

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

Aus der Rechtsprechung des EuGH

Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs Manninen

ÖStZ 2005/
59, S. 26

In der das finnische Anrechnungssystem betreffenden Rs Manninen¹⁾ hat der EuGH im Ergebnis die Ansicht der Kommission bestätigt, wonach es der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, wenn ein Anrechnungssystem nicht auch auf Dividendeneinkünfte aus anderen Mitgliedstaaten erstreckt wird²⁾, zugleich aber auch klargestellt, dass die Kapitalverkehrsfreiheit lediglich eine Anrechnung der tatsächlich entrichteten ausländischen KSt auf die Steuerschuld des Investors erfordert³⁾. Vor dem Hintergrund der restriktiven Rsp und den eine Neuorientierung fordernden Schlussanträgen⁴⁾ waren die Ausführungen des EuGH zur Anwendung der Kohärenzrechtfertigung bei einem Anrechnungssystem bereits mit Spannung erwartet worden. Im Folgenden sollen einige Aussagen des Manninen-Urteils vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung einer kurzen Analyse unterzogen werden.

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

1. Steuerliche Kohärenz bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen?

a. Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems erfreut sich bei den europäischen Finanzverwaltungen großer Beliebtheit, obwohl er nach seiner Einführung durch den EuGH in den Rs Bachmann⁵⁾ und Kommission/Belgien⁶⁾ kein einziges Mal die Rechtfertigung einer Diskriminierung zur Folge hatte. Mehrfach verweist der EuGH in seinem Urteil in der Rs Manninen hins der Kohärenz auch auf diese grundlegenden Urteile. Dort erblickte der EuGH den die Kohärenz eines Steuersystems begründenden unmittelbaren Zusammenhang zwischen Steuervorteil und Steuer nachteil darin, dass in Belgien die Nichtabzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen mit der innerstaatlichen Steuerfreiheit der Versicherungsleistungen einherging. Darin unterscheidet sich auch Bachmann auf tatbestandlicher Ebene zB vom Urteil in der Rs Danner, wo dieser unmittelbare Zusammenhang zwischen der (verweigerten) Abzugsfähigkeit der Versicherungsbeiträge und der Besteuerung der vom ausländischen Versicherer gezahlten Renten nicht bestand⁷⁾: Im finnischen

Steuersystem wurden nämlich die Renten, die von den ausländischen Einrichtungen an in Finnland ansässige Personen gezahlt werden, unabhängig davon besteuert, ob die für den Aufbau solcher Renten gezahlten Versicherungsbeiträge abzugsfähig waren. Blicke daher Herr Danner in Finnland wohnen, unterlägen die ihm von ausländischen Versicherern gezahlten Renten der ESt in Finnland, obwohl er nicht das Recht gehabt hätte, die an diese Versorgungseinrichtungen gezahlten Beiträge abzuziehen. Der EuGH führte in der Rs Bachmann aber weiter aus, dass die Kohärenz der Steuerregelung voraussetze, dass Belgien, „wäre es verpflichtet, den Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Lebensversicherungsbeiträge zuzulassen, die von den Versicherern zu zahlenden Beiträge besteuern könnte“⁸⁾. Diese Aussage bestätigte der EuGH erneut in der Rs Manninen, wonach die Kohärenz des Steuersystems voraussetzt, „dass die belgischen Steuerbehörden, wenn sie die Abziehbarkeit der Lebensversicherungsbeiträge von den steuerbaren Einkünften zuzulassen hatten, die Gewissheit besitzen mussten, dass das von den Versicherungsgesellschaften bei Ablauf des Vertrages ausgezahlte Kapital später tatsächlich besteuert werden würde“. Vor diesem Hintergrund habe der Gerichtshof damals ausgeführt, dass es keine weniger beschränkenden Maßnahmen als die in den mit den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien abgeschlossenen Rechtssachen in Rede stehenden gab, die geeignet gewesen wären, die Kohärenz des betreffenden Steuersystems zu wahren⁹⁾.

b. Obwohl es zwar Sache des jeweiligen Mitgliedstaates ist, ein kohärentes Steuersystem zu gestalten¹⁰⁾, ist dennoch

*) 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) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Petri Manninen; dazu G. Kofler, Manninen: Kapitalverkehrsfreiheit verpflichtet zur grenzüberschreitenden Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, ÖStZ 2004/1081.

