

## Das Körperschaftsteueranrechnungsverfahren auf dem Prüfstand des EuGH

### Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach der Manninen-Entscheidung

Jens Intemann <sup>1)</sup>

Nachdem der EuGH in der Rechtssache Manninen das finnische Körperschaftsteueranrechnungsverfahren für europarechtswidrig erklärt hat, kann davon ausgegangen werden, dass auch das deutsche Anrechnungsverfahren nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar war. Dies ermöglicht inländischen Anlegern, die während der Geltung des deutschen Anrechnungsverfahrens Gewinnausschüttungen von Körperschaften mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat erhalten hatten, die ausländische Körperschaftsteuer auf ihre inländische Steuerschuld nachträglich anrechnen zu lassen. Soweit die Veranlagungen noch nicht bestandskräftig sind, ist die Anrechnung unproblematisch möglich. Aber auch für bestandskräftige Jahre wird die Auffassung vertreten, dass eine Anrechnung in den Grenzen der Festsetzungsverjährung noch möglich sein soll.

#### I. Europarechtswidrigkeit des deutschen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens

##### 1. Zweifel an Europarechtskonformität

Das bis 2000/2001 geltende deutsche Körperschaftsteuerrecht war durch das sog. **Anrechnungsverfahren** geprägt. Eine Körperschaft zahlte zwar auf die erzielten Gewinne selbst Körperschaftsteuer. Jedoch wurde beim (inländischen) Anteilseigner die Körperschaftsteuer-

*NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 692 - Fach 4 Seite 4956*

er im Falle einer Gewinnausschüttung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. auf die eigene Einkommensteuer angerechnet. Voraussetzung für die Körperschaftsteueranrechnung war die **Vorlage einer Steuerbescheinigung**, die die Körperschaft nach § 44 KStG a. F. auszustellen hatte. Eine Anrechnung war gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. auf die Körperschaftsteuer unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften beschränkt. Die Anrechnung **ausländischer Körperschaftsteuer** war nicht zulässig. Die Beschränkung auf reine Inlandssachverhalte führte dazu, dass das Anrechnungsverfahren ausschließlich binnenorientiert war. Diese Binnenorientierung wurde schon frühzeitig als europarechtlich bedenklich eingestuft, da zweifelhaft war, ob durch die unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Beteiligungen ein Verstoß gegen die europarechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit ( Art. 56 EGV) vorlag. Nicht zuletzt diese **Zweifel an der Europatauglichkeit** der deutschen Unternehmensbesteuerung hat den Gesetzgeber zur Abschaffung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 veranlasst (BT-Drucks. 14/2683 S. 95). Das seit dem Veranlagungszeitraum 2001 geltende Halbeinkünfteverfahren behandelt nunmehr inländische und ausländische Beteiligungen auf der Ebene der Anteilseigner gleich und stellt jede Gewinnausschüttung nach § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte bzw. nach § 8b KStG zu 95 v. H. steuerfrei (vgl. ausführlich Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG , § 3 Nr. 40 Anm. 160).

##### 2. Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Manninen

Der EuGH hat mit Urteil v. 7. 9. 2004 - Rs. C-319/02 , Manninen, [↗ ZAAAB-27531](#) ] entschieden, dass das finnische Körperschaftsteueranrechnungsverfahren gegen Europarecht verstößt. Diese Entscheidung hat auch für **Deutschland besondere Bedeutung**, weil das finnische Steuerrecht in seiner systematischen Ausgestaltung hier mit dem deutschen Anrechnungsverfahren **vergleichbar** ist.

###### a) Sachverhalt

Der in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Herr Manninen besaß Aktien einer schwedischen Kapitalgesellschaft. Die von der schwedischen Gesellschaft erhaltenen Dividenden unterlagen in Finnland der Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte. Die von der Gesellschaft in Schweden gezahlte Körperschaftsteuer konnte Manninen nach finnischem Recht nicht auf seine Einkommensteuer anrechnen. Anders liegt es nach **finnischem Recht** jedoch mit Dividenden, die von einer finnischen Kapitalgesellschaft stammen. Für Dividenden, die eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Person von einer finnischen Kapitalgesellschaft erhält, wird eine **Steergutschrift** in Höhe von 29/71 des ausgeschütteten Gewinns gewährt. Damit soll eine

