

beleuchtet

11. April 2014

Quellensteuererstattung an Drittstaatenfonds ja, aber Nachweis der Vergleichbarkeit erforderlich

http://www.bepartners.pro/documents/2014-04-10_Rs_C-190-12.pdf

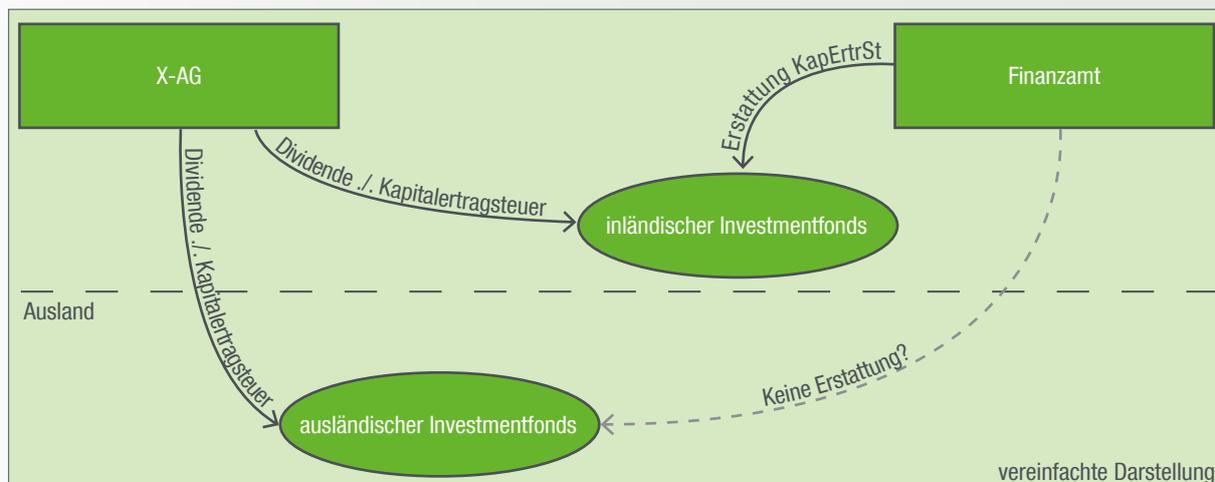
Mit einem gestern veröffentlichten Urteil hat der Europäische Gerichtshof entschieden: Quellensteuer auf Dividendenausschüttungen an in Drittstaaten ansässige Investmentfonds bei entsprechender Nichtbesteuerung für vergleichbare inländische Investmentfonds verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Die Vergleichbarkeit verlangt für die ausländischen Fonds keine gesetzliche Unterwerfung unter identische Regelungen, jedoch einen Nachweis der tatsächlichen Vergleichbarkeit. Weiter müssen die betroffenen Staaten über ausreichende Instrumente zum Informationsaustausch verfügen, um den Nachweis der Vergleichbarkeit beider Investmentfonds überprüfen zu können (EuGH, Urteil vom 10.4.2014, Rs. „Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company“ - C-190/12).

Die aktuelle Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs lässt sich auf die deutsche Rechtslage übertragen, insoweit als das Investmentsteuergesetz nur inländischen Fonds eine Steuererstattung nach § 11 Abs. 2 Investmentsteuergesetz (InvStG) gewährt. Jedoch muss der ausländische Fonds in einem Drittstaat nachweisen, dass er vergleichbar mit dem

inländischen Fonds ist. Die Anforderungen an die Vergleichbarkeit bis 2013 knüpfen unseres Erachtens für das Vorliegen der Vergleichbarkeit an die aufsichtsrechtlichen Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 Investmentgesetz an, ab 2014 an die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1b InvStG.

Sachverhalt der Entscheidung

Der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs liegt ein Vorabentscheidungsersuchen eines polnischen Gerichts zu Grunde, das über die Klage eines Investmentfonds mit Sitz in den USA zu entscheiden hatte. Dieser hatte Dividenden von einer polnischen Kapitalgesellschaft bezogen, die mit 15 % Körperschaftsteuer belastet waren. Der amerikanische Fonds beantragte die Erstattung dieser im Wege des Quellensteuereinbehalts erhobenen Körperschaftsteuer bei den polnischen Finanzbehörden. Diese lehnten den Antrag ab. Eine solche Steuererstattung sah das polnische Körperschaftsteuergesetz zum streitgegenständlichen Zeitpunkt nämlich nur für inländische Investmentfonds vor, die den Bestimmungen des polnischen Investmentfondsgesetzes (dies betrifft insbesondere OGAW) unterlagen. Eine Steuererstattung für ausländische Fonds sah das Gesetz hingegen nicht