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

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

4) GA Kokott 18. 3. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 49 ff.

5) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, Bachmann.

6) EuGH 28. 1. 1992, C-300/90, Slg 1992, I-305, Kommission/Belgien.

7) EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 37 f.

8) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, Bachmann – Tz 23; EuGH 28. 1. 1992, C-300/90, Slg 1992, I-305, Kommission/Belgien – Tz 16.

9) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 47.

10) Siehe EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, Bachmann – Tz 23.

fraglich, ob das Aufrechterhalten des Bachmann-Urteils auch in der jüngeren Rsp über ein Lippenbekenntnis hinausgeht und der EuGH auch heute zB noch bereit wäre, ein duales System der Abzugsfähigkeit in Abhängigkeit von der Ansässigkeit des Dienstleistungsanbieters (Versicherers) und damit eine Marktsegmentierung hinzunehmen, selbst wenn eine Bachmann-Verknüpfung zwischen Steuerpflicht und Abzugsfähigkeit bestünde. In der Literatur wird jedenfalls heftige Kritik an der Bachmann-Entscheidung geübt und bezweifelt, ob dieses Urteil noch *good law* sei. Insb die vom EuGH in Bachmann unterstellte Proportionalität wird kritisch hinterfragt, zumal es für Belgien innerstaatlich ein Leichtes gewesen wäre, den Abzug von Versicherungsbeiträgen sofort zu gewähren und zB erst für jenen Zeitpunkt, in dem eine Besteuerung tatsächlich nicht mehr möglich ist, eine Rückerfassung vorzusehen¹¹⁾. Ein solches System wäre jedenfalls weniger beschränkend als ein sofortiges Abzugsverbot¹²⁾. Es steht nämlich außer Zweifel, dass Belgien (innerstaatlich) die „von den Versicherern zu zahlenden Beiträge besteuern könnte“.

c. Freilich könnte ein solches Besteuerungsrecht durch ein DBA ausgeschlossen sein, wenn der Steuerpflichtige vor Anfallen der Versicherungsleistungen in einen DBA-Partnerstaat verzieht und diesem das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Unterstellt man, dass sich der EuGH in den Rs Bachmann und Kommission/Belgien von dieser Überlegung hat leiten lassen, zumal die spätere Besteuerung der Versicherungsleistungen nach einem – vom EuGH für wahrscheinlich gehaltenen – Rückzug des Versicherten von Belgien nach Deutschland dem belgischen Staat nicht mehr möglich gewesen wäre¹³⁾, hätte der EuGH allerdings verkannt, dass dies lediglich eine Folge der dem OECD-MA folgenden belgischen DBA ist. Danach wird das Besteuerungsrecht an den Rentenleistungen oder sonstigen Versicherungsleistungen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Rentenempfängers zugewiesen (Art 18, 21 OECD-MA), und zwar unabhängig davon, wo die leistende Versicherungsgesellschaft ansässig ist¹⁴⁾; die Besteuerung durch den späteren Wohnsitzstaat ist wiederum davon unabhängig, ob ein Beitragsabzug in Belgien gewährt wurde¹⁵⁾. Durch die abkommensrechtliche Zuweisung ist also der Zusammenhang zwischen Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien und der späteren Besteuerung der Versicherungsleistungen durchbrochen. Dies hat der EuGH auch in der Rs Wielockx¹⁶⁾ anerkannt: Ist nämlich ein DBA nach dem OECD-MA gestaltet, be-