**Doppelbesteuerung** im Falle der Gewinnausschüttung vermieden werden. Die Gewährung der Steuergutschrift ist aber auf Gewinnausschüttungen beschränkt, die von einer finnischen Gesellschaft stammen. Aufgrund dieser Gesetzeslage lehnte die finnische Finanzverwaltung die Gewährung einer Steuergutschrift für die von der schwedischen Kapitalgesellschaft stammende Dividende ab. Manninen sah in der unterschiedlichen Behandlung in- und ausländischer Gewinnausschüttungen einen Verstoß gegen die europarechtlich garantierte Kapitalverkehrsfreiheit.

Das Oberste Verwaltungsgericht Finnlands teilte diese Zweifel an der Europarechtskonformität des finnischen Anrechnungsverfahrens. Es legte dem EuGH nach Art. 234 EGV daher

*NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 693 - Fach 4 Seite 4957*

die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob die Beschränkung des Steuergutschriftenverfahrens auf Gewinnausschüttungen von inländischen Gesellschaften mit Art. 56 EGV ( Kapitalverkehrsfreiheit) vereinbar sei.

#### **b) Entscheidung**

Der EuGH sieht in der Beschränkung des Steuergutschriftenverfahrens auf Gewinnausschüttungen, die von finnischen Gesellschaften stammen, einen Verstoß gegen die nach Art. 56 EGV **europarechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit**. Bei einer Gewinnausschüttung, die von einer finnischen Gesellschaft gezahlt wird, wird eine Doppelbesteuerung durch die Möglichkeit einer Steuergutschrift vermieden. Dem gegenüber wird eine Steuergutschrift für ausländische Dividenden nicht gewährt, so dass in diesem Fall eine Doppelbesteuerung nicht verhindert wird. Da auch das mit Schweden bestehende Doppelbesteuerungsabkommen keine Vorkehrung gegen eine doppelte Erfassung der schwedischen Dividendenzahlung trifft, ist mit der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung eine diskriminierende Benachteiligung von **Investitionen im EU-Ausland** verbunden. Durch höhere steuerliche Belastung ausländischer Dividenden wird einerseits der (inländische) Anteilseigner unzulässig benachteiligt und andererseits die Möglichkeit der Kapitalaufnahme von anderen Unternehmen aus EU-Mitgliedstaaten in Finnland erschwert.

Diese Diskriminierung kann weder durch das Territorialprinzip noch durch das Interesse an der Sicherung des inländischen Steueraufkommens **europarechtlich gerechtfertigt** werden. Weder rechtfertigt das System des finnischen Steuerrechts eine unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Dividenden (sog. Kohärenzprinzip). Nach Auffassung des EuGH zielt die Systematik des finnischen Steuerstystems allein darauf ab, eine Doppelbesteuerung einer ausgeschütteten Dividende beim Anteilseigner zu vermeiden. Diesem Ziel steht eine Anrechnung der schwedischen Körperschaftsteuer auf die in Finnland geschuldete Einkommensteuer auf den Kapitalertrag nicht entgegen. Unerheblich sei es, dass dem Anrechnungsguthaben des finnischen Anteilseigners keine dem finnischen Staat zustehende Körperschaftsteuer gegenüber stehe. Noch kann sich ein Mitgliedstaat zur Rechtfertigung einer die Grundfreiheiten des EGV einschränkenden Regelung darauf berufen, dass bei einer anderweitigen Ausgestaltung sein **Steueraufkommen** gemindert würde. Daher kann der finnische Staat nicht mit Erfolg einwenden, dass die Anrechnung der schwedischen Körperschaftsteuer zur Verringerung seiner Steuereinnahmen führt.

Somit kommt der EuGH zu dem **Ergebnis**, dass die schwedische Körperschaftsteuer auf die finnische Einkommensteuer anzurechnen ist, weil ansonsten eine ungerechtfertigte Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EGV vorliegt.