vor. Der amerikanische Investmentfonds berief sich auf eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit und hielt es für unzulässig, dass inländische Investmentfonds Dividenden frei von Quellensteuern vereinnahmen können, wohingegen ausländische Investmentfonds der Quellensteuer unterliegen. Diese Ungleichbehandlung sei nicht zu rechtfertigen. Das polnische Gericht legte dem EuGH im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens zwei Fragen zur Entscheidung vor: Zum einen wollte es geklärt wissen, ob die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV), auf den zu entscheidenden Fall anwendbar war. Zum anderen wurde die Frage vorgelegt, ob die unterschiedliche Behandlung von Fonds mit Sitz in einem Drittstaat und Fonds mit Sitz im Inland, für die im nationalen Recht die persönliche Befreiung auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer vorgesehen ist, zu rechtfertigen sei.

Die Entscheidung des EuGH

1. Kapitalverkehrsfreiheit ist einschlägig

Der EuGH hat entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit in vorliegenden Konstellationen einschlägig ist und bezog sich dabei auf seine bisherige Rechtsprechung. Der Unterschied der bisherigen Rechtsprechung zum vorliegenden Fall lag dabei darin, dass es sich bislang um Fälle von aus Drittstaaten zufließenden Dividenden handelte, wohingegen im vorliegenden Fall die Dividenden an einen Drittstaat gezahlt wurden. Nach Ansicht des Gerichts sind diese Fälle aber vergleichbar, sodass auch im aktuellen Fall die Kapitalverkehrsfreiheit zur Anwendung kam. In beiden Fällen bestand nach Auffassung des Gerichts keine Gefahr, dass eine in einem Drittstaat ansässige Person, die folglich nicht vom Schutz der Niederlassungsfreiheit profitiere, sich über die Kapitalverkehrsfreiheit den Schutz der Grundfreiheiten verschaffen könne: die streitgegenständliche Regelung betreffe nicht den Marktzugang als solchen, sondern lediglich die steuerliche Behandlung einer Investition.

2. Wenn Anknüpfung an inländischen Sitz, ist im Grundsatz eine Ungleichbehandlung angelegt

Der EuGH stellte bezogen auf die zweite Vorlagefrage eine Ungleichbehandlung durch die Besteuerung der ausländischen Investmentfonds bei gleichzeitiger Befreiung inländischer Fonds fest. Dies könne ausländische Investmentfonds davon abhalten, in Polen zu investieren. Ebenfalls könnte eine Anlage inländischer Investoren in Drittstaatenfonds unattraktiv werden. Auch befänden sich in- und ausländische Fonds in einer objektiv vergleichbaren Situation. Entscheidend seien die von der nationalen Regelung aufgestellten Unterscheidungskriterien. Die nationale Differenzierung nur anhand des Sitzes des Investmentfonds ist untauglich.

3. Vergleichbarkeit von Inlandsfonds und Auslandsfonds bei Nachweis

Sieht man vom Sitz des Fonds ab, muss der ausländische Fonds aber ansonsten mit dem inländischen Fonds vergleichbar sein. Dafür ist aber nicht erforderlich, dass er den selben gesetzlichen Regularien unterliegt. Vorliegend wurde seitens der Finanzverwaltung nämlich vorgetragen, eine Vergleichbarkeit sei nur bei OGAW-Fonds gegeben und der amerikanische Fonds falle als Drittstaatenfonds nun einmal nicht unter die OGAW-Richtlinie. Dieses Argument ließ der EuGH nicht gelten: „in Anbetracht dessen, dass die OGAW-Richtlinie nicht für in Drittstaaten ansässige Investmentfonds gilt, weil sie sich außerhalb des Geltungsbereichs des Unionsrechts befinden, würde nämlich eine Anforderung, dass diese Fonds einer identischen Regelung unterliegen wie gebietsansässige Investmentfonds, der Kapitalverkehrsfreiheit jede praktische Wirksamkeit nehmen.“

Erforderlich, aber auch genügend ist, wenn der ausländische Fonds seine Vergleichbarkeit mit dem inländischen Fonds nachweist.

Notwendigkeit der Gewährleistung wirksamer steuerlicher Kontrollen als Rechtfertigung?

Fraglich blieb damit noch die Frage, ob die Ungleichbehandlung nach Nachweis der Vergleichbarkeit durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls zu rechtfertigen war. Für reine EU-Fälle hatte der EuGH eine solche Rechtfertigung vor dem Hintergrund des Rechtfertigungsgrundes der „Gewährleistung wirksamer steuerlicher Kontrollen“ in vorhergehenden Verfahren bereits abgelehnt, wenn es EU-Ausländern verwehrt wurde, in den Genuss einer Steuerbefreiung zu gelangen, selbst wenn diese die erforderlichen Nachweise erbringen konnten (EuGH, Urt. vom 6.10.2011, Kommission ./ Portugal, C 493-09).