steuert ein Staat alle Renten, die in seinem Gebiet ansässige Personen beziehen, unabhängig davon, in welchem Staat die Beiträge gezahlt wurden; umgekehrt verzichtet er aber auch darauf, die im Ausland bezogenen Renten der Besteuerung zu unterwerfen, auch wenn sie auf Beiträgen beruhen, die in seinem Gebiet bezahlt wurden und deshalb abzugsfähig waren. Es wird daher die steuerliche Kohärenz „nicht auf der Ebene der Einzelperson, durch eine strenge Wechselbeziehung zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Renten, hergestellt, sondern auf anderer Ebene, nämlich die der Gegenseitigkeit der in den Vertragsstaaten anwendbaren Vorschriften verlagert“¹⁷⁾. Dem Verlust an Besteuerungspotenzial steht damit ein entsprechender Ausgleich an anderer Stelle gegenüber, wodurch in Summe die Kohärenz des Steuersystems auf abkommensrechtlicher Ebene gesichert ist¹⁸⁾.

d. Unabhängig von der Diskussion um die heutige Relevanz des Bachmann-Urteils ist jedenfalls festzustellen, dass der EuGH in seiner jüngeren Rsp den Kohärenzgedanken zunehmend restriktiveren Voraussetzungen unterworfen und auch seit den Rs Bachmann und Kommission/Belgien stets entschieden hat, dass die betreffenden nationalen Vorschriften nicht durch die steuerliche Kohärenz gerechtfertigt werden konnten¹⁹⁾, was in der Literatur bisweilen schon als weitgehendes Ende des Kohärenzarguments gewertet wird²⁰⁾. In mittlerweile stRsp wird ein „unmittelbarer Zusammenhang“ („direct link“) zwischen Steuervorteil und Steuernachteil gefordert: Stehen einem steuerlichen Nachteil nämlich bloß anderweitige Steuervorteile gegenüber, ist ein Rückgriff auf die Kohärenz nicht möglich²¹⁾. Die Kohärenz kann aber auch dann nicht geltend gemacht werden, wenn es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung

11) Diese Rückerfassung müsste dabei natürlich wiederum europarechtskonform ausgestaltet sein, wobei die Rsp des EuGH zur Wegzugsbesteuerung hier sicherlich als Leitlinie herangezogen werden könnte; dazu G. Koffler, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, ÖStZ 2004/483, 195 (195 ff mwN).

12) Dazu Wattel, Red Herrings in Direct Tax Cases before the ECJ, LIEI 2004, 81 (92); siehe aber auch EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X und Y – Tz 58 f.

13) Siehe etwa EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X und Y – Tz 58.

14) Siehe auch Thömmes, Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht, in Schön (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 795 (826 ff); Knobbe-Keuk, Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions – Ban and Justification, EC Tax Rev 1994, 74 (80); siehe auch G. Koffler, Ramstedt: Benachteiligung von Beitragszahlungen an ausländische Rentenversicherer ist nicht mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar! ÖStZ 2003/874, 404 (406 f).

15) Ausf dazu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 445 ff.

16) EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx.

17) EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 24; krit Wattel, Red Herrings in Direct Tax Cases before the ECJ, LIEI 2004, 81 (90 f).

18) Siehe auch EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 57; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 41; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X und Y – Tz 53 ff; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-0000, Weidert und Paulus – Tz 25; krit Englisch, Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends, ET 2004, 355 (357 f)..

19) EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I-3955, Svensson und Gustavsson – Tz 15 ff; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 59; EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 29; EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, Eurowings – Tz 41 f; EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, Bent Vestergaard – Tz 24; EuGH 13. 4. 2000, Rs C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 40; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 58; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft and Hoechst – Tz 69; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 33 ff; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, Lankhorst-Hohorst – Tz 42; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 109; EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Slg 2003, I-0000, Ramstedt – Tz 35; EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-0000, Bosal – Tz 31 f; EuGH 13. 11. 2003, C-209/01, Slg 2003, I-0000, Schilling – Tz 44; EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, ECR 2004, I-0000, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 61 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-0000, Wallentin – Tz 21; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-0000, Weidert und Paulus – Tz 22 ff; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 36.

20) Siehe zB Tumpel, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 321 (326 mwN), wonach dem Kohärenzargument „keine große Bedeutung mehr zukommen“ dürfte.

21) Vgl in diesem Sinne EuGH 28. 1. 1986, Rs 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich („avoir fiscal“) – Tz 21; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 53; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 54; EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, Eurowings – Tz 44; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 61; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 97.

verschiedener Steuerpflichtiger (zB Mutter- und Tochtergesellschaften) geht²²⁾.

e. Innerhalb dieser Urteile zur Kohärenz ist den Rs Eurowings, Baars, Verkooijen, Lenz²³⁾ und Manninen gemeinsam, dass die jeweiligen nationalen Steuerregeln das Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung verfolgten, dies allerdings auf das Aufeinandertreffen zweier nationaler Steuern beschränkt wurde. Im Ergebnis hat der EuGH aber jeweils festgestellt, dass entweder kein unmittelbarer Zusammenhang bestand²⁴⁾ oder die betreffende steuerliche Unterscheidung nicht dem geltend gemachten Ziel der Regelung entsprach²⁵⁾. Entsprechend der bisherigen Rsp des EuGH in den Rs Baars, Verkooijen und Bosal²⁶⁾ sind die Kommission²⁷⁾ und die hA in der Literatur²⁸⁾ betreffend die finnische Rs Manninen auch eher davon ausgegangen, dass das Kohärenzargument im Hinblick auf die Anrechnungsmethode bereits auf Ebene des unmittelbaren Zusammenhangs scheitern würde. Es wurde argumentiert, dass der Steuervorteil dem Anteilshaber im finnischen System nämlich deshalb versagt wird, weil Finnland die ausschüttende schwedische Gesellschaft nicht besteuern kann – der Steuervorteil (Anrechnung) und der Steuernachteil (Besteuerung der Gesellschaft) betreffen also sowohl zwei unterschiedliche Steuerpflichtige als auch zwei unterschiedliche Steuern (ESt und KSt). Allerdings ist der Zusammenhang zwischen den beiden Besteuerungsebenen in einem Anrechnungssystem wesentlich enger als in den bisher vom EuGH entschiedenen Fällen²⁹⁾. Vor diesem Hintergrund hatte die Generalanwältin die Frage aufgeworfen, ob die Kriterien „derselben Steuerart“ und „desselben Steuerpflichtigen“ zwingend und kumulativ vorliegen müssen oder es sich dabei lediglich um starke Indizien für einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen steuerlichem Vor- und Nachteil handelt³⁰⁾. Im Ergebnis ging sie von letzterer Sichtweise aus und bejahte auch den erforderlichen Zusammenhang zwischen Steuervorteil und Steuernachteil aufgrund des engen Konnexes beider Besteuerungsebenen in einem Anrechnungssystem³¹⁾.

22) EuGH 13. 4. 2000, Rs C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 40; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 57; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, Lankhorst-Hohorst – Tz 42; EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-0000, Bosal – Tz 30; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 36.

23) EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, Eurowings; EuGH 13. 4. 2000, Rs C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz.

24) EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, Eurowings; EuGH 13. 4. 2000, Rs C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen, EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz.

25) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen; siehe auch die diesbezüglichen Überlegungen in EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 37 f.

26) EuGH 13. 4. 2000, Rs C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 40; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 58; EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-0000, Bosal – Tz 29.

27) Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 16.

28) Siehe zB *Lupo*, Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases, ET 2000, 270 (274); *Liedel/Hintsanen*, Finnish Imputation System under ECJ Scrutiny, ET 2003, 31 (35); vgl auch FG Köln 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580; krit allerdings zB *Wattel*, Red Herrings in Direct Tax Cases before the ECJ, LIEI 2004, 81 (93 f).