### **3. Vorabentscheidungsersuchen zum deutschen Anrechnungsverfahren**

Das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren steht im Nachgang zur Manninen-Entscheidung selbst auf dem Prüfstand des EuGH. Das FG Köln hat nämlich dem EuGH nunmehr die Frage zur **Vorabentscheidung nach Art. 234 EGV** vorgelegt, ob das deutsche Anrechnungsverfahren insoweit europarechtswidrig ist, als die Anrechnung von auslän-

*NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 694 - Fach 4 Seite 4958*

discher Körperschaftsteuer nach [§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG](#) a. F. nicht möglich ist ( [FG Köln, Beschluss v. 24. 6. 2004 - 2 K 2241/02](#) , [TAAAB-24685](#) ]; Az. des EuGH Rs. C-292/04). Somit ist in absehbarer Zeit auch mit einer konkreten Entscheidung des EuGH zum deutschen Anrechnungsverfahren zu rechnen. Ein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner, der Gewinnausschüttungen von im EU-Ausland ansässigen Gesellschaften bekommen hat, kann sich also nunmehr gegenüber der Finanzverwaltung nicht nur auf die

Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Manninen, sondern auch auf den Beschluss des FG Köln berufen.

#### 4. Deutsches Körperschaftsteueranrechnungsverfahren (wohl) europarechtswidrig

Nach alledem ist mit an **Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit** davon auszugehen, dass der EuGH auch das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren für **europarechtswidrig** erklären wird. Dies befürchtet wohl auch das BMF, denn es hat bereits eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die sich mit den Folgen einer solchen Entscheidung auseinander setzen soll. Es liegt auf der Hand, dass die deutschen Regelungen keine entscheidungserheblichen Unterschiede zum finnischen Anrechnungsverfahren aufweisen. Hier wie dort soll durch die Möglichkeit zur Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer eine Doppelbesteuerung der Dividende beim Anteilseigner vermieden werden. Die Beschränkung der Anrechnungsmöglichkeit nach [§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG](#) a. F. auf Gewinnausschüttungen, die von deutschen Gesellschaften gezahlt werden, dient allein dem Schutz des inländischen **Steueraufkommens**. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann eine die Grundfreiheiten einschränkende Maßnahme jedoch nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, eine europarechtskonforme Regelung würde das Steueraufkommen des Mitgliedstaates verringern (z. B. EuGH-Urteil v. 6. 6. 2000 - Rs. C-35/98 , Verkooijen, [E BAAAA-96801 J](#)).

Zwar kann vor einer Entscheidung des EuGH nicht mit **absoluter Gewissheit** von der Europarechtswidrigkeit des deutschen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens gesprochen werden. Jedoch werden die Bedenken, die der BFH zwischenzeitlich an der generellen Linie des EuGH zu den direkten Steuern in seinem Vorabentscheidungsersuchen v. 14. 7. 2004 - (I R 17/03, [E WAAAB-35885 J](#)) indirekt geäußert hat, sicher nicht durchdringen. Der I. Senat des BFH hegt offensichtlich Zweifel, ob die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern nicht zu weit geht, da eine Harmonisierung in diesem Bereich in der EU noch nicht erreicht wurde. Der EuGH hat aber bisher nicht erkennen lassen, dass er sich in Zurückhaltung bei der Durchsetzung der Grundfreiheiten trotz fehlender Harmonisierung der direkten Steuern üben will.

## II. Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bei noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen

### 1. Entscheidung des EuGH wirkt in die Vergangenheit

Sollte der EuGH das bis 2001 geltende Anrechnungsverfahren für europarechtswidrig erklären, hat jeder Stpfl., der eine Beteiligung im EU-Ausland hält, dem Grunde nach einen

*NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 695 - Fach 4 Seite 4959*

Anspruch auf die Anrechnung der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer. Die Entscheidungen des EuGH sind in ihrer **zeitlichen Rückwirkung** grundsätzlich nicht beschränkt. Der EuGH entscheidet über die Frage, wie europäisches Recht von Anfang an auszulegen gewesen wäre. Er stellt damit klar, wie eine Norm des EU-Rechts seit ihrer Geltung zu verstehen war. Daher wirkt ein Urteil des EuGH nicht erst ab dem Zeitpunkt seiner Entscheidung. Vielmehr entfaltet ein Urteil zeitlich unbeschränkte Rückwirkung (Eicker/Ketteler, BB 2005 S. 131).