Diese Argumentation überträgt der EuGH mit dem heutigen Urteil im Grundsatz auch auf in Drittstaaten ansässige Investmentfonds und stellt sich damit gegen die Position des Generalanwalts. Dieser hatte in seinem Schlussantrag vom 6.11.2013 noch vorgetragen, in Drittstaatenverhalten sei mangels effektiver Kontrollmöglichkeiten eine Besteuerung ausländischer Fonds generell gerechtfertigt. Die Steuererstattung war im polnischen Recht an die Einhaltung der Bestimmungen des polnischen Investmentfondsgesetzes gekoppelt. Wollte man auch ausländischen Fonds von Quellensteuer freistellen, müsse also eine gewisse Vergleichbarkeit mit diesen Anforderungen gegeben sein. Die Drittstaatenfonds müssten dann den Nachweis erbringen, dass sie in ihrem Ansässigkeitsstaat vergleichbaren Anforderungen unterliegen. Gegenüber Drittstaaten gebe es aber keine wirksa-



me Möglichkeit, die Einhaltung dieser Anforderungen und die vom Investmentfonds möglicherweise beigebrachten Nachweise zu überprüfen. Weder Abkommen zum Informationsaustausch böten die Möglichkeit zum Erhalt der relevanten Informationen, noch sei ein Informationsaustausch, wie ihn die OGAW-Richtlinie (85/611/EG) vorsehe, mit Drittstaaten möglich. Daher sei es in Drittstaatenfällen gerechtfertigt, die Steuerbefreiung generell zu versagen, ohne dass es zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit zu ermöglichen sei, die Steuerbefreiung durch Beibringung von Nachweisen zu gewähren.

Der EuGH folgte dieser Argumentation im Kern nicht. Der EuGH stellt fest, dass sich aus den innereuropäischen Möglichkeiten zum Informationsaustausch nach der OGAW-Richtlinie keine Folgerungen für das Steuerverfahren entnehmen ließen. Schließlich sei es Finanzbehörden nicht möglich, auf Grundlage dieses Informationsaustausches für aufsichtsrechtliche Zwecke an relevante Informationen für das Besteuerungsverfahren zu gelangen, sodass schon die für den nationalen bzw. innereuropäischen Sachverhalt unterstellte Möglichkeit der Prüfung der Voraussetzungen auf dieser Grundlage in Zweifel zu ziehen sei. Vielmehr könne es Steuerpflichtigen nicht allein aus dem Grund, dass sie in einem Drittstaat ansässig seien, von vornherein verwehrt werden, die Steuerbefreiung zu erlangen, obwohl sie möglicherweise in der Lage seien, die erforderlichen Nachweise zur Bestätigung der Einhaltung der Voraussetzung zu erbringen. Gleichwohl müssten aber die Besonderheiten in Bezug auf Drittstaatsverhältnisse berücksichtigt werden. So bestehe mit Drittstaaten kein Rechtsrahmen für den Informationsaustausch, wie er in der EU durch die Amtshilferichtlinie geschaffen sei. Es bestehe allein die Möglichkeit des Informationsaustausches auf Grundlage bilateraler Abkommen.

Die Ungleichbehandlung sei im Ergebnis nur dann zu rechtfertigen, wenn gegenüber dem Drittstaat keine ausreichenden Instrumentarien zur Durchführung eines Informationsaustausches und zum Erhalt der für die Besteuerung notwendigen Informationen bestehe, die es ermöglichen, die vom Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen zum Erhalt der Steuerbefreiung zu prüfen.

Urteil entwickelt bisherige Rechtsprechung des EuGH fort

Das Urteil bedeutet eine weitere Fortentwicklung der bisherigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften bzw. Investmentfonds. Während das Gericht in der Rechtssache „Santander“, in der es um einen vergleichbaren Sachverhalt unter Anwendung französischen Rechts ging, die Frage der möglichen Rechtfertigung einer unterschiedlichen Besteuerung

in Bezug auf Drittstaaten noch ausdrücklich offen gelassen hatte, kommt es nunmehr zum Ergebnis, dass auch in Drittstaatenfällen eine ausnahmslose Besteuerung der Dividendenzahlungen nicht zu rechtfertigen ist. Allerdings fordert der EuGH von dem ausländischen Fonds den Nachweis der Vergleichbarkeit. Weiter müssen geeignete Instrumentarien zum Informationsaustausch zur Verfügung stehen, die eine Überprüfung der vom Fonds übermittelten Informationen ermöglichen.

