

Europäisches Steuerrecht

Prof. Dr. Johanna Hey, Universität Düsseldorf

Inhaltsübersicht

<p>1. Bedeutung des Europarechts für die steuerrechtliche Praxis..... 2</p> <p>2. Rechtsquellen des Europäischen Steuerrechts 3</p> <p>3. Steuerharmonisierung..... 4</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Harmonisierungskompetenzen..... 4</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Harmonisierung der indirekten Steuern 5</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Harmonisierung der direkten Steuern..... 6</p> <p>4. Einfluss des primären Gemeinschaftsrechts auf das nationale Steuerrecht 7</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Bedeutung der Grundfreiheiten für das nationale Steuerrecht 7</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen..... 7</p> <p style="padding-left: 40px;">ab) Grundfreiheiten in der Rechtsprechung des EuGH als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote 8</p> <p style="padding-left: 40px;">ac) Anwendungsbereich der einzelnen Grundfreiheiten im Steuerrecht 8</p> <p style="padding-left: 40px;">ad) Rechtfertigung von Eingriffen in die Grundfreiheiten 11</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Bedeutung des Beihilfeverbots für den nationalen Steuergesetzgeber</p> <p style="padding-left: 40px;">ba) Präventive Beihilfeaufsicht nach Art. 87 ff. EGV 13</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Steuervergünstigungen als Beihilfe 13</p> <p>5. Europarechtliche Brennpunkte der Ertragsbesteuerung 14</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Wirtschaftliche Betätigung von EU-Ausländern in Deutschland (Inbound-Sachverhalte) 14</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Differenzierung nach Ansässigkeit durch das Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht 14</p>	<p style="padding-left: 20px;">ab) Schutz ausländischer Anbieter durch Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit... 15</p> <p style="padding-left: 20px;">ac) Gesellschafterfremdfinanzierung 16</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Wirtschaftliche Betätigung von Inländern im EU-Ausland (Outbound-Sachverhalte) 16</p> <p style="padding-left: 40px;">ba) Wegzugs- und Schlussbesteuerung 16</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Auslandsdividenden 17</p> <p style="padding-left: 40px;">bc) Auslandsverluste 18</p> <p style="padding-left: 40px;">bd) Abzug von Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Auslandseinkünften stehen 19</p> <p style="padding-left: 40px;">be) Außensteuerrecht 19</p> <p>6. Einfluss des Europarechts auf die steuerliche Gewinnermittlung 20</p> <p>7. Einfluss des Europarechts auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 21</p> <p>8. Steuervollzug innerhalb der Europäischen Union 22</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Maßnahmen zur Sicherung des Steuervollzugs auf EU-Ebene 22</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Zulässigkeit nationaler Sonderregeln für den Vollzug der Besteuerung im grenzüberschreitenden Sachverhalt 23</p> <p>9. Rechtsfolgen von Verstößen gegen das Europarecht und Rechtsschutz ... 23</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Auslegungsmonopol des Europäischen Gerichtshofs 23</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Wirkung von EuGH-Urteilen; Anwendungsvorrang des Europarechts 24</p> <p>Anhang: EuGH-Entscheidungen auf dem Gebiet der direkten Steuern 25</p>
---	---

1. Bedeutung des Europarechts für die steuerrechtliche Praxis

Das Europarecht nimmt zunehmenden Einfluss auf die nationale Steuerrechtsordnung. Dabei ist zu unterscheiden zwischen dem weitgehend harmonisierten Verbrauchsteuerrecht und dem mit wenigen Ausnahmen nicht harmonisierten Recht der direkten Steuern. Während insbesondere im Umsatzsteuerrecht der Einfluss des Europarechts, namentlich durch Entscheidungen des EuGH auf der Grundlage der **6. Mehrwertsteuerrichtlinie** (vom 17. Mai 1977, 77/388/EWG, ABl. EG 1977 Nr. L 145) eine lange Tradition hat, datiert die erste Entscheidung des EuGH zum Ertragsteuerrecht aus dem Jahr 1986 („*avoir fiscal*“ EuGH-Urteil vom 28. Januar 1986 Rs. 270/83, Slg. 1986, 273). Nichtsdestotrotz hat sich das Europarecht innerhalb des letzten Jahrzehnts zu einem bestimmenden Faktor auch des nationalen Ertragsteuerrechts entwickelt, ohne dass ein Ende dieser Entwicklung absehbar wäre.

Zwar bedürfen weitere Harmonisierungsschritte aufgrund des für Richtlinien auf dem Gebiet des Steuerrechts geltenden Einstimmigkeitsprinzips (Art. 93, 94 EGV) zu meist jahrelanger Verhandlungen. Die Lücke füllt jedoch der EuGH, der sich als „Motor der Integration“ versteht. Die Zahl der beim EuGH anhängigen Verfahren zum Steuerrecht nimmt dabei permanent zu (Übersicht über die beim EuGH anhängigen Verfahren und Schlussanträge zum Abgabenrecht s. <http://www.uni-regensburg.de/Fakultaeten/Jura/eckhoff/lohseh/anso.htm>).

Auf die **Steuerberatungspraxis** wirkt sich das Europäische Recht wie folgt aus:

- Vorschriften des nationalen Rechts (insb. UStG), denen EG-Richtlinien zugrunde liegen, sind **richtlinienkonform auszulegen**. Zuständig für die Klärung von Streitfragen bei der Auslegung der zugrunde liegenden Richtlinien ist allein der EuGH (zum Rechtsschutz im Einzelnen Abschnitt 9 a)).
- Das gesamte nationale Steuerrecht (harmonisierte indirekte und nicht harmonisierte direkte Steuern) ist an den **Vorgaben des EG-Vertrags** zu messen. Ein Verstoß gegen EG-Recht führt in der Steuerrechtsprechung des EuGH – anders als ein Verstoß gegen nationales Verfassungsrecht – stets zur Unanwendbarkeit der jeweiligen nationalen Norm *ex tunc* (zur Wirkung von Verstößen gegen den EG-Vertrag im Einzelnen Abschnitt 9. b)). Die **hohe Erfolgsquote der Verfahren vor dem EuGH von ca. 80%** erklärt die Bedeutung europarechtlicher Fragen für den Beratungsalltag. Soweit der Besteuerung Normen zugrunde gelegt werden, die potentiell europarechtswidrig sind (s. etwa die Liste mit europarechtlich bedenklichen Vorschriften bei *Kessler/Spengel*, DB 2004, Beilage 6 zu Heft 43), muss die Einlegung von Rechtsbehelfen in Erwägung gezogen werden.
- Entscheidungen des EuGH erzeugen **gesetzgeberischen Handlungsbedarf**, und zwar auch dann, wenn ein anderer Staat verklagt wurde, das nationale Steuerrecht aber vergleichbare Regelungen enthält. Häufig agiert der Gesetzgeber auch schon im Vorfeld der eigentlichen Entscheidung im Hinblick auf anhängige Verfahren. Beispiele sind der Wechsel vom Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren; die Ausdehnung von § 8b Abs. 5 KStG auf Inlandsachverhalte; die Pläne zur grenzüberschreitenden Öffnung der Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft im Vorfeld der Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer* (Rs. C-446/03); dazu *Dörr*, Der Konzern 2003, 604. Die Beobachtung der

EuGH-Rechtsprechung ermöglicht folglich, Entwicklungstrends des nationalen Rechts besser vorherzusehen.