Somit können auch für die Vergangenheit ausländische Steuern bei inländischen Anteilseignern grundsätzlich angerechnet werden. Die Anrechnung bereitet verfahrensrechtlich keine Schwierigkeiten, soweit die Steuerbescheide des Anteilseigners noch **nicht bestandskräftig** sind. Stehen diese Bescheide noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ( [§ 164 AO](#) ) können sie jederzeit geändert werden. Die Änderung ist ebenfalls möglich, falls noch Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren laufen. Hier kann die Frage der Anrechnung nunmehr in das laufende Verfahren eingeführt werden.

### 2. Höhe der anzurechnenden Körperschaftsteuer

#### a) Tatsächlich gezahlte Körperschaftsteuer maßgeblich

Die Höhe des Anrechnungsguthabens hat sich nach Auffassung des EuGH in der Manninen-Entscheidung an der im Ausland **tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer** auszurichten. Diese Grundsätze können auf das deutsche Anrechnungsverfahren übertragen werden, weil das finnische Steuerrecht auch insoweit in seiner systematischen Ausgestaltung mit dem deutschen Recht vergleichbar ist (Englisch, IStR 2004 S. 684). Dagegen kann die Anrechnung nicht – wie im reinen Inlandssachverhalt – in Höhe von 3/7 bzw. 9/16 der Dividende gewährt werden. Die Anrechnung der tatsächlich entrichteten Steuer beseitigt in ausreichendem Maße die diskriminierende Wirkung

eines rein binnenorientierten Anrechnungssystems.

#### b) Ermittlung der konkreten Höhe

Allerdings hat der EuGH auch erkannt, dass die Ermittlung der tatsächlich entrichteten Steuer im Einzelfall problematisch sein kann. Diese Schwierigkeiten bei der Ermittlung der ausländischen Steuerlast dürfen der Anrechnung jedoch nicht im Wege stehen. Die im Ausland von der Körperschaft auf den ausgeschütteten Gewinn **tatsächlich gezahlte Steuer** lässt sich einfach ermitteln, wenn der Körperschaftsteuersatz über Jahre gleich geblieben ist und der Gewinn keine steuerfreien Teile enthält. Dann ist auf den ausgeschütteten Gewinn lediglich der ausländische Körperschaftsteuersatz anzuwenden.

Schwieriger ist dagegen die Ermittlung der **tatsächlichen Steuerbelastung**, wenn sich der Steuersatz über die Jahre verändert hat. Denn es ist nicht gesichert, dass für die Ausschüttung nur der Gewinn eines bestimmten Jahres verwandt wurde, soweit nicht in den Vorjahren immer eine Vollausschüttung stattgefunden hat. Problematisch ist auch der Fall, dass die ausländische Körperschaft teilweise steuerfreie Einnahmen erzielt. Auch in einem solchen Fall lässt sich nicht auf den ersten Blick feststellen, aus welchen Einkommensteilen die Ausschüttung gespeist wird. Bei einer solchen Konstellation muss es ausreichen,

*NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 696 - Fach 4 Seite 4960*

dass die Höhe der tatsächlich gezahlten ausländischen Steuer für die Zwecke der Anrechnung im **Wege der Schätzung** ermittelt wird.

#### c) Ergebnis

Somit kann der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner die tatsächlich von der ausländischen Gesellschaft in ihrem Sitzstaat gezahlte Körperschaftsteuer anrechnen. Der EuGH betont in diesem Zusammenhang ausdrücklich, dass die Anrechnung nicht mit dem Hinweis auf die Schwierigkeiten bei der Ermittlung der im Ausland gezahlten Steuer verweigert werden darf. Die Höhe der Steuer ist zur Überwindung dieser Schwierigkeiten ggf. zu schätzen.