29) In diesem Sinne auch Schlussanträge GA Kokott 18. 3. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 64.

30) Schlussanträge GA Kokott 18. 3. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 55.

31) Dazu ausführlich Schlussanträge GA Kokott 18. 3. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 49 ff; siehe dazu auch *Englisch*, Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends, ET 2004, 355 (356 ff).

f. Aus dem Urteil in der Rs Manninen geht allerdings nicht mit letzter Klarheit hervor, ob der EuGH diesbezüglich den Schlussanträgen seiner Generalanwältin argumentativ folgen wollte. Der Gerichtshof hielt dazu lediglich fest: „*Wenn gleich diese Steuerregelung damit auf einem Zusammenhang zwischen der Steuervergünstigung und der Ergänzungssteuer beruht, da danach die in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionären gewährte Steuergutschrift nach Maßgabe der Körperschaftsteuer berechnet wird, die die in diesem Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft auf die von dieser ausgeschütteten Gewinne zu entrichten hat, erscheint eine solche Regelung doch nicht als für die Wahrung der Kohärenz des finnischen Steuersystems erforderlich.*“³²⁾. Liest man das Urteil vor dem Hintergrund der bisherigen Rsp, könnte man den EuGH nämlich – abweichend von den ausführlich begründeten Schlussanträgen – dahin gehend verstehen, dass er die finnische KSt, die aufgrund der Ergänzungssteuer in allen Fällen eine Ausschüttung mit 29 % belastet, lediglich als Vorbelastung der Dividende betrachtet und damit im Ergebnis lediglich von einer Besteuerungsebene – nämlich jener des Aktionärs – ausgeht. Damit geht es letztlich nicht mehr um die KSt-Belastung auf Gesellschaftsebene und die Steuervergünstigung auf Gesellschafterebene, sondern lediglich um den Zusammenhang zwischen der KSt, der somit letztlich ein Quellensteuercharakter beigemessen wird, und der Steuergutschrift beim Aktionär.

g. Allerdings hebelte der EuGH im Ergebnis das Kohärenzargument in der Rs Manninen auf Ebene der Verhältnismäßigkeit zwischen Ungleichbehandlung und Ziel der Regelung aus: Er verwies hierfür auf die bisherige Rsp, wonach ein auf die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung gestütztes Vorbringen an dem mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziel zu messen ist³³⁾. Dieses Ziel – nämlich die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – könne aber auch dadurch erreicht werden, dass die Steuergutschrift auch für Gewinne gewährt wird, die auf diese Weise von schwedischen Gesellschaften an in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Personen ausgeschüttet werden³⁴⁾. Würde diese Steuergutschrift nach Maßgabe der von dieser Gesellschaft in Schweden geschuldeten KSt berechnet werden, würde dies die Kohärenz des finnischen Steuersystems nicht in Frage stellen und den freien Kapitalverkehr weniger beschränken als die in der finnischen Steuerregelung vorgesehene Maßnahme³⁵⁾. Nach stRsp des EuGH liegt es dabei auf der Hand, dass eine bloße Verringerung der Steuereinnahmen in Bezug auf Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten gezahlt werden, nicht zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann³⁶⁾.

32) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 45.

33) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, ECR 2004, I-0000, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 67; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 37.

34) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 48; für eine gegenteilige Argumentation siehe etwa *Englisch*, Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends, ET 2004, 355 (360).

35) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 46; siehe zu den technischen Problemen auch *Lupo*, Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases, ET 2000, 270 (275); Task Force of the Confédération Fiscale Européenne, The Consequences of the Verkooijen Judgment, ET 2002, 241 (246); *Muten*, ECJ Advocate General Issues Opinion on Finland's Imputation System, 33 Tax Notes Int'l 1154 (1157) (Mar. 29, 2004).

36) Siehe nur EuGH 6. 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.

