



Besteuerung von Dividendeneinkünften im Lichte aktueller EuGH-Rechtsprechung – Zukünftige Steuererhöhung für inländische Kapitalgesellschaften durch Gesetzesanpassung?

[05.01.2012]

Von: **Heiko Wunderlich und Dr. Axel von Bredow**

Mit Urteil vom 20.10.2011 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass die derzeitige Form der Besteuerung von Dividenden, die ausländische Kapitalgesellschaften von inländischen Unternehmen erhalten, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und somit EU-rechtswidrig ist.

Durch die Kapitalverkehrsfreiheit wird eine optimale Kapitalallokation innerhalb der EU sichergestellt. Die Kapitalverkehrsfreiheit untersagt alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern. Das Kapital soll ungehindert dorthin gelangen, wo es den höchsten Ertrag erzielen bzw. am effizientesten eingesetzt werden kann. Die Kapitalverkehrsfreiheit wirkt als ein Diskriminierungsverbot. Eine Diskriminierung eines Ausländers liegt vor, wenn dieser aus einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft eine niedrigere Nachsteuerrendite erzielt als ein Inländer. Soweit in einem Land die Kapitalanlage eines Ausländers durch das geltende Steuerrecht diskriminiert wird, kann sich der Ausländer gegenüber dem anderen Mitgliedstaat auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen.

Die Besteuerung von Kapitalerträgen nach nationalem Steuerrecht sieht vor, dass Quellensteuer in Höhe von 25 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag) auf Dividenden einbehalten wird, unabhängig davon, ob die Dividenden an Gesellschaften mit Sitz im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der EU ausgeschüttet werden.

Dividenden, die an eine Gesellschaft mit Sitz im Inland ausgeschüttet werden, werden bei dieser nach den Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes von der Besteuerung freigestellt. Zudem wird die einbehaltene Quellensteuer auf die Steuerschuld der Kapitalgesellschaft angerechnet. Durch diese Anrechnung bzw. Erstattung der Quellensteuer in Kombination mit der Steuerfreistellung der Einkünfte wird im Ergebnis die Ausschüttung bei der empfangenden Kapitalgesellschaft lediglich mit 0,75 % ($\text{BMG} \times \text{KSt-Satz} = 5 \% \times 15 \% = 0,75 \%$) Körperschaftsteuer belastet. Die Steuerbelastung ergibt sich, da 5 % der Einkünfte als fiktive, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten, diese dem zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet werden und mit dem Körperschaftsteuersatz von 15 % belastet werden. Neben der Körperschaftsteuer fällt – bei einer Beteiligungshöhe von weniger als 15 % – Gewerbesteuer an, deren Höhe sich nach dem Hebesatz der jeweiligen Gemeinden bestimmt.



Auf Dividenden, die an eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet werden, darf – aufgrund der Regelungen im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie – keine Quellensteuer einbehalten werden, wenn die Beteiligungshöhe mindestens 10 % beträgt. Liegt jedoch eine Beteiligung von weniger als 10 % vor, wird Quellensteuer auf die ausgeschütteten Dividenden einbehalten, deren Höhe in Abhängigkeit eines abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens – in der Regel – auf 10 % bzw. 15 % beschränkt wird. Die einbehaltene Quellensteuer hat nach deutschem Steuerrecht eine abgeltende Wirkung und ist definitiv. Eine Erstattung erfolgte in der Vergangenheit nicht.

In einigen Mitgliedstaaten erfolgt eine Anrechnung der deutschen Quellensteuer auf die Ertragsteuerbelastung der Dividenden empfangenden Gesellschaften. Da die Anrechnung jedoch in der Regel auf die Höhe der Steuerbelastung beschränkt ist, die die Dividendenzahlung nach dortigem, nationalen Steuerrecht auslöst, unterbleibt oftmals eine vollständige Anrechnung der einbehaltenen Quellensteuer und es entsteht eine Definitivbelastung in Höhe des nicht angerechneten Betrages.

In seinem Urteil stellte der EuGH fest, dass nach deutschem Steuerrecht Gewinnausschüttungen an Kapitalgesellschaften im Inland oder in einen anderen EU-Mitgliedstaat, die eine Beteiligung von weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft halten, ungleich behandelt werden. Die höhere Besteuerung der Dividendenausschüttung an Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten, die sich aus einer fehlenden bzw. nicht vollständigen Anrechnung der einbehaltenen Quellensteuer ergibt, stellt eine Diskriminierung dieser Gesellschaften und somit einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit durch die Bundesrepublik Deutschland dar.