### 3. Nachweis der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer

#### a) Vorlage einer Steuerbescheinigung

Der Anteilseigner muss die Höhe der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer nachweisen. Zum Nachweis ist die Vorlage einer **Steuerbescheinigung** der ausländischen Körperschaft geeignet. Die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer darf m. E. aber **nicht** von der Vorlage einer solchen Steuerbescheinigung **abhängig gemacht werden**. Zwar wurde Körperschaftsteuer bei reinen Inlandssachverhalten gemäß [§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG](#) a. F. nur angerechnet, wenn der Anteilseigner eine Steuerbescheinigung vorlegte, die die ausschüttende Körperschaft nach [§ 44 Abs. 1 KStG](#) a. F. auszustellen hatte. Ohne Vorlage einer Steuerbescheinigung konnte eine Anrechnung nicht erfolgen. Jedoch würde eine entsprechende Abhängigkeit der Anrechnung von der Vorlage einer Steuerbescheinigung auch bei Auslandssachverhalten die Geltendmachung der Rechte des Anteilseigners aus dem EGV unzulässig erschweren. Denn eine ausländische Körperschaft ist nicht zur Ausstellung einer vergleichbaren Steuerbescheinigung verpflichtet. Insbesondere Kleinanlegern dürfte es kaum möglich sein, die Ausstellung entsprechender Steuerbescheinigungen bei der ausländischen Körperschaft (nachträglich) zu erreichen.

#### b) Andere Beweismittel

Daher muss es dem Anteilseigner auch auf anderem Wege möglich sein, die Belastung der ausländischen Dividende mit Körperschaftsteuer nachzuweisen. Zum Nachweis der Steuerbelastung ist somit **jede Art von Beweismittel zulässig**. Geeignet ist daher z. B. die Vorlage des ausländischen Steuerbescheids der ausschüttenden Gesellschaft. Strengere Anforderungen an die Nachweispflicht wären nicht mit der Manninen-Entscheidung zu vereinbaren. Der EuGH hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass (administrative) Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich entrichteten Steuer der Anrechnung nicht entgegenstehen dürfen.

### III. Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer trotz Bestandskraft der Veranlagung?

Heiß umstritten ist in der Zwischenzeit die Frage, ob eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer **trotz Bestandskraft** der Steuerveranlagungen möglich ist. Allein die Euro-

NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 697 - Fach 4 Seite 4961

parechtswidrigkeit des deutschen Anrechnungsverfahrens rechtfertigt noch nicht die Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide. Die Änderung muss auch nach dem in Deutschland geltenden Verfahrensrecht möglich sein. Dies sieht auch der EuGH so. Da es an einem europäischen Verfahrensrecht mangle, müsse auf die nationalen Verfahrensregelungen abgestellt werden. Die zur Anwendung kommenden nationalen verfahrensrechtlichen Vorschriften dürfen aber ihrerseits keine ungünstigere Behandlung der aus dem Gemeinschaftsrecht resultierenden Ansprüche mit sich bringen.

### 1. Verfahrensrechtliche Ausgangslage

Die Anrechnung von Körperschaftsteuer ist nach deutschem Recht nicht Gegenstand der Steuerfestsetzung, sondern betrifft allein die **Anrechnungsverfügung**, die in der Regel mit der Steuerfestsetzung in einem Schriftstück verbunden wird. Trotz der Verbindung in einem Schriftstück handelt es sich bei der Anrechnungsverfügung um einen eigenständigen Verwaltungsakt ( BFH-Urteil v. 18. 7. 2000 - VII R 32, 33/99, BStBl 2001 II S. 133; Intemann in Pahlke/Koenig, AO , § 218 Rz. 55). Die Anrechnungsverfügung ist kein Steuerbescheid, so dass eine **Änderung nach § 130 AO** und nicht nach den (strengerem) §§ 172 ff. AO erfolgen kann (Pahlke in Pahlke/Koenig, AO , § 130 Rz. 4; Tipke/Kruse, AO , § 130 Rz. 16).