Entscheidung lässt sich auf deutsches Recht übertragen

Die Entscheidung des EuGH lässt sich im Wesentlichen auf die deutsche Rechtslage übertragen. In Deutschland können inländische Investmentfonds gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 InvStG Erstattung von auf ihren Kapitalerträgen lastende inländische Körperschaftsteuer verlangen, wenn nicht ohnehin von ihrer Erhebung im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs Abstand genommen wurde. Die Regelung gilt nur für inländische Investmentfonds, sodass für EU- und ausländische Investmentfonds keine (vollständige) Erstattungsmöglichkeit der Kapitalertragsteuer besteht.

Da in Deutschland ab 2014 die Steuererstattung nur für Investmentfonds greift, also solche OGAW und alternative Investmentfonds, welche zusätzlich die Voraussetzungen des steuerlichen Investmentfondsbegriffes (§ 1 Abs. 1b InvStG) erfüllen (u.a. Beaufsichtigung, mindestens jährliches Rückgaberecht der Anteile, Risikomischung, Anlage nur in zugelassene Vermögensgegenstände, Anlagegrenzen), stellt sich auch hier die Frage der Anforderungen an den Nachweis der Vergleichbarkeit von Drittstaatenfonds mit OGAW oder AIF. Auch insoweit dürfte damit die vom EuGH gewählte Argumentation greifen: der ausländische Fonds kann seine Vergleichbarkeit nachweisen. Erfüllt er nicht die Anforderungen des § 1 Abs. 1b InvStG, ist er also kein vergleichbarer Investmentfonds, gelingt der Nachweis nicht. Wie auch eine inländische Investitionsgesellschaft wäre er dann unseres Erachtens nicht berechtigt, eine Steuererstattung zu verlangen. Gelingt der Nachweis, ist er aber genau wie ein inländischer Investmentfonds berechtigt, eine Erstattung zu verlangen, wenn (dies ist eine zusätzliche Voraussetzung), zwischen den betroffenen Staaten ein geeignetes Instrumentarium zum Informationsaustausch zur Verfügung steht. Ein solches geeignetes Instrumentarium wurde in dem Artikel zum Informationsaustausch zwischen Polen und den USA gesehen. Dabei handelte es sich um eine sogenannte große Informationsklausel, die also einen Austausch der Staaten über Fragen der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens hinausgehend vorsieht.

Für die Zeit bis 2013 ist als Nachweis der Vergleichbarkeit



ausreichend, wenn der Fonds risikogemischt entsprechend § 2 Abs. 4 Investmentgesetz in Vermögensgegenstände anlegt.

An dieser Einschätzung ändert unseres Erachtens die Einführung der Steuerpflicht auf Streubesitzdividenden und die damit einhergehenden Änderungen bei der Investmentanlage durch das EuGHDivUmsG (siehe [beleuchtet](#) vom 1.3.2013) nichts. Der EuGH nimmt insoweit keine Gesamtbetrachtung von Fonds- und Anlegerebene vor, sondern betrachtet den Investmentfonds als eigenständiges Steuersubjekt isoliert.

Quellensteuererstattungsanträge auch für Drittstaatenfonds weiterhin möglich, aber mit Nachweis und Informationsaustausch

Im Ergebnis ist dieses Urteil für in Drittstaaten ansässige Investmentfonds erfreulich. Anders, als es der Schlussantrag des Generalanwalts erwarten ließ, bleibt auch Drittstaaten-

fonds die Tür für Quellensteuererstattungsanträge geöffnet. Mit dem Nachweis der Vergleichbarkeit und dem geeigneten Instrumentarium zum Informationsaustausch hat der EuGH allerdings eine Hürde aufgebaut, über die der ausländische Fonds erst einmal springen muss. Für die Inländer ist das aber keine schlechte Nachricht. Denn in der Vergangenheit löste der Gesetzgeber die Ungleichbehandlung zumeist so, dass die Gleichbehandlung durch die Schlechterstellung des Inländers herstellte. Dies scheint aufgrund der vom EuGH aufgebauten Hürden nun nicht erforderlich. Allerdings bleibt fraglich, ab wann genau eine Vergleichbarkeit gegeben ist. Diese Feststellung hat der EuGH im vorliegenden Fall dem nationalen polnischen Gericht überlassen.

bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 (0) 211 946847-51
Fax +49 (0) 211 946847-01
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater
Tel. +49 (0) 211 946847-52
Fax +49 (0) 211 946847-01
carsten.ernst@bepartners.pro



Holger Hartmann
Partner . Rechtsanwalt
Tel. +49 (0) 211 946847-53
Fax +49 (0) 211 946847-01
holger.hartmann@bepartners.pro



Benedikt Schewe
Dipl.-Jurist
Tel. +49 (0) 211 946847-68
Fax +49 (0) 211 946847-01
benedikt.schewe@bepartners.pro