2. Rechtsquellen des Europäischen Steuerrechts

Für das Steuerrecht bedeutsame Rechtsquellen des Europarechts sind in erster Linie das Primärrecht, in begrenztem Umfang Verordnungen und vor allem Richtlinien als Sekundärrecht.

Zum **Primärrecht** gehören die Gemeinschaftsverträge (EG-Vertrag; EU-Vertrag); daneben die Protokolle sowie das Richterrecht des EuGH. Das Primärrecht wirkt unmittelbar (EuGH-Urteil vom 5. Februar 1963 Rs. 26/62 – Gend & Loos, Slg. 1963, 3), soweit es individuelle Rechte begründet, d. h. es bedarf keiner Umsetzung durch den nationalen Gesetzgeber. Dies gilt namentlich für die Grundfreiheiten.

Die von der Gemeinschaft auf der Grundlage des EG-Vertrages erlassenen Rechtsakte (**Sekundärrecht**) sind nach ihrer Wirkung zu unterscheiden:

a) **Verordnungen** der EG wirken unmittelbar und bedürfen keiner Transformation (Art. 249 Abs. 2 EGV). Sie spielen im Steuerrecht mit Ausnahme des Zollrechts (Zollkodex; Zolltarif; VO über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung vom 27. Januar 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 24, 1) keine Rolle.

b) **Richtlinien** bedürfen dagegen der Transformation in nationales Recht. Sie wirken grundsätzlich nicht unmittelbar (Art. 249 Abs. 3 EGV). Ausnahmsweise kann es jedoch zu einer **unmittelbaren Anwendung zugunsten** des Bürgers kommen, wenn ein Mitgliedstaat die fristgerechte Umsetzung schuldhaft unterlassen hat und der Inhalt der Richtlinie hinreichend bestimmt ist, vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1970 Rs. 9/70 – Leberpfennig, Slg. 1970, 825; EuGH-Urteil vom 4. Dezember 1974 Rs. 41/74 – van Duyn, Slg. 1974, 1337; EuGH-Urteil vom 19. Januar 1982 Rs. 8/81 – Becker, Slg. 1982, 53, 70 ff.; bestätigt für das Steuerrecht durch BVerfG-Beschluss vom 8. April 1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223. Die Wirkung von Richtlinien erschöpft sich aber nicht in der Umsetzung in nationales Recht. Mittelbar wirken sie auch noch nach der Transformation in nationales Recht im Rahmen **richtlinienkonformer Auslegung** fort. Diese ist sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Bürgers zulässig.

c) **Entscheidungen** der Gemeinschaftsorgane (Art. 249 Abs. 4 EGV) sind die Einzelakte des Europarechts mit unmittelbarer Wirkung gegenüber den jeweiligen Adressaten, vergleichbar einem Verwaltungsakt.

d) Daneben gibt es verschiedenste Formen (**Empfehlungen** u. **Stellungnahmen, Codes of Conduct** etc.) rechtlich unverbindlicher (Art. 249 Abs. 5 EGV) Äußerungen von Organen der EG. Hierhin gehört auch der *Verhaltenskodex* zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs vom 1. Dezember 1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2/2 Anhang 1. Bedeutung haben derartige Erklärungen ohne rechtliche Bindungswirkung aufgrund der in ihnen enthaltenen Wertungen für die Auslegung und Rechtsanwendung.

e) **Verhältnis von Europarecht zu nationalem Recht:** Von der unmittelbaren Anwendbarkeit von Richtlinien zu unterscheiden ist das Problem der Normenkollision. Hierbei handelt es sich um die Frage der Konkurrenz von Europarecht und nationalem

Recht. Der EuGH geht in ständiger Rspr. von einem unbedingten Vorrang des Gemeinschaftsrechts aus (EuGH-Urteil vom 15. Juli 1964 Rs. 6/64 – Costa/ENEL, Slg. 1964, 1251). Dieser Vorrang des Europarechts gegenüber dem nationalen Recht ergibt sich auch aus Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG. Umstritten war aber lange Zeit das Verhältnis zwischen Europarecht und nationalem Verfassungsrecht. Mittlerweile akzeptiert das BVerfG den Vorrang des Europarechts auch gegenüber dem GG, vgl. Solange II, BVerfG-Beschluss vom 22. Oktober 1980, BVerfGE 73, 339; anders noch Solange I, BVerfG vom 29. Mai 1974, BVerfGE 37, 273; differenzierend Maastricht, BVerfG vom 12. 10. 1993 BVerfGE '89, 155. Auf dem Gebiet des Steuerrechts kann sich diese Frage etwa stellen, wenn die 6. MwSt.-RL Befreiungstatbestände enthält, die nach nationalem Verfassungsrecht zu einer gleichheitssatzwidrigen Begünstigung bzw. Begünstigungsausschluss führen würden.

3. Steuerharmonisierung

a) Harmonisierungskompetenzen

Art. 93 EGV verpflichtet die Mitgliedstaaten ausdrücklich zur **Harmonisierung der indirekten Steuern**, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Es handelt sich um einen umfassenden **Harmonisierungsauftrag**, der jegliche Form indirekter Verbrauchsteuer erfasst. Genannt werden die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern. Gleichzeitig steht Art. 93 EGV der Einführung neuer Verbrauchsteuern durch die Mitgliedstaaten entgegen, soweit diese Auswirkungen auf den grenzüberschreitenden Warenverkehr haben. Problematisch ist unter diesem Aspekt vor allem die Einführung von **Umweltabgaben** durch die Mitgliedstaaten.

Die **Angleichung der direkten Steuern** ist im EG-Vertrag dagegen nicht ausdrücklich genannt. Die bloße Unterschiedlichkeit der Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten in der EU rechtfertigt noch nicht ihre Angleichung. Voraussetzung für das Tätigwerden der Gemeinschaft ist vielmehr nach dem vertraglich normierten **Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung** das Vorliegen einer Harmonisierungskompetenz. Diese findet sich in der allgemeinen Harmonisierungsermächtigung des Art. 94 EGV, soweit es um die Angleichung steuerrechtlicher Vorschriften geht, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Art. 96 EGV, der zur Beseitigung von **Wettbewerbsverzerrungen** weitgehende Befugnisse einräumt, insbesondere ein Handeln aufgrund qualifizierter Mehrheit ermöglicht, hat in der Praxis keine nennenswerte Bedeutung, da an das Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung hohe Anforderungen gestellt werden (vgl. hierzu ABl. EG 1980 Nr. C 283, 1 f.; ABl. EG 1983 Nr. C 257, 1 f.).