Jedoch ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f EStG a. F. eine Anrechnung nur zulässig, wenn die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Steuerfestsetzung steuererhöhend berücksichtigt wurde (Balster/Petereit, DStR 2004 S. 1985). Anrechnung und Steuerfestsetzung bedingen sich also gegenseitig. Daher setzt die Änderung der Anrechnungsverfügung gleichzeitig eine **Änderung der Steuerfestsetzung** voraus. Somit kann auch die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nur erreicht werden, soweit es gelingt, die Steuerfestsetzung nach den §§ 172 ff. AO zu ändern (a. A. Hammacher/Hahne, DB 2004 S. 2386). Zwar stellt das EStG eine solche materiell-rechtliche Abhängigkeit zwischen Steuerfestsetzung und Anrechnungsverfügung nur für inländische Körperschaftsteuer her. Jedoch ist dies m. E. auch auf die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer zu übertragen. Da der Gesetzgeber nur die Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer vor Augen hatte, konnte er keine Regelung für ausländische Steuern schaffen. Will man nunmehr über den Wortlaut der deutschen Vorschriften hinaus die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ermöglichen, so kann man nicht andererseits argumentieren, die deutschen Vorschriften sähen die Erfassung der ausländischen Steuer als Einnahme gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht vor. Vielmehr hat die Anrechnung ausländischer Steuern den Regeln zu folgen, die auch für den reinen Inlandssachverhalt gelten (gl. A. Gosch, DStR 2004 S. 1988). Die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer setzt daher deren Berücksichtigung bei der Steuerfestsetzung voraus.

### 2. Argumente für eine Anrechnung trotz Bestandskraft

Die Änderung der Steuerfestsetzung könnte nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erfolgen (Balster/Petereit, DStR 2004 S. 1985). Die Erfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer führt – isoliert betrachtet – zu einer höheren Steuerfestsetzung. Daher kann die Änderung auf Antrag des Anteilseigners in den Grenzen der Festsetzungsverjährung **ohne zeitliche Beschränkung** erfolgen. Zwar steht die Änderung nach dem Wortlaut des § 172 AO im

NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 698 - Fach 4 Seite 4962

Ermessen der Finanzbehörde ( BFH-Urteil v. 28. 4. 1998 - IX R 49/96 , BStBl 1998 II S. 458). Da der Ansatz der ausländischen Körperschaftsteuer zu einer zutreffenden Steuerfestsetzung führt, ist das Ermessen der Finanzverwaltung m. E. jedoch dahingehend reduziert, dass nur eine Änderung ermessensgerecht wäre (vgl. im Einzelnen Koenig in Pahlke/Koenig, AO , § 172 Rz. 41). Nach Änderung der Steuerfestsetzung kann die **Anrechnungsverfügung nach § 130 AO** geändert werden. Auch hierbei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Bei der Ausübung ihres Ermessens hat die Finanzbehörde aber zu beachten, dass die Behörden der Mitgliedsstaaten gehalten sind, die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts verfahrensrechtlich nicht unnötig zu erschweren (Effektivitätsgrundsatz), so dass eine Änderung zu erfolgen hat. Bei der Änderung der Anrechnungsverfügung ist die **fünfjährige Zahlungsverjährung** nach § 228 AO zu beachten.

### 3. Argumente gegen eine Anrechnung trotz Bestandskraft

Dagegen gibt Gosch (DStR 2004 S. 1989) zu bedenken, dass der Aspekt des **Rechtsfriedens** und das **Fiskalinteresse** des Staates einer Änderung entgegenstehen könnten. Bei der nach §§ 130 ,

172 AO vorzunehmenden Ermessensentscheidung sei die Finanzbehörde berechtigt, der Rechtssicherheit und dem Fiskalinteresse Vorrang vor der europarechtlich indizierten materiellen Rechtswidrigkeit zu geben. Mit diesen Argumenten könne ein Änderungsbegehren des inländischen Anteilseigners zurückgewiesen werden.

Die Auffassung von Gosch dürfte mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH nur schwer zu vereinbaren sein. Der EuGH nimmt grundsätzlich bei seinen Entscheidungen **keine Rücksicht auf die Fiskalinteressen** der Mitgliedsstaaten. In der Manninen-Entscheidung hat der EuGH ausdrücklich ausgeführt, dass die Minderung des Steueraufkommens des finnischen Staates der Anrechnung der schwedischen Steuer nicht entgegensteht. Das vom EuGH verworfene Argument des Fiskalinteresses nunmehr im Rahmen der Ermessensentscheidung bei der formellen Umsetzung der Entscheidung wieder einzuführen, erscheint nur wenig überzeugend.