2. Zur Vergleichbarkeit von Situationen

Bei Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit ist zwischen einer nach Art 58 Abs 1 EG erlaubten Ungleichbehandlung und nach Art 58 Abs 3 EG verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden. Erstere liegt nur vor, wenn die unterschiedliche Behandlung entweder objektiv nicht vergleichbare Situationen betrifft oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist³⁷⁾.

a. Hins der Vergleichbarkeit von Situationen hat der EuGH in der Rs Manninen angedeutet, dass die Situationen von inländischen Dividendenbeziehern durchaus nach dem Kapitalanlageort unterschiedlich sein könnten. Der Gerichtshof verwies hier insb auf die Situation, wenn die Steuerregelung des Mitgliedstaats, in dem Kapital angelegt wird, bereits die Gefahr einer Doppelbesteuerung der in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne von Gesellschaften dadurch verhindert, dass sie zB nur die vom betreffenden Unternehmen nicht ausgeschütteten Gewinne der KSt unterwirft³⁸⁾. Dem EuGH schwebte somit offenbar die Situation vor Augen, dass der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft die wirtschaftliche Doppelbesteuerung auch in grenzüberschreitenden Fällen etwa durch die vollständige Abzugsfähigkeit von Dividenden auf Körperschaftsebene beseitigt und es daher zu keiner Doppelbesteuerung kommt.

b. In dieser Argumentation des EuGH wird auch klar, dass der Gerichtshof Anrechnungs- und Schemulensysteme, die beide der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung dienen, nicht unbedingt auf wirtschaftlicher, sondern eher auf technischer Ebene betrachtet. Hatte der EuGH nämlich zum österreichischen Schemulensystem in der Rs Lenz ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Österreich – unabhängig von der Vorbelastung im Ausland – die innerstaatlichen Begünstigungen zur Gänze auch auf ausländische Dividenden auszudehnen hat³⁹⁾, so stellt er in der Rs Manninen eine dem Anrechnungssystem entsprechende integrierte Betrachtungsweise an: Dies zeigt sich einerseits darin, dass der EuGH beim Nichtbestehen der Gefahr einer Doppelbesteuerung die relevante Vergleichbarkeit zu verneinen scheint, und andererseits Finnland lediglich dazu verpflichtet, die tatsächliche ausländische Steuervorbelastung – und nicht etwa den im finnischen Steuerrecht vorgesehenen Satz von 29/71 der Dividende – anzurechnen⁴⁰⁾. Damit fordert

der EuGH offenbar, dass die Doppelbelastung jedenfalls – basierend auf der Vorbelastung der Dividende mit KSt – vermieden wird, unabhängig davon, ob in Finnland oder in einem anderen Mitgliedstaat investiert wird. Ein kurzes Beispiel soll dies illustrieren: Bezieht ein finnischer Aktionär Dividenden aus Finnland (KSt von 29 %) und aus einem anderen Mitgliedstaat (zB KSt von 15 %), so erhält er nach der vom EuGH judizierten Methode in beiden Fällen eine identische Nettodividende, wobei sich die Gesamtsteuerlast im zweiten Fall auf zwei Mitgliedstaaten verteilt:

	Finnische Dividenden	Dividenden aus anderem MS
KSt-Bemessungsgrundlage	100	100
./. KSt (29 %)	(29)	(15)
= Dividende	71	85
+ Steuergutschrift (29/71)	29	15
= Est-Bemessungsgrundlage	100	100
./. Est (29 %)	(29)	(29)
+ Steuergutschrift	29	15
= Est in Finnland	0	14
= Gesamtsteuererlast (Est+KSt)	29	29
= Nettodividende	71	71

