerechtfertigt sind, wobei die Rechtfertigung von Behinderungen für den freien Kapital-

verkehr letztlich denselben Regeln unterworfen wird wie die Beschränkung anderer gemeinschaftsvertraglich verbürgter Grundfreiheiten (BFH v. 9. 8. 2006, I R 95/05, BStBl II 2007, 279, 283, IStR 2006, 864 mit Nachweisen aus der EuGH-Rspr.).

b) Im Streitfall wird zwar die Freiheit der Kl., sich an der A-AG zu beteiligen, durch die Vorschriften der §§ 43 ff. EStG beschränkt. Diese Beschränkung ist aber von Art. 58 Abs. 1a) EG gedeckt.

Das Steuerabzugsverfahren (und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung) stellen nämlich ein legitimes und geeignetes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben (EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio, Konzertproduktionen GmbH*, BStBl II 2007, 352, IStR 2006, 743, Rn. 36). Der Steuerabzug stellt ein verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaats dar (EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, a. a. O., Rn. 37; im Ergebnis ebenso *Mueller*, IStR 2002, 109, 113).

Eine willkürliche Diskriminierung gemäß Art. 58 Abs. 3 EG vermag der Senat nicht zu erkennen. Willkürlich ist diejenige Diskriminierung, die sich nicht auf anerkanntswerte sachliche Erfordernisse stützen kann und daher nicht objektiv gerechtfertigt ist (*Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf*, Art. 58 EG Rn. 49). Diese Voraussetzungen sind nach dem oben Gesagten nicht erfüllt.

Zuständigkeit des BuZSt

c) Soweit die Abgeltungswirkung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG als gemeinschaftsrechtswidrig beurteilt und aus diesen oder anderen Gründen eine analoge Anwendung des § 43b EStG (*Frotscher*, a. a. O., § 8b Rz. 29c) bzw. des § 50d Abs. 1 EStG (*Eckert*, IStR 2003, 406) befürwortet wird, führt dies zur Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt).

3. Soweit die Kl. im Einspruchsverfahren (nicht mehr im Klageverfahren) auf Art. 25 Abs. 1 DBA-Schweiz Bezug genommen hat, wird gemäß § 105 Abs. 5 FGO auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 21. 12. 2005 verwiesen.

Anmerkung: Steuer-Pingpong!

Bei dem vorstehend abgedruckten Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18. 6. 2007, 6 K 31/06 handelt es sich um eine der ersten veröffentlichten Entscheidungen zu zwei zentralen Problemen des deutschen internationalen Steuerrechts. Die erste Frage ist materiellrechtlicher Art: Wie sollen – seit Einführung der Beteiligungsertragsbefreiung in § 8b Abs. 1 KStG – an ausländische Körperschaften fließende Dividenden besteuert werden? Die zweite Frage ist verfahrensrechtlicher Art: Wie können Steuerausländer ihre im europäischen Gemeinschaftsrecht begründeten Rechte effektiv geltend machen?

Die Beteiligungsertragsbefreiung, die eine doppelte Belastung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaftsteuer vermeiden soll, wird ausländischen Körperschaften beim Bezug inländischer Dividenden nicht gewährt. Die Dividenden unterliegen einem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug i. H. von 20 % (welcher sogar den allgemeinen inländischen Körperschaftsteuersatz von 15 % übersteigt). Ein innerer Grund hierfür ist schwerlich erkennbar. Die fehlende Möglichkeit, bei Weiterausschüttung durch die ausländische Körperschaft deutsche Kapitalertragsteuer zu erheben, kann jedenfalls nicht als überzeugender Grund angeführt werden. Denn die in einer inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Körperschaft originär erzielten Gewinne sowie die in ihr nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit vereinnahmten Beteiligungserträge unterliegen bei (Weiter-)Ausschüttung durch die ausländische Körperschaft ebenfalls nicht der deutschen Kapitalertragsteuer.

RECHTSPRECHUNG

Seit den EuGH-Urteilen in den Rechtssachen *Denkavit* und *Amurta* (v. 14. 12. 2006, C-170/05, IStR 2007, 62 und v. 8. 11. 2007, C-379/05, IStR 2007, 853) steht es außer Zweifel, dass die benachteiligte Besteuerung von ins EU-/EWR-Ausland fließenden Dividenden gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. So verwundert es nicht, dass die EU-Kommission gegen Deutschland wegen dieses abgeltenden Kapitalertragsteuerabzugs auf solche Dividenden ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hat (Pressemitteilung der Kommission v. 23. 7. 2007, IP/07/1152). Schon eher verwundert es, dass in dem kürzlich veröffentlichten Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) zwar eine Reihe gemeinschaftsrechtlich veranlasseter Gesetzesänderungen vorgesehen werden, sich jedoch keine Vorschläge zur Beseitigung der gemeinschaftsrechtswidrigen Dividendenbesteuerung finden. Nicht auszuschließen ist indessen, dass insoweit noch nachgelegt wird: So will das BMF laut Presseberichten (FAZ v. 8. 5. 2008, S. 11) die Beteiligungsertragsbefreiung für körperschaftsteuerpflichtige Streubesitzer auch in Inlandsfällen streichen, um so die gemeinschaftsrechtswidrige Diskriminierung zu beseitigen. Es ist zu hoffen, dass der Gesetzgeber sich dieser Wiedereinführung der klassischen körperschaftsteuerlichen Doppelbesteuerung widersetzt.