Aber auch das Argument der **Rechtssicherheit** kann m. E. der Änderung nicht erfolgreich entgegen gehalten werden. Zwar ist die Bestandskraft von Verwaltungsakten ein europarechtlich anerkanntes Prinzip, das die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts im Einzelfall wirksam verhindern kann. Jedoch besteht hier die Besonderheit, dass das deutsche Verfahrensrecht mit [§ 130 AO](#) und [§ 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO](#) Änderungsvorschriften für rechtswidrige bestandskräftige Bescheide ausdrücklich vorsieht. Hier hat der deutsche Gesetzgeber bereits grundsätzlich entschieden, dass bei erkannter Rechtswidrigkeit des Bescheids die richtige Steuerfestsetzung Vorrang vor der Rechtssicherheit genießen soll. Die Änderung wiederum mit dem Argument der Rechtssicherheit abzulehnen, dürfte mit dieser gesetzgeberischen Grundentscheidung und mit dem europarechtlichen Effektivitätsgrundsatz nicht zu vereinbaren sein.

#### 4. Praktische Konsequenzen

Die Frage nach der richtigen **verfahrensrechtlichen Vorgehensweise** wird noch lange umstritten bleiben und wohl erst durch die Gerichte endgültig entschieden werden. Zur effek-

*NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 699 - Fach 4 Seite 4963*

tiven Sicherung des Rechts eines inländischen Anteilseigners kann daher der Rat nur dahingehend lauten, **zeitnah** die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer beim Finanzamt **zu beantragen** und die Höhe der anzurechnenden Steuer **nachzuweisen**. Welche Änderungsvorschrift im Ergebnis Anwendung finden wird, ist im Zeitpunkt der Antragstellung durch den Stpfl. bzw. seinen Berater noch nicht zu entscheiden. Aber mit Blick auf das EuGH-Urteil v. 13. 1. 2004 - Rs. C-453/00 , Kühne & Heitz NV (EWS 2004 S. 86) ist **schnelles Handeln** geboten, da hier der EuGH die Änderung bestandskräftiger Verwaltungsakte auch davon abhängig gemacht hat, dass der Antragsteller sich unmittelbar nach Kenntnis der ihn begünstigenden Entscheidung an die Verwaltungsbehörde wendet. Insbesondere ein **Zuwarten** auf die Entscheidung des EuGH zum deutschen Anrechnungsverfahren dürfte ein erhebliches verfahrensrechtliches Risiko in sich bergen.

### IV. Zeitnahe Vorlage der Bescheinigungen über ausländische Körperschaftsteuer

#### 1. Vorlage einer Steuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis

Zum Nachweis der im Ausland gezahlten Steuer ist vorrangig eine Bescheinigung der ausschüttenden Gesellschaft geeignet. Dies hatte bisher auch den verfahrensrechtlichen Vorteil, dass eine Änderung der Steuerfestsetzung nach [§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO](#) in Betracht kam. Denn nach der Rechtsprechung des BFH war in der Vorlage einer Steuerbescheinigung nach [§ 44 KStG](#) ein **rückwirkendes Ereignis** zu sehen, so dass eine Änderung der Steuerfestsetzung auch im Falle der Bestandskraft möglich wurde ( [BFH-Urteil v. 18. 4. 2000 - VIII R 75/98](#) , BStBl 2000 II S. 423). Würde die Vorlage der Steuerbescheinigung einer ausländischen Gesellschaft als rückwirkendes Ereignis i. S. des [§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO](#) anzusehen sein, so würde dies die nachträgliche Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer also auch in bestandskräftigen Verfahren ermöglichen.

#### 2. Nachteilige Änderung des [§ 175 AO](#) durch das EURLUMsG

Jedoch hat der Gesetzgeber [§ 175 AO](#) nicht zuletzt mit Blick auf die drohenden Konsequenzen aus der Europarechtswidrigkeit des Anrechnungsverfahrens geändert. Denn mit dem EURLUMsG wurde [§ 175 Abs. 2 AO](#) um einen Satz 2 ergänzt, der ausdrücklich vorschreibt, dass die Vorlage einer Bescheinigung **kein rückwirkendes Ereignis** darstellt. Die Neuregelung soll für alle

Bescheinigungen gelten, die nach dem 28. 10. 2004 der Finanzbehörde vorgelegt werden. Damit ist dem inländischen Anteilseigner faktisch die Möglichkeit genommen, durch Vorlage der von der ausländischen Gesellschaft vorgelegten Steuerbescheinigung die Änderung auch bestandskräftiger Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu erreichen. Die Änderung bezieht sich jedoch nur auf offene Gewinnausschüttungen. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann die Vorlage einer Steuerbescheinigung weiterhin zu einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO führen.