3. Der Kern des Territorialitätsprinzips

a. Das schillernde Territorialitätsprinzip tauchte erstmals in der Rs Futura Participations⁴¹⁾ auf. Dort ging es um die Frage, ob es mit der Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG im Einklang steht, dass lediglich die Luxemburgischen Betriebsstättenverluste einer ausländischen Gesellschaft in Luxemburg vorgetragen werden konnten, während eine ähnliche Limitierung der Vortragsfähigkeit für Luxemburgische Gesellschaften nicht bestand. Der systematische Hintergrund bestand darin, dass Luxemburgische Gesellschaften mit ihrem Welteinkommen – unter Anrechnung ausländischer Steuern – besteuert, beschränkt Steuerpflichtige allerdings lediglich mit Gewinnen und Verlusten aus Aktivitäten in Luxemburg erfasst wurden. Darin erblickte der EuGH keine Diskriminierung, sondern hielt kryptisch fest, dass die luxemburgische Regelung „dem steuerlichen Territorialitätsprinzip entspricht“⁴²⁾. Obwohl große Unsicherheit über den konkreten Inhalt dieses Prinzips besteht⁴³⁾, konkretisierte der EuGH in der Rs Bosal die zur Rechtfertigung vorgebrachte Territorialität dahin gehend, dass sich „die Anwendung des Territorialitätsprinzips im Urteil Futura Participations und Singer sich auf die Besteuerung eines einzelnen Steuerpflichtigen bezog, der Tätigkeiten in dem Mitgliedstaat, in dem er seine Hauptniederlassung hatte, sowie – über Zweitniederlassungen – in anderen Mitgliedstaaten ausübte“⁴⁴⁾.

sem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im letztgenannten Mitgliedstaat ergibt.“

41) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, Futura Participations and Singer.

42) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, Futura Participations and Singer – Tz 22.

43) Dazu ausf Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 629 ff.

44) EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-0000, Bosal – Tz 38.

37) Siehe zB 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; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 27; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 29.

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

39) EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-0000, Lenz – Tz 49: „Die Weigerung, den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedstaat dieselben Steuervorteile wie den Beziehern österreichischer Kapitalerträge zu gewähren, lässt sich nicht damit rechtfertigen, dass die Einkünfte der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften dort einem niedrigen Besteuerungsniveau unterliegen.“ Freilich ist – im Vergleich zur Rs Manninen – anzumerken, dass die österreichischen Begünstigungen (25%ige Endbesteuerung bzw Hälfteuersatz) unabhängig davon Anwendung finden, ob und inwieweit auf Körperschaftsebene tatsächlich KSt erhoben wurde; demgegenüber stellt das finnische System durch die Ergänzungssteuer innerstaatlich stets eine 29%ige Vorbelastung der Dividende her, unabhängig von allfälligen Befreiungen der zugrunde liegenden Einkünfte auf Körperschaftsebene.

40) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 54: „Daher muss 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 die-

b. In der Rs Manninen wies der EuGH ebenfalls eine Rechtfertigung des finnischen Anrechnungssystem aufgrund des Territorialitätsprinzips zurück, zumal es um die Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen ging und sich daher aus dem Territorialitätsprinzip nicht ableiten lässt, dass die Anrechnung von im Ausland entrichteten Körperschaftsteuern ausgeschlossen ist⁴⁵). Der EuGH hielt zudem fest, dass das Territorialitätsprinzip keinesfalls die unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Situationen zu rechtfertigen vermag⁴⁶). Dies erklärt auch die unterschiedlichen Ergebnisse in Futura Participations und Bosal: In letzterer Rs bestand unter niederländischem Recht ein Junktim zwischen der Besteuerung der Tochtergesellschaft in den Niederlanden und der Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten der Beteiligung bei der niederländischen Muttergesellschaft⁴⁷) – eine Verknüpfung, die durchaus als Ausprägung eines territorialen Konzepts angesehen werden kann⁴⁸). Der EuGH ließ

sich in Bosal allerdings von dem Gedanken leiten, dass niederländische Muttergesellschaften unabhängig von der Ansässigkeit ihrer Tochtergesellschaften in vergleichbaren Situationen sind⁴⁹).

c. Aus alledem lässt sich mE ableiten, dass der gedankliche Hintergrund des Territorialitätsgrundsatzes in der Symmetrie und Konsistenz des Steuersystems liegt: Wenn sich etwa ein Staat dazu entscheidet, ausländische Gewinne beschränkt Steuerpflichtiger nicht zu erfassen, kann er auch ausländische Verluste unberücksichtigt lassen⁵⁰), sofern diese nicht im Zusammenhang mit der Ausübung der Niederlassungsfreiheit stehen (zB im Herkunftsstaat erlittene Verluste des Stammhauses)⁵¹). Eine Gleichbehandlung ist daher dann nicht geboten, wenn eine Ungleichbehandlung lediglich die unterschiedliche Basis für die Einkommensbesteuerung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger widerspiegelt – und damit bereits keine Diskriminierung vorliegt.

45) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 38 uHa Schlussanträge GA Kokott 18. 3. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 42.

46) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen – Tz 39.

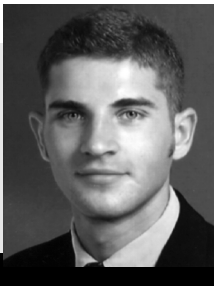
47) Siehe dazu etwa G. Kofler, Bosal: Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen verstößt gegen die im Lichte der Niederlassungsfreiheit ausgelegte Mutter-Tochter-RL, ÖStZ 2003/1175, 554 (554 ff mwN).

48) So etwa Wattel, Red Herrings in Direct Tax Cases before the ECJ, LIEI 2004, 81 (89 f).

49) EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-0000, Bosal – Tz 39 f.

50) Vgl Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano, The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead, ET 2004, 218 (220); siehe auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 631 f.

51) Siehe zB Pistone, Tax treatment of foreign losses: an urgent issue for the European Court of Justice, EC Tax Rev 2003, 149 (151).



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.

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

Auslandsverluste und Veranlagungsfreibetrag (EAS 2487 v 19. 7. 2004)

ÖStZ 2005/
60, S. 30

Auf der Grundlage des Auslandsverlusterkennnisses (VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217) und § 2 Abs 8 EStG 1988 kürzen ausländische Verluste auch dann die inländische Steuerbemessungsgrundlage, wenn sie aus Quellen stammen, deren Einkünfte nach den Zuteilungsregeln eines DBA aus der inländischen Besteuerungsgrundlage auszuschneiden sind. Verlustverwertung auch im Ausland löst aber Nachversteuerung in Österreich aus. Auslandsverluste kürzen bei Anwendung von § 41 EStG 1988 – genauso wie inländische Verluste – die nicht-lohnsteuerpflichtigen Einkünfte. Übersteigt der solcherart ermittelte Betrag der nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Einkünfte den

Grenzbetrag des § 41 EStG von € 730, erhöhen die abzugsfähigen Auslandsverluste damit den Veranlagungsfreibetrag: Betragen die österr nicht-lohnsteuerpflichtigen Einkünfte 1000 und sind Auslandsverluste iHv 200 angefallen, dann ergibt dies nicht-lohnsteuerpflichtige Einkünfte von 800, die sonach den Grenzbetrag von 730 um 70 übersteigen. Der zustehende Veranlagungsfreibetrag ist damit in Höhe von 660 (730 - 70) anzusetzen. Auslands- und Inlandsverluste müssen im gegebenen Zusammenhang die gleiche Auswirkung zeitigen. (SWI 2004, 503)

Privilegienrecht

Privilegienabkommen BGBl III 1998/53 (EFSZ): Art 10 Abs 7

Bedienstete des Europäischen Fremdsprachenzentrums (EAS 2498 v 19. 7. 2004)

ÖStZ 2005/
61, S. 30

Der VwGH hat in seinem E 29. 1. 1965, ZI 202/63, entschieden, dass bei diplomatisch privilegierten Personen, die kraft Völkerrechts mit Auslandseinkünften nicht besteuert werden dür-

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 ungekürzten Originalzitate können den jeweils zitierten Fundstellen in der SWI entnommen werden.