Ausländische Kapitalgesellschaften, deren Dividendeneinkünfte in der Vergangenheit dem Quellensteuerabzug unterlegen haben, können einen Antrag auf Erstattung der – innerhalb der letzten vier Jahre – einbehaltenen Quellensteuer stellen. In dem Antrag haben die ausländischen Gesellschaften darzulegen, in welcher Höhe eine Anrechnung der Quellensteuer auf die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat erfolgt ist und in welcher Höhe – im Umkehrschluss – erstattungsfähige, nicht im Ausland angerechnete Beträge bestehen. Unter Umständen können auch Gesellschaften, die außerhalb der EU ansässig sind, eine Erstattung der einbehaltenen Quellensteuern fordern, da die Kapitalverkehrsfreiheit auch gegenüber Drittländern Geltung hat.

Der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit kann grundsätzlich auf zwei Arten beseitigt werden: Einerseits kann die Diskriminierung der ausländischen Kapitalgesellschaften dadurch aufgehoben werden, dass die Ursachen für deren höhere Belastung beseitigt werden. Wählt die Bundesregierung diese Alternative, müsste sie allen Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten eine – wie im voranstehenden Absatz beschriebenen – Erstattung der einbehaltenen Quellensteuer gewähren oder sämtliche Dividendenzahlungen vom Quellensteuerabzug ausnehmen.

Andererseits kann aber auch die Steuerbelastung inländischer Kapitalgesellschaften insoweit erhöht werden, als die Steuerbelastung inländischer Kapitalgesellschaften auf das Niveau der Steuerbelastung ausländischer Gesellschaften angehoben wird. Im Vergleich zur gegenwärtigen



Steuerfreiheit von Dividendenerträgen in Kombination mit der Erstattung der einbehaltenen Quellensteuer würden inländische Kapitalgesellschaften somit schlechter gestellt werden.

Würde sich die Bundesregierung für diese Alternative entscheiden, um die Diskriminierung zu beenden, müssten Dividendenausschüttungen aus Beteiligungen von weniger als 10 % von der Steuerbefreiung nach den Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes ausgenommen werden. Bereits vor der Urteilsverkündung durch den EuGH wurde diese Möglichkeit vonseiten der Bundesregierung in Betracht gezogen und sogar im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 diskutiert. Dieser Ansatz wurde jedoch auf Einwände aus Wirtschaft und Wissenschaft hin fallen gelassen.

Eine zukünftige steuerpflichtige Behandlung von Dividenden aus Beteiligungen von weniger als 10 % für inländische Kapitalgesellschaften kann jedoch – wie die Vergangenheit zeigt – nicht ausgeschlossen werden. Bis zu seiner Änderung zum 01.01.2004 galt die damalige Ausgestaltung des Körperschaftsteuergesetzes ebenfalls als nicht europarechtskonform, da ausschließlich für Dividenden von Kapitalgesellschaften mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten oder Drittländern ein pauschales Abzugsverbot von Betriebsausgaben in Höhe von 5 % des Ausschüttungsbetrages vorgesehen war. Die Ungleichbehandlung wurde damals dadurch beseitigt, dass auch auf Dividenden von Gesellschaften mit Sitz im Inland ein Abzugsverbot von Betriebsausgaben in Höhe von 5 % des Ausschüttungsbetrages eingeführt wurde.

Für den Fall, dass die Bundesregierung im aktuellen Fall in gleicher Weise handelt und die derzeit bestehende Steuerbefreiung auf Dividenden von Gesellschaften beschränkt, an denen eine Beteiligung von mindestens 10 % besteht, würde für die Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland eine deutliche Mehrbelastung drohen. Der Ausschüttungsbetrag würde dann zu 100 % – anstelle der heute geltenden 5 % – in die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer eingehen. Unter Anwendung des geltenden Körperschaftsteuersatzes von 15 % würde die Steuerbelastung von – den oben berechneten – 0,75 % auf 15 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag) der Dividendeneinkünfte ansteigen. Hinzu kommt die Gewerbesteuerbelastung, deren Höhe von den jeweiligen Hebesätzen der Gemeinden abhängt.