Ob sich allerdings auch Drittstaatsgesellschaften wie die Klägerin des Besprechungsurteils ohne jede Einschränkung auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen und so in den vollen Genuss der Beteiligungsertragsbefreiung kommen können, ist eine andere Frage. Hierzu wird man die weitere Rechtsprechung des EuGH zur Auswirkung der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsfällen abwarten müssen.

Neben diesen materiellrechtlichen Aspekten beansprucht das Besprechungsurteil auch deswegen hohes Interesse, weil es die Aufmerksamkeit in überaus plastischer Weise auf das immer drängendere Problem lenkt, in welchem Verfahren Steuerausländer ihre tatsächlichen oder vermeintlichen gemeinschaftsrechtlich begründeten Rechte geltend machen können. Sowohl der innerstaatliche Grundsatz der Rechtsklarheit als auch der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz des *effet utile* gebieten es, die Geltendmachung gemeinschaftsrechtlich begründeter Rechte nicht über Gebühr zu erschweren und gegenüber rein inländischen Sachverhalten zu benachteiligen. Für den von der Klägerin geltend gemachten gemeinschaftsrechtlich begründeten Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer gibt es weder ein gesetzlich ausdrücklich vorgesehenes Verfahren noch eine eindeutige Zuständigkeit einer deutschen Finanzbehörde. Das von der Klägerin – möglicherweise in Analogie § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG – für zuständig gehaltene Bundeszentralamt für Steuern (BZSt, früher BfF) hat die Klägerin offenbar explizit an das für die ausschüttende Kapitalgesellschaft zuständige Betriebsstättenfinanzamt verwiesen. Nachdem besagtes Finanzamt in der Sache entschieden und die begehrte Erstattung nur aus Gründen des materiellen Rechts durch Bescheid und bestätigende Einspruchsentscheidung abgelehnt hatte, hält das FG Baden-Württemberg das Betriebsstättenfinanzamt für

gemeinschaftsrechtliche Ansprüche nun wieder für unzuständig und – sofern gewisse Analogien befürwortet werden (sub 2.c)) – lediglich das BZSt für zuständig.

Das verfahrensrechtliche „Steuer-Pingpong“ ist insofern leider keineswegs untypisch. Die Situation erinnert in gewisser Weise an den Fall *Gerritse*. Nachdem das FG Berlin im Klageverfahren gegen die abgelehnte Antragsveranlagung den EuGH angerufen und Herr Gerritse dort in der Sache bekanntlich Recht bekommen hatte (EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, IStR 2003, 458), hob der BFH auf die Revision des Finanzamts hin die Vorentscheidung auf und wies die Klage endgültig mit der Begründung ab, dass Herrn Gerritse lediglich ein Erstattungsverfahren beim BfF analog § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG, jedoch kein Anspruch auf Veranlagung zustehe (BFH v. 10. 1. 2007, I R 87/03, IStR 2007, 405; hierzu kritisch *Lüdicke*, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, S. 25/33). Selbst das BMF scheint in diesem Punkt anderer Auffassung zu sein, schlägt es doch im Referentenentwurf des JStG 2009 gerade für Steuerpflichtige wie Herrn Gerritse ein Veranlagungswahlrecht vor (§ 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG-E).

Der hier skizzierte verfahrensrechtliche Zustand ist rechtsstaatlich unhaltbar. Wenn der Fiskus schon gemeinschaftsrechtlich kaum bezweifelbare Erstattungsansprüche erst nach Beschreiten des Rechtswegs anzuerkennen bereit ist, so gebieten das Rechtsstaatsprinzip und der Grundsatz des *effet utile* zumindest, für die Klärung dieser Ansprüche ein geeignetes und identifizierbares Verfahren zur Verfügung zu stellen. Wenn es insoweit an einer klaren Verfahrensregelung fehlt, geht es jedenfalls nicht an, dem rechtsuchenden Steuerpflichtigen nachträglich vorzuwerfen, er habe aus mehreren – möglicherweise – analog in Betracht kommenden Verfahren das falsche ausgewählt.

Dem Vernehmen nach soll die Finanzverwaltung in einem internen Beschluss (warum wird dies nicht veröffentlicht?) festgelegt haben, dass für Erstattungsansprüche ausländischer Dividendenbezieher das *jeweilige* Betriebsstättenfinanzamt der ausschüttenden Gesellschaft zuständig sein soll. Das widerspricht der oben dargestellten Tendenz der Rechtsprechung. Im Übrigen: Sofern ein Steuerausländer in einem Jahr mehrere Ausschüttungen von verschiedenen deutschen Kapitalgesellschaften bezogen hat, müsste er danach – anders als ein inländischer Dividendenempfänger – bei mehreren Finanzämtern entsprechende Anträge stellen. Es liegt auf der Hand, dass dies mit dem gemeinschaftsrechtlichen Äquivalenzgrundsatz nicht vereinbar ist.

Die Revisionsentscheidung des BFH darf mit Spannung erwartet werden. Sie könnte so oder so eine Vorlage an den EuGH erfordern: Entweder zur Klärung der Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die schweizerische Klägerin oder aber zur Klärung der Frage, wie viel verfahrensrechtliche Unklarheit das Gemeinschaftsrecht noch zulässt.

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke und Caroline Wunderlich, LL.M.,
beide PricewaterhouseCoopers, Hamburg