### 3. Europarechtliche Bedenken gegen die Änderung

Die kurzfristige Änderung des § 175 AO stößt aber ihrerseits wieder auf **europarechtliche Bedenken**. Der EuGH hat schon mehrfach entschieden, dass es den Mitgliedstaaten nicht

*NWB Nr. 9 vom 28.02.2005 - 700 - Fach 4 Seite 4964*

verwehrt ist, Fristen für die Geltendmachung von Steuererstattungsansprüchen, die wegen Verstoßes gegen Gemeinschaftsrecht entstanden sind, einzuführen. Jedoch müssen die Fristen und die dazu ergangenen Übergangsvorschriften sicherstellen, dass dem Anspruchsberechtigten **angemessene Zeit** verbleibt, seinen Anspruch geltend zu machen ( EuGH-Urteil v. 24. 9. 2002 - Rs. C-255/00 , Grundig Italiana, Slg. 2002, I-8003).

Gegen diesen Rechtsgrundsatz des EuGH könnte der deutsche Gesetzgeber bei der Änderung des § 175 AO **verstoßen** haben, indem die Neuregelung bereits auf alle Bescheinigungen anzuwenden ist, die nach dem 28. 10. 2004 vorgelegt werden. Diese Befristung kann nicht als **angemessene Frist** für die Geltendmachung der Steuererstattungsansprüche aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Manninen angesehen werden.

Auch aus diesem Grund ist jeder Anteilseigner bzw. sein Vertreter gut beraten, **zeitnah** die Anrechnung ausländischer Steuern unter Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung zu beantragen. So kann er den Vorwurf vermeiden, nicht unmittelbar nach Kenntniserlangung tätig geworden zu sein.

---

#### Fazit

1. Das deutsche **Körperschaftsteueranrechnungsverfahren** dürfte **europarechtswidrig** sein, weil es die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nicht zugelassen hatte. Das europarechtlich garantierte Recht der Kapitalverkehrsfreiheit verbietet es nämlich, inländische und ausländische Beteiligungserträge unterschiedlich zu behandeln. Diese Diskriminierung ist in der Weise zu beseitigen, dass ein inländischer Anteilseigner die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat gezahlte Körperschaftsteuer auf seine inländische Steuerschuld anrechnen lassen kann. Da die Entscheidungen des EuGH **zeitliche Rückwirkung** entfalten, kann die Anrechnung auch für die Vergangenheit begehrt werden. Der EuGH wird in absehbarer Zeit auch konkret über das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren entscheiden.

2. Jedoch stehen einer zeitlich unbefristeten Anrechnung die verfahrensrechtlichen Regelungen der AO entgegen. Eine Anrechnung kann sicher für die Jahre erfolgen, die noch **nicht in Bestandskraft** erwachsen sind. **Bestandskräftige Steuerbescheide** können nur in den Grenzen der Festsetzungsverjährung noch geändert werden. Ob eine Änderung bestandskräftiger Bescheide nach den Änderungsvorschriften der AO überhaupt noch möglich ist, ist in der Literatur sehr **umstritten**. Diese Frage wird letztlich wohl von den Gerichten entschieden.

3. Anteilseigner und ihre Berater sollten trotz der verfahrensrechtlichen Unsicherheiten möglichst **zeitnah** die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer beantragen. Denn der EuGH fordert von den Betroffenen, dass sie unmittelbar nach der Kenntnis der neuen Rechtsprechung ihre Rechte gegenüber den Verwaltungsbehörden geltend machen. Die Entscheidung des EuGH über das deutsche Anrechnungsverfahren sollte daher nicht abgewartet werden.

---

<sup>1)</sup> Dipl.-Finanzwirt Jens Intemann ist Richter des 9. Senats des Finanzgerichts Niedersachsen in

Hannover.

**Fundstelle(n):**

NWB Fach 4 Seite 4955

NWB 2005 Seite 691

NWB DokID: AAAAB-43748