Zur Absicherung der mitgliedstaatlichen Finanzhoheit als elementarer Bestandteil staatlicher Souveränität stellt der EG-Vertrag den Erlass von Richtlinien auf dem Gebiet des Steuerrechts unter den Vorbehalt einstimmiger Annahme (**Einstimmigkeitsprinzip**, vgl. Art. 93, 94 EGV).

Materiell sind der Harmonisierung durch das **Subsidiaritätsprinzip** (Art. 5 EGV) Grenzen gesetzt. Die Gemeinschaft darf nur dann tätig werden, wenn die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen nicht (gleich effizient) auf der Ebene der Mitglied-

staaten erreicht werden können. Der Subsidiaritätsgedanke hat wesentlich dazu beigetragen, den Steuerwettbewerb gegenüber früheren Vollharmonisierungskonzepten stärker in den Vordergrund zu stellen.

b) Harmonisierung der indirekten Steuern

Auf der Grundlage von Art. 93 EGV sind die Umsatzsteuern der Mitgliedstaaten weitgehend harmonisiert. Von Bedeutung sind vor allem folgende Richtlinien:

- Die **6. Mehrwertsteuer-RL** vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG, ABl. EG 1977 Nr. L 145), umgesetzt in nationales Recht im UStG 1980, hat zu einer umfassenden Harmonisierung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage geführt. Die 6. MwSt.-RL enthält sehr dezidierte Vorgaben, die bei der Anwendung des nationalen Rechts stets im Wege richtlinienkonformer Auslegung zu berücksichtigen sind. Gewisse Spielräume der Mitgliedstaaten bestehen fort u. a. im Rahmen der Übergangsbestimmungen (Art. 28 der 6. MwSt.-RL).
- Die **Steuersatz-RL** vom 19. Oktober 1992 (RL 92/77, ABl. EG 1992 Nr. L 316) sieht Mindeststeuersätze von 5% (ermäßigt) und 15% (normal) vor. Zu einer darüber hinausgehenden echten Steuersatzharmonisierung ist es bisher nicht gekommen, insb. schreibt das Europarecht keine Obergrenze für den Mehrwertsteuersatz vor.
- Die **Binnenmarkt-RL** vom 16. Dezember 1991 (RL 91/680, ABl. EG 1991, Nr. L 376) hatte die Abschaffung der Grenzkontrollen zum Gegenstand. Zum angestrebten Wechsel vom Bestimmungsland- zum Ursprungslandprinzip ist es gleichwohl aufgrund der fortbestehenden Steuersatzdifferenzen nicht gekommen. Die Grenzkontrollen sind lediglich in die Unternehmen verlagert worden. Deshalb wird der mit der Binnenmarkt-RL erreichte Zustand auch als Übergangssystem bezeichnet.

Starken Einfluss auf das nationale deutsche Steuerrecht hat das Europarecht im Bereich der (sonstigen) Verbrauchsteuern gehabt. Nach der Harmonisierung durch die sog. **Systemrichtlinie** (RL 92/12/EWG, ABl. EG 1992 Nr. L 76), umgesetzt im Verbraucher-Binnenmarktgesetz vom 21. Dezember 1992, sind nur noch die „**großen**“ **Verbrauchsteuern** auf Mineralöl, Tabak, Alkohol (Branntwein/Schaumwein) übrig geblieben. Die sog. „**kleinen**“ **Verbrauchsteuern** (Salz, Zucker, Leuchtmittel) wurden zum 1. Januar 1993 abgeschafft.

Das Harmonisierungskonzept der Gemeinschaft sieht vor, nur die in der Systemrichtlinie behandelten wichtigsten Verbrauchsteuern zu harmonisieren. Die Mitgliedstaaten können weiter Verbrauchsteuern beibehalten, soweit sie nicht zu Grenzformalitäten führen. Dies ist insb. bei den **örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern** i. S. v. Art. 105 Abs. 2a GG der Fall, die per definitionem einen örtlich begrenzten Wirkungskreis haben. Zur Vereinbarkeit der Stromsteuer mit Europarecht: *Jatzke*, DStZ 1999, 50; *Arndt*, Stromsteuergesetz, Kommentar, Heidelberg 1999, S. 15 ff.

Die Zölle für Warenbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten sind infolge der Europäischen Zollunion abgeschafft. Das Europäische Zollrecht hat nur den Warenverkehr mit Drittstaaten zum Gegenstand. Seit dem 1. Januar 1994 gilt mit dem **Zollkodex** ein einheitliches europäisches Zollrecht. Der Zollkodex beruht auf der Verordnung 2913/92 (vom 12. Oktober 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 302). Sie wird ergänzt durch die fort-

geltende Verordnung zum Gemeinsamen Zolltarif (VO 2658/87 vom 23. Juli 1987, ABl. EG 1987 Nr. L 256).

c) Harmonisierung der direkten Steuern

Aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips (Art. 94 EGV) kommt die Harmonisierung der direkten Steuern nur schleppend voran (Zur Entwicklung *J. Hey*, HHR, Einf. KSt, Anm. 90 ff. [1999]). Der größte Harmonisierungserfolg auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung konnte im Jahre 1990 verzeichnet werden. Durch den Erlass der **Mutter-Tochter-Richtlinie** (90/435/EWG, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6), der **Fusionsrichtlinie** (90/434/EWG, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1) und des **Schiedsabkommens** (90/436/EWG, ABl. EG Nr. L 225, 10; zur Verlängerung des Abkommens s. *Bernhard*, IWB 1999, Fach 11, Gr. 3, 243) ist es zumindest teilweise zu einem Abbau von Hindernissen für die grenzüberschreitende Unternehmensbetätigung gekommen. Wie schwierig es ist, Harmonisierungsschritte zu erzielen, zeigt sich daran, dass sich erst im Jahr 2003 die nächsten Harmonisierungsschritte angeschlossen haben mit der **Zins- und Lizenzrichtlinie** (2003/49/EG, ABl. EG 2003 Nr. L 157, 49) und der Überarbeitung der Mutter-Tochter-Richtlinie des (2003/123/EG, ABl. EG 2004 Nr. L 7, 41), gefolgt von der Überarbeitung der Fusionsrichtlinie im Jahr 2005 (dazu *G. Saß*, DB 2004, 2231).

- Die **Mutter-Tochter-Richtlinie** verhindert die internationale Doppelbesteuerung und Doppelbelastung von Gewinnen, die von einer EU-Tochtergesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft bzw. an eine ausländische Betriebsstätte der Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Hierzu berücksichtigt der Sitzstaat der Muttergesellschaft die Vorbelastung der Auslandsdividende mit Körperschaftsteuer durch Anrechnung bzw. Freistellung (gewährleistet durch § 8b Abs. 1 KStG, der über die Anforderungen der Richtlinie deutlich hinausgeht). Im Gegenzug verzichtet der Sitzstaat der Tochtergesellschaft auf die Erhebung von Kapitalertragsteuer (s. § 43b EStG).
- Die **Fusionsrichtlinie** vermeidet in Fällen grenzüberschreitender Fusionen, Spaltungen, der Einbringung von Unternehmensteilen und des Austausches von Anteilen die Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven. Zur Sicherung des Besteuerungsrechts des Herkunftsstaates ist eine Buchwertverknüpfung vorgeschrieben. Der deutsche Steuergesetzgeber hat die Fusionsrichtlinie unter Hinweis auf das Fehlen der gesellschaftsrechtlichen Grundlagen für grenzüberschreitende Verschmelzungen und Spaltungen bisher nur für die Einbringungsvorgänge und den Tausch von Anteilen umgesetzt (§ 23 UmwStG). Mit dem seit dem 8. Oktober 2004 unmittelbar geltenden **Statut einer Europäischen Aktiengesellschaft** (Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Gesellschaft vom 8. Oktober 2001, Dok-Nr. 2157/2001, ABl. EG 2001 Nr. 294) sind nun aber die zivilrechtlichen Grundlagen grenzüberschreitender Verschmelzung geschaffen, so dass die Fusionsrichtlinie vollständig umgesetzt werden muss (zutr. *Schulz/Geismar*, DStR 2001, 1078).
- Nach der **Zins- und Lizenzrichtlinie** sind grenzüberschreitende Zins- und Lizenzzahlungen zwischen Kapitalgesellschaften zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen im Quellenstaat von jedweder Quellensteuer zu befreien. Auf diese Weise wird das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Sitzstaat zugewiesen.

- Das **Schiedsabkommen** stellt als multilaterales Abkommen, gestützt auf Art. 293 EGV, in Fällen der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen und der Abgrenzung von Betriebsstättengewinnen sicher, dass es zur Durchführung eines Schlichtungsverfahrens kommt, damit Doppelbesteuerungen vermieden werden können.

Sehr viel weiter gehen Pläne einer **Harmonisierung der körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage**, für die sich die EU-Kommission in der Mitteilung vom 23. Oktober 2001 zur Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt (KOM (2001) 582 endg., s. BR-Drucks. 971/01, 17) ausgesprochen hat. Ausgangspunkt der gemeinsamen Bemessungsgrundlage soll IAS/IFRS sein. Es handelt sich um ein Fernziel, dessen Verwirklichung nicht zuletzt davon abhängt, ob sich ein von allen Mitgliedstaaten konsentierter Verteilungsschlüssel für die Zuordnung der konsolidierten Bemessungsgrundlage finden lässt. Parallel sollen durch gezielte Maßnahmen bestehende Hemmnisse für grenzüberschreitende Investitionen abgebaut werden. Im Focus stehen dabei **Verrechnungspreise**, die Vermeidung **internationaler Doppelbesteuerung**, der **grenzüberschreitende Verlustausgleich** sowie die Erleichterung **grenzüberschreitender Umstrukturierungen**. Als hilfreich erachtet wird zudem ein **EU-Musterabkommen**, das an die Stelle des OECD-Musterabkommens treten könnte.

4. Einfluss des primären Gemeinschaftsrechts auf das nationale Steuerrecht

Auch wenn eine weitergehende Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern noch aussteht, sind die Mitgliedstaaten in ihrer Gestaltungsfreiheit durch das Gemeinschaftsrecht eingeschränkt. Art. 10 EGV verpflichtet die Mitgliedstaaten, alle zur Erreichung des Binnenmarkts erforderlichen Schritte zu unternehmen. Dieser Pflicht trägt Art. 23 GG Rechnung, der die Mitwirkung der Bundesrepublik bei der Errichtung der Europäischen Union statuiert. Neben der Pflicht zur Umsetzung von Richtlinien müssen die Mitgliedstaaten – ohne dass hierzu eine weitere Handlung auf Gemeinschaftsebene erforderlich wäre – die im EG-Vertrag festgeschriebenen Ziele und Grundfreiheiten bei der Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts beachten. Dies gilt insbesondere für neue Gesetzesvorhaben, die stets auf ihre Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag und den sonstigen Regelungen des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts (insb. EG-Richtlinien) zu überprüfen sind. Es gilt aber auch für bestehende Gesetze, die gegen das EG-Recht verstoßen.

Zu beachten sind insbesondere die Vorgaben der Grundfreiheiten sowie des Beihilfeverbots.

a) Bedeutung der Grundfreiheiten für das nationale Steuerrecht

aa) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen

Entscheidende Bedeutung kommt den grundrechtsähnlichen europäischen Grundfreiheiten in der Überprüfung nationalen Rechts bei. Voraussetzung ihrer Anwendung ist, dass es sich um einen **grenzüberschreitenden Sachverhalt** handelt. Berechtig sind grds. nur in EU-Staaten ansässige Steuerpflichtige. Eine Ausnahme gilt für die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV), deren Schutzbereich sich auch auf den **Kapitalverkehr mit Drittstaaten** bezieht.

ab) Grundfreiheiten in der Rechtsprechung des EuGH als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote

Die Grundfreiheiten enthalten sowohl Diskriminierungs- als auch Beschränkungsverbote.

Als **Diskriminierungsverbote** untersagen sie den Mitgliedstaaten, Angehörige aus anderen EU-Mitgliedstaaten gegenüber Inländern zu benachteiligen. Es gilt das Gebot der **Inländergleichbehandlung**. Dabei fallen nicht nur Differenzierungen, die an die Staatsangehörigkeit anknüpfen, unter die Diskriminierungsverbote, sondern auch sog. **versteckte (mittelbare/indirekte) Diskriminierungen**. Eine versteckte Diskriminierung liegt vor, wenn eine Regelung zwar nicht ausdrücklich an die Staatsangehörigkeit anknüpft, jedoch „durch Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale“ typischerweise zu einer Benachteiligung von EU-Ausländern führt (ständige Rspr. seit EuGH-Urteil vom 12. Februar 1974 Rs. 152/73 – Sotgiu/Deutsche Bundespost, Slg. 1974, 153, 164). Diese Formel wendet der EuGH in ständiger Rspr. bezüglich der an die Ansässigkeit anknüpfenden Vorschriften der beschränkten Steuerpflicht an (EuGH-Urteil vom 28. Januar 1986 Rs. 270/83 – avoir fiscal, Slg. 1986, 273; EuGH-Urteil vom 8. Mai 1990 Rs. C-270/83 – Biehl, Slg. 1990, I-1779; EuGH-Urteil vom 13. Juli 1993 Rs. C-330/91 – Commerzbank, Slg. 1993, I-4017; EuGH-Urteil vom 27. Juni 1996 Rs. C-107/94 – Asscher, Slg. 1996, I-3089).

Kein europarechtliches Problem stellt die sog. **Inländerdiskriminierung** (auch: „umgekehrte“ Diskriminierung, „Discrimination à rebours“), gemeint ist die Benachteiligung des Inländers gegenüber dem EU-Ausländer, dar, da der EG-Vertrag auf rein innerstaatliche Sachverhalte keine Anwendung findet. Sie muss statt dessen an **Art. 3 Abs. 1 GG** geprüft werden. Rechtsprechung des BVerfG liegt hierzu noch nicht vor.

Darüber hinaus interpretiert der EuGH die Grundfreiheiten auch als an den Herkunftsstaat gerichtete **Beschränkungsverbote** (EuGH-Urteil vom 3. Dezember 1974 Rs. 33/74 – van Binsbergen, Slg. 1974, 1299; seither st. Rspr., vgl. etwa EuGH-Urteil vom 12. Dezember 1996 Rs. C-3/95 – Reisebüro Broede, Slg. 1996, I-6511 Rn. 25; EuGH-Urteil vom 9. Juli 1997 Rs. C-222/95 – Parodi, Slg. 1997, I-2899; EuGH-Urteil vom 23. November 1999 verb. Rs. C-369/96 u. C-276/96 – Arblade u. a., Slg. 1999, I-8453 Rn. 33). Danach darf kein Mitgliedstaat seine Bürger daran hindern, eine von einer Grundfreiheit geschützte Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat aufzunehmen.

Die Grundfreiheiten sind nicht nur bei den materiellen Voraussetzungen für die Aufnahme einer Tätigkeit zu beachten, sondern begrenzen den Spielraum besonderer Verfahrensvorschriften, soweit sie die Aufnahme und Ausübung einer grenzüberschreitenden Tätigkeit behindern (EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2000 Rs. C-58/98 – Corsten, Slg. 2000, I-7942).

ac) Anwendungsbereich der einzelnen Grundfreiheiten im Steuerrecht

(1) Der in Art. 23 ff. EGV verankerten **Warenverkehrsfreiheit** misst der EG-Vertrag besondere Bedeutung bei. Art. 23 EGV nennt zunächst als Grundlage der Gemeinschaft die Zollunion. Art. 25 EGV verbietet den Mitgliedstaaten die Erhebung von Ein- und Ausfuhrzöllen sowie Abgaben gleicher Wirkung. Zusätzlich wird den Mitgliedstaaten

durch Art. 90 EGV untersagt, auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten höhere Abgaben als auf inländische Waren zu erheben. Verfahrensrechtlich abgesichert ist die Warenverkehrsfreiheit für das Steuerrecht durch den ausdrücklichen *Harmonisierungsauftrag* in Art. 93 EGV (s. oben Abschnitt 3. b)).

Die Bedeutung der Art. 23 ff., 90 EGV beschränkt sich auf den Bereich der indirekten Steuern. Nur ausnahmsweise kann eine Vorschrift der direkten Steuern als Maßnahme gleicher Wirkung i. S. v. Art. 28 Abs. 1 EGV in den Anwendungsbereich der Warenverkehrsfreiheit fallen (EuGH-Urteil vom 7. Mai 1985 Rs. 18/84 – Kommission/Frankreich, Slg. 1985, 1339; Steuerbegünstigung für Presseunternehmen unter der Voraussetzung der Produktion der Presseerzeugnisse in Frankreich).

(2) Eine zentrale Rolle spielt in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern die **Arbeitnehmerfreizügigkeit**, die zu Modifizierungen im Rahmen der *beschränkten Steuerpflicht* (dazu s. unten Abschnitt 5. a) aa) geführt hat. Art. 39 EGV garantiert das Recht der freien Wahl des Arbeitsortes. Konkretisiert wird Art. 39 EGV durch die Freizügigkeitsverordnung 68/1612/EWG vom 15. Oktober 1968, ABl. EG 1968 Nr. L 257/1.

(3) Zentralvorschrift für die Beurteilung der Unternehmensbesteuerung in Europa ist die **Niederlassungsfreiheit** des Art. 43 EGV. Die Niederlassungsfreiheit wirkt seit Ablauf der Übergangszeit (31. Dezember 1969) unmittelbar, ständige Rspr. EuGH-Urteil vom 21. Juni 1974 Rs. 2/74 – *Reyners*, Slg. 1974, 631. Gemäß Art. 43 Abs. 1 EGV können sich natürliche Personen auf die Niederlassungsfreiheit berufen; Art. 48 Abs. 2 EGV erweitert den persönlichen Anwendungsbereich auf Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben. Als Inhalt der Niederlassungsfreiheit nennt Art. 43 Abs. 2 EGV die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften i. S. d. Art. 48 Abs. 2 EGV. Darüber hinaus gewährt Art. 43 Abs. 1 S. 2 EGV das **Recht der sekundären Niederlassung** durch Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften. Hieraus hat der EuGH abgeleitet, dass alle in der Vorschrift genannten Niederlassungsformen gleichwertig nebeneinander stehen (EuGH-Urteil vom 28. Januar 1986 Rs. 270/83 – *avoir fiscal*, Slg. 1986, 273); die freie Wahl zwischen ihnen darf nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden.

(4) In den Schutzbereich der **Dienstleistungsfreiheit** der Art. 49 ff. EGV fallen alle selbständigen grenzüberschreitend ausgeübten entgeltlichen Erwerbstätigkeiten. Gemäß Art. 50 Abs. 3 EGV müssen die Mitgliedstaaten Angehörigen aus anderen EU-Mitgliedstaaten ermöglichen, unter denselben Bedingungen tätig zu werden, wie sie für Inländer gelten. Im Sinne des Beschränkungsverbots sind zudem solche Beschränkungen zu unterlassen, „die – obwohl sie unterschiedslos für Einheimische wie für Dienstleistende anderer Mitgliedstaaten gelten – geeignet sind, die Tätigkeit eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden, der dort rechtmäßig gleichartige Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern“ (z. B. EuGH-Urteil vom 23. November 1999 verb. Rs. C-369/96 u. C-276/96 – *Arblade u. a.*, Slg. 1999, I-8453). Eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit liegt bereits dann vor, wenn die grenzüberschreitende Dienstleistungstätigkeit, etwa durch das Erfordernis der

Einhaltung zeit- und kostspieliger Verfahrensschritte, erschwert bzw. *weniger attraktiv* gemacht wird.

Die Dienstleistungsfreiheit ist subsidiär gegenüber der Niederlassungsfreiheit (Art. 50 Abs. 1 EGV). Während die Dienstleistungsfreiheit die nur vorübergehende Tätigkeit im Ausland erfasst, ist Voraussetzung für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit, dass durch Begründung einer festen Einrichtung eine dauerhafte Beziehung mit dem anderen Mitgliedstaat hergestellt wird, die auf Eingliederung in die Wirtschaft dieses Staates abzielt. Charakteristisch für den Dienstleistungsverkehr ist demgegenüber die Beibehaltung des Standorts im Herkunftsland.

(5) Seit dem 1. Januar 1994 ist auch die **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 56 EGV) als allgemeines und unmittelbar wirkendes Beschränkungsverbot ausgestaltet. Art. 56 EGV verfolgt das Ziel optimaler Kapitalallokation. Kapital soll innerhalb Europas unter Ertragsgesichtspunkten investiert werden und dadurch den volkswirtschaftlich größten Nutzen erbringen. Aus der Teleologie der Kapitalverkehrsfreiheit ergibt sich ein weiterer subjektiver Anwendungsbereich. Die Gewährleistung steht nicht in Abhängigkeit zur Staatsangehörigkeit, sondern erstreckt sich auf jede Person mit Sitz, Wohnsitz oder Niederlassung in einem Mitgliedstaat. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist eine tätigkeitsbezogene Gewährleistung, die jedwede Beschränkung des Kapitalverkehrs innerhalb der Gemeinschaft ebenso wie zwischen Mitgliedstaaten und **Drittstaaten** untersagt. Der Kapitalverkehr umfasst alle Vorgänge, bei denen Kapital, ohne dass es sich dabei lediglich um einen einmaligen Leistungsaustausch handelt, in einen anderen Mitgliedstaat transferiert wird. Geschützt wird nicht nur der Vorgang des Kapitaltransfers, sondern auch die Kapitalanlageentscheidung. Damit fallen in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit insbesondere der Erwerb und das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ebenso wie die Hingabe von Fremdkapital, aber auch die mit einem Kapitaltransfer verbundene Gründung von Betriebsstätten in einem anderen Staat sowie die Repatriierung im Ausland erzielter Gewinne.

Zu der Frage, ob die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit von einer grenzüberschreitenden **wirtschaftlichen Tätigkeit** abhängt, hat der EuGH entschieden, dass auch Abzugsverbote im Rahmen der (niederländischen) Erbschaftsteuer für EU-Ausländer unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallen (EuGH-Urteil vom 11. Dezember 2003 Rs. C-363/01 – Barbier, HFR 2004, 275). Ob es einer „wirtschaftlichen Betätigung“ bedarf, ließ der EuGH offen. Es handele sich bei den umstrittenen Immobilienbelastungen „offensichtlich“ um Kapitalanlagen i. S. d. Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 88/361/EWG vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (Abl. L 178, 5), so dass die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar ist.

(6) Schließlich verbietet Art. 12 EGV als Auffangtatbestand im Anwendungsbereich des EG-Vertrags jede **Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit**. Das allgemeine Diskriminierungsverbot tritt ebenso wie die in Art. 18 EGV garantierte **allgemeine Freizügigkeit** gegenüber den in den Grundfreiheiten enthaltenen besonderen Diskriminierungsverboten zurück, vgl. EuGH-Urteil vom 26. Januar 1993 Rs. C-112/91 – Werner, Slg. 1993, I-429; EuGH-Urteil vom 29. April 1999 Rs. C-311/97 – Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651.

ad) Rechtfertigung von Eingriffen in die Grundfreiheiten

Der Eingriff in eine Grundfreiheit stellt noch nicht per se eine EG-rechtswidrige Vertragsverletzung dar. Vielmehr können Beeinträchtigungen gerechtfertigt werden.

(1) Zum Teil enthalten die Grundfreiheiten **spezielle Eingriffsvorbehalte**:

- So können nach **Art. 39 Abs. 3 EGV** Beeinträchtigungen der Arbeitnehmerfreizügigkeit und nach **Art. 46 Abs. 1 EGV** Beeinträchtigungen der Niederlassungsfreiheit aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt werden.
- **Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EGV** enthält eine Einschränkung der **Kapitalverkehrsfreiheit**. Nach dem Wortlaut von Abs. 1 Buchst. a der Vorschrift ist es den Mitgliedstaaten gestattet, die einschlägigen Vorschriften des Steuerrechts, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, weiterhin anzuwenden. Als Ausnahmegvorschrift, die dem Geist des EG-Vertrags prinzipiell zuwiderläuft, ist Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EGV eng auszulegen. Zudem darf Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EGV nicht isoliert herangezogen werden, sondern nur unter Beachtung der Schranke des Art. 58 Abs. 3 EGV. Ungleichbehandlungen nach Art. 58 Abs. 1 EGV dürfen demnach weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen. Als „stand still“-Klausel gilt Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EGV nicht für Vorschriften, die nach dem 1. Januar 1994 eingefügt worden sind. Bei Gesetzesänderungen sind demnach die Gewährleistungen der Kapitalverkehrsfreiheit in vollem Umfang zur Geltung zu bringen.

Hierzu EuGH-Urteil vom 15. Juli 2004 Rs. C-315/02 – Lenz, IStR 2004, 522; EuGH-Urteil vom 7. September 2004 Rs. C-3/9/02 – Manninen, IStR 2004, 680; mittelbar EuGH-Urteil vom 6. Juni 2000 Rs. C-35/98 – Verkooijen, Slg. 2000, I-4071.

(2) Neben der Ausweitung der in Art. 39 EGV und Art. 46 EGV genannten Gemeinwohlbelange auf die Belange des Verbraucherschutzes, des Umweltschutzes und der Verhinderung unlauteren Wettbewerbs hat der EuGH *speziell für das Steuerrecht* einen Kanon zusätzlicher **richterrechtlicher Rechtfertigungsgründe** herausgebildet. Dabei geht der Gerichtshof mit den Rechtfertigungsversuchen der Mitgliedstaaten allerdings sehr streng um.

- Anerkannt ist das Interesse der Mitgliedstaaten an **wirksamer steuerlicher Kontrolle** (EuGH-Urteil vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98 – Vestergaard, Slg. 1999, I-7641; EuGH-Urteil vom 8. Juli 1999, Rs. C-254/97 – Baxter u. a., Slg. 1999, I-4809). Allerdings verweist der EuGH die Mitgliedstaaten hier vorrangig auf das Instrumentarium der Amtshilferichtlinie, und hält weitergehende Maßnahmen des nationalen Rechts vielfach für nicht erforderlich und daher unverhältnismäßig (EuGH-Urteil vom 15. Mai 1997 Rs. C-250/95 – Futura Participations, Slg. 1997, I-2471, Rz. 40 f.; EuGH-Urteil vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98 – Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Rz. 26 ff.).
- Zulässig sind ferner Maßnahmen zur **Verhinderung von Steuerflucht und Steuerhinterziehung** sowie zur **Missbrauchsvermeidung**. Aufgrund der Schwierigkeit der Aufklärung eines Sachverhalts im Ausland sind zum Zweck der Missbrauchs-

bekämpfung **Typisierungen** allerdings nur sehr eingeschränkt zulässig. Zwar enthalten die Fusions- und die Mutter-/Tochter-Richtlinie Missbrauchsvorbehalte, die den Vertragsstaaten den Erlass von Antimissbrauchsregelungen ermöglichen; zu den Grenzen dieses Rechtfertigungsgrundes vgl. aber EuGH-Urteil vom 17. Juli 1997 Rs. C-28/95 – Leur Bloem, Slg. 1997, I-4161. Indes fordert der EuGH in ständiger Rspr., der Missbrauch müsse dem Steuerpflichtigen in jedem Einzelfall nachgewiesen werden. Dies schließt unwiderlegliche gesetzliche Missbrauchsvermutungen, wie sie das deutsche Recht vielfach enthält (insb. AStG; § 8a KStG; § 26 Abs. 2 UmwStG), aus.

- Den Rechtfertigungsgrund der **Kohärenz des Steuersystems** (vgl. auch Art. 3 [ex-Art. C] EUV) zog der EuGH erstmals im Fall „Bachmann“ (EuGH-Urteil vom 28. Januar 1992 Rs. C-204/90, Slg. 1992, I-249 und EuGH-Urteil vom 28. Januar 1992 Rs. C-300/90 – Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305) heran. Danach sollen Regelungen der nationalen Steuersysteme, zwischen denen ein **zwingender funktioneller Sachzusammenhang** besteht, nur gemeinsam betrachtet werden können. Der Vorwurf der Diskriminierung entfällt, wenn eine EG-rechtskonforme Anwendung nicht möglich ist, ohne dass es zu Widersprüchen im Steuersystem des Mitgliedstaates kommt.

In der Wielockx-Entscheidung hat der EuGH das Kohärenzargument in der Weise konkretisiert, dass eine Berufung auf die Kohärenz ausgeschlossen ist, wenn der Mitgliedstaat in seinen Doppelbesteuerungsabkommen zu erkennen gibt, dass der Sachzusammenhang nicht zwingend ist, indem er bilateral auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat. In der Rs. Verkooijen, EuGH-Urteil vom 6. Juni 2000 Rs. C-35/98, Slg. 2000, I-4071, hat der EuGH dann weiter konkretisiert, dass Vor- und Nachteile bei demselben Steuerpflichtigen eintreten müssten. Dies schließt die Berufung auf das Kohärenzprinzip insb. im Verhältnis von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner aus (EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2002 Rs. C 324/00, Slg. 2002, I-11779).

Der restriktive Umgang mit dem Kohärenzargument hat dazu geführt, dass sich die Mitgliedstaaten seit der Bachmann-Entscheidung nie wieder erfolgreich auf die Kohärenz berufen konnten. Eine Wende bringt möglicherweise die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Manninen (EuGH-Urteil vom 7. September 2004 Rs. C-319/02 – Manninen, IStR 2004, 680). Zum einen hat der Gerichtshof eine steuersubjektübergreifende Anwendung des Kohärenzprinzips nicht mehr strikt abgelehnt, zum anderen hat er im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsprinzips differenziert zwischen zukünftiger Sicherung der Einmalbesteuerung und Vermeidung einer aktuellen Doppelbesteuerung. Danach scheint es, als könne das Kohärenzprinzip solche nachteiligen Regelungen rechtfertigen, die verhindern, dass Einkünfte in Zukunft steuerfrei bleiben.

(3) **Abgelehnt** hat der EuGH folgende Rechtfertigungsversuche der Mitgliedstaaten:

- Die Mitgliedstaaten können sich nicht auf das **Fehlen einer Harmonisierung** berufen. Der EG-Vertrag kennt keinen Vorbehalt der Rechtsangleichung. Vielmehr soll gerade über die Einhaltung der Grundfreiheiten die Verfolgung der Ziele des Binnenmarktes auch ohne Harmonisierung ermöglicht werden (EuGH-Urteil vom 27. Juni 1996 Rs. C-107/94 – Asscher, Slg. 1996, I-3089).

- Nachteile, die aus einer Vorschrift resultieren, können nicht durch Vorteile aus einer anderen Vorschrift, mit der kein innerer Zusammenhang besteht, kompensiert werden (**Verbot des Vorteilsausgleichs; Kompensationsverbot**), vgl. z. B. EuGH-Urteil vom 28. Januar 1986 Rs. 270/83 – avoir fiscal, Slg. 1986, 273.
- Die Mitgliedstaaten können sich nicht darauf berufen, sie seien aufgrund der **Bindung durch Doppelbesteuerungsabkommen** daran gehindert, EU-Ausländer und Inländer gleich zu behandeln. Die Grundfreiheiten lassen sich nicht durch völkerrechtliche Verträge zu Lasten der Steuerpflichtigen abbedingen (EuGH-Urteil vom 28. Januar 1986 Rs. 270/83 – avoir fiscal, Slg. 1986, I-273).
- Vertragsverletzungen können schließlich nicht mit befürchteten **Aufkommensverlusten** legitimiert werden (EuGH-Urteil vom 16. Juli 1998 Rs. C-264/96 – ICI, Slg. 1998, I-4695 Rn. 28; EuGH-Urteil vom 21. September 1999 Rs. C-307/97 – Compagnie de Saint-Gobain, Slg. 1999, I-6161 Rn. 50). Die Grundfreiheiten stehen nicht unter Finanzierungsvorbehalt.
- **Verwaltungstechnische Schwierigkeiten** rechtfertigen ebenfalls nicht die Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte. Gegebenenfalls muss der Mitgliedstaat eine für den Steuerpflichtigen nicht mit zusätzlichen Erschwernissen verbundene Sonderregelung für den grenzüberschreitenden Sachverhalt treffen, die zu einer belastungsmäßigen Gleichstellung mit dem entsprechenden Inlands-sachverhalt führt (EuGH-Urteil vom 28. April 1998 Rs. C-118/96 – Safir, Slg. 1998, I-1897).

b) Bedeutung des Beihilfeverbots für den nationalen Steuergesetzgeber

ba) Präventive Beihilfeaufsicht nach Art. 87 ff. EGV

Art. 87 EGV enthält ein generelles Verbot staatlicher Beihilfen. Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, sind soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar. Art. 87 Abs. 2 EGV macht hiervon mit einem Katalog von stets mit dem Gemeinsamen Markt vereinbaren Beihilfen (**ohne Wertungsspielraum**) eine Ausnahme; Art. 87 Abs. 3 EGV erweitert diesen Katalog auf im Einzelfall mit dem Gemeinsamen Markt zu vereinbarende Beihilfen (**mit Wertungsspielraum**).

Flankiert wird das – äußerst streng gehandhabte – Beihilfeverbot durch ein Verfahren präventiver Beihilfeaufsicht (Art. 88 EGV). Danach muss *vor* Gewährung einer Beihilfe *stets* ein **Notifizierungsverfahren** durchgeführt werden, in dem die Kommission die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem EG-Vertrag feststellt. Ohne eine derartige Genehmigung ist die Beihilfe europarechtswidrig, auch wenn sie materiell genehmigungsfähig wäre.

bb) Steuervergünstigungen als Beihilfe

Da Art. 87 Abs. 1 EGV nicht auf direkte Subventionen beschränkt ist, unterstehen auch Steuervergünstigungen als indirekte Subventionen der Beihilfeaufsicht (z. B. EuGH-Urteil vom 19. Mai 2000 Rs. C-6/97 – Italien/Kommission, Slg. 1999, I-2981 [3004]).

Die Schwierigkeit besteht einerseits darin, Steuervergünstigungen, die unter Art. 87 Abs. 1 EGV fallen, von Fiskalzwecknormen abzugrenzen. Zudem bedarf es der Feststellung, ob es sich bei der Steuervorschrift um ein Instrument der allgemeinen Wirtschaftspolitik handelt, dann unterliegt sie nicht der Beihilfeaufsicht, oder ob sie auf die Förderung bestimmter Unternehmen und Produktionszweige abzielt. Die richtige Einordnung ist – auch aus der Sicht des Steuerpflichtigen – von großer Bedeutung, weil sie darüber entscheidet, ob ein Notifizierungsverfahren durchgeführt werden muss bzw. ob bei fehlender Notifizierung die Gefahr der Rückforderung besteht. Der von der Rücknahme einer formell oder materiell gemeinschaftsrechtswidrigen Beihilfe Betroffene kann sich nämlich nur sehr eingeschränkt auf Vertrauensschutz berufen. Der Bundesfinanzhof hat anhand der rückwirkenden Reduktion der Investitionszulage von 12% auf 8% die Auffassung vertreten, dass das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot insoweit gemeinschaftsrechtlich eingeschränkt werde, vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2000 III R 35/95, BStBl. II 2001, 499. Diese bezüglich der rückwirkenden Änderung des Subventionsgesetzes vertretene Auffassung deckt sich mit den europarechtlichen Einschränkungen des Vertrauensschutzes durch den *effet utile* bei der Aufhebung europarechtswidriger Subventionsbescheide, vgl. EuGH-Urteil vom 20. März 1997 Rs. C-24/95 – Alcan, Slg. 1997, I-1591.

Die Kommission hat Leitlinien für die Anwendung der Beihilfenvorschriften auf Vorschriften des Unternehmenssteuerrechts aufgestellt (Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, BStBl. I 1999, 205). Danach ist neben dem

- selektiven Charakter
- die Frage der systematischen Stellung der Vorschrift innerhalb der jeweiligen Steuerrechtsordnung

entscheidend.

5. Europarechtliche Brennpunkte der Ertragsbesteuerung

a) Wirtschaftliche Betätigung von EU-Ausländern in Deutschland (Inbound-Sachverhalte)

- aa) Differenzierung nach Ansässigkeit durch das Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Die augenfälligste Unterscheidung zwischen Steuerinländern und Steuerausländern trifft das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht mit dem an Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Sitz/Ort der Geschäftsleitung anknüpfenden Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Zwar wird nicht offen an die Nationalität angeknüpft, es handelt sich aber um eine verdeckte Diskriminierung, die ebenfalls der Rechtfertigung bedarf. Dabei ist zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen (Unternehmen) zu unterscheiden:

(1) **Natürliche Personen:** Nach der sog. *Schumacker*-Doktrin befinden sich im Hinblick auf die direkten Steuern Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel *nicht* in vergleichbarer Situation, weil Gebietsfremde nur mit ihren inländischen Einkünften

ten besteuert werden (ständige Rspr. seit EuGH-Urteil vom 14. Februar 1995 Rs. C-279/93 – Schumacker, Slg. 1995, I-225). Es ist grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstandes umfassend zu besteuern. Hiervon ist nur dann eine Ausnahme zu machen, wenn der wesentliche Anteil der Einkünfte im Quellenstaat erwirtschaftet wird. Dieser sog. Grenzpendlerrechtsprechung hat der Gesetzgeber mit §§ 1 Abs. 3, 1a EStG Rechnung getragen. Die in § 1 Abs. 3 S. 2 EStG normierte Voraussetzung für den Antrag auf Anwendung der Regeln über die unbeschränkte Steuerpflicht von 90% im Inland erwirtschafteter Einkünfte ist vom EuGH akzeptiert worden (EuGH-Urteil vom 14. September 1999 Rs. C-391/97 – Gschwind, Slg. 1999, I-5451).

Indes muss auch jenseits der Grenzpendlerfälle eine nachteilige Behandlung des beschränkt Steuerpflichtigen sachlich in den Unterschieden zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht begründet sein. Vor diesem Hintergrund scheidet eine Rechtfertigung aus, wenn es um Nachteile auf der Ebene des objektiven Nettoprinzips geht. Es gibt keinen Grund, warum der Quellenstaat Aufwendungen, die in Zusammenhang mit Inlandseinkünften stehen, vom Abzug ausschließen könnte (EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003 Rs. C-234/01 – Gerritse, Slg. 2003, 5933). In der Rechtssache Gerritse, a.a.O., hat der EuGH ferner Sondersteuersätze im Rahmen von Quellenabzugsverfahren beanstandet, soweit diese zu einer höheren Steuer führen als bei einer Veranlagung. Nach Auffassung des BFH (Beschluss vom 28. April 2004 I R 39/04 – FKP Scorpio, BStBl. II 2004, 878) liegt im Quellenabzug nach § 50a Abs. 4 EStG im Hinblick darauf, dass der Steuerabzug grds. auf Bruttobasis erfolgt und eine DBA-Befreiung nur nach entsprechender Bescheinigung des Bundesamtes für Finanzen geltend gemacht werden kann, auch bei späterer Erstattung zu viel einbehaltener Abzugssteuer im Liquiditäts- und Zinsschaden ein bleibender, nicht zu rechtfertigender Nachteil.

(2) **Juristische Personen/Unternehmen:** Im Unterschied zu natürlichen Personen befinden sich ausländische Gesellschaften mit einer inländischen Betriebsstätte und inländische Gesellschaften nach Auffassung des EuGH in einer objektiv vergleichbaren Lage (EuGH-Urteil vom 21. September 1999 Rs. C-307/97 – Compagnie de Saint Gobain, Slg. 1999, I-6161). Dies folgt auch aus der vom EuGH aus Art. 43 Abs. 1 S. 2 EG-Vertrag abgeleiteten Gleichwertigkeit der Niederlassungsformen Tochtergesellschaft und Betriebsstätte (vgl. hierzu die Vorlage des BFH: CLT-UFA – Rs. C-253/03, DStR 2003, 1200: Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des besonderen Betriebsstättensteuersatzes von 42% gem. § 23 Abs. 2 KStG a. F.). Eine Differenzierung scheidet schon deshalb aus, weil bei juristischen Personen die dem Ansässigkeitsstaat zugewiesene Berücksichtigung individueller Lebensumstände nach den Vorgaben des subