

## Quellensteuererhebung auf Streudividenden zwischen Kapitalgesellschaften verstößt gegen EU/EWR-Recht

**Der EuGH hat die deutsche Regelung zur Erhebung von Kapitalertragsteuern bei Dividenden an andere EU/EWR-Kapitalgesellschaften für unvereinbar mit der RL 2003/123/EG vom 22.12.2003 (Mutter-Tochter-Richtlinie) erklärt. Die Entscheidung betrifft die Konstellation, bei der eine Kapitalgesellschaft in Deutschland Dividenden an eine in einem anderen EU/EWR-Staat ansässige Kapitalgesellschaft ausschüttet, die – ab dem 1.1.2009 – eine Beteiligung von unter 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft hält. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer wird gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht erstattet, während bei inländischen Kapitalgesellschaften die Dividenden gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei bleiben und die Kapitalertragsteuer gem. § 3 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 EStG angerechnet oder erstattet wird. Diese Regelungen verstoßen nach Auffassung des EuGH gegen Art. 56 EG und Art. 40 des EWR-Abkommens.**

EuGH, Urt. v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09

EG-RL 90/435 Art. 1, Art. 3 Abs. 1 Buchst. a; RL 2003/123/EG; EGV Art. 56

Die EU-Kommission hatte mit Mahnschreiben vom 12.10.2005 die Bundesrepublik Deutschland darauf hingewiesen, dass sie Bedenken gegen die unterschiedliche Regelung des Kapitalertragsteuerabzugs für inländische und für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Kapitalgesellschaften habe. Bei Gesellschaften, die keine Beteiligung i.H.v. Art. 3 Abs. 1 RL 90/435 in der geänderten Fassung der RL 2003/123/EG vom 22.12.2003 haben – in 2005 noch 20 %, ab dem 1.1.2009 10 % - werden nach Auffassung der Kommission die inländischen Gesellschaften begünstigt. Die deutsche Bundesregierung antwortete der Kommission hierauf mit ihrer Mitteilung vom 21.12.2005. Dessen ungeachtet richtete die Kommission an Deutschland eine weitere Stellungnahme mit der Aufforderung, die deutschen Steuervorschriften bis zum 30.4.2008 in der Weise zu ändern, dass dadurch eine Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Gesellschaften gewährleistet würde. Nachdem Deutschland innerhalb der gesetzten Frist zwar die Absicht bekundet hatte, entsprechend der Stellungnahme der Kommission zu handeln, die entsprechenden Gesetzesänderungen aber nicht erfolgt waren, erhob die Kommission Klage gegen Deutschland vor dem EuGH.

Der EuGH entsprach dem Antrag der Kommission und verurteilte Deutschland.

**Vergleich der wirtschaftlichen Belastung:** Der EuGH vergleicht die Belastung, die eine ausländische Kapitalgesellschaft auf die von einer deutschen Tochtergesellschaft bezogenen Dividenden tragen muss, mit der Belastung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf diese Dividenden. Bei diesem Vergleich lässt das Gericht die Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen, die Deutschland mit den anderen EU-/EWR-Staaten abgeschlossen hat, außer Betracht. Die in den Abkommen vorgesehene Herabsetzung des Quellensteuersatzes entspricht nicht der vollen Anrechnung/Erstattung bei deutschen Muttergesellschaften. Es bleibt noch eine Quellensteuerbelastung übrig, die eine vergleichbare deutsche Kapitalgesellschaft nicht zu tragen hat. Auch die in den DBA mit den anderen Staaten vereinbarte Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die Körperschaftsteuer im Ansässigkeitsstaat hat nicht die gleiche Wirkung wie die völlige Freistellung.

Die von Deutschland vorgetragene weitere Begründung, dass die ausländischen Kapitalgesellschaften auf die Dividenden keine Gewerbesteuer zu entrichten haben, sieht das Gericht nicht als vergleichbare Position für die Freistellung deutscher Kapitalgesellschaften an. Die ausländischen Kapitalgesellschaften betreiben kein Gewerbe in Deutschland und unterliegen daher nicht der Gewerbesteuer. Der Vergleich der Steuerbelastung für Dividenden an inländische und ausländische Kapitalgesellschaften in einem anderen EU-/EWR-Staat zeigt nach Auffassung des EuGH, dass eine Ungleichbehandlung vorliegt, die den Kapitalverkehr einschränkt und infolgedessen nach Art. 56 EG verboten ist.

**Keine Rechtfertigungsgründe für die Einschränkung des Kapitalverkehrs:** Das Gericht untersucht dann, ob es zwingende Gründe des Allgemeininteresses gibt, die eine Beschränkung des Kapitalverkehrs durch Deutschland rechtfertigen. Deutschland führt hierzu unter Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung (EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08, Glaxo Wellcome, BFH/NV 2009, 1941) aus, dass eine ausgewogene Aufteilung des Besteuerungs-

rechts zwischen den betroffenen Mitgliedsstaaten auch eine Besteuerung der Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften in Deutschland erfordere.

Dies sieht der EuGH aber nicht als Rechtfertigung für die Besteuerung an, denn die Ungleichheit rührt aus der Entscheidung Deutschlands her, die Empfänger der Dividenden in Deutschland von der Körperschaftsteuer freizustellen. Auch der Hinweis auf die Steuerpflicht von Anteilseignern bei Weiterausschüttung der Dividenden und damit ein Steuernachteil, der den Vorteil der Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgleicht, überzeugte den EuGH nicht. Diese Begründung rechtfertigt nach seiner Auffassung den Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nicht.

**Verstoß gegen Art. 40 EWR-Abkommen:** Der EuGH hat auf Antrag der Kommission in dem vorliegenden Urteil auch entschieden, dass die deutsche Freistellung für Dividenden an deutsche Kapitalgesellschaften gegen das EWR-Abkommen verstößt. Daher können sich auch dividendenbeziehende Kapitalgesellschaften in Island und Norwegen auf dies Urteil berufen.

**Beraterhinweis:** Aufgrund dieses Urteils steht fest, dass die für Kapitalgesellschaften in EU-/EWR-Staaten einbehaltene Kapitalertragsteuer unrechtmäßig erhoben wurde. Soweit nach den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Erstattungen vorgenommen wurden, verbleibt noch eine Quellensteuer von 10 bzw. 15 %. Bei der Durchsetzung von möglichen Erstattungsansprüchen wegen des vorgenommenen Steuerabzugs in der Vergangenheit muss allerdings das deutsche formelle Steuerrecht beachtet werden. Unproblematisch sind daher die Fälle, in denen die Steueranmeldung gem. § 168 Satz 1 AO noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. In anderen Fällen sollte eine Erstattung auf § 130 Abs. 1 AO gestützt werden und unter Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 30.6.2011 (EuGH v. 30.6.2011 - Rs. C-262/09, StBW 2011, 679) im Hinblick auf den Effektivitätsgrundsatz die Änderung auch nach Eintritt der Festsetzungsverjährung beantragt werden.

*WP/StB Jürgen Dräger, Hamburg*

**Service:** EuGH, Urt. v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09

**Bericht zu:** EuGH, Urt. v. 30.6.2011 - Rs. C-262/09, (Anrechnung und Erstattung ausländischer KSt),  
StBW 2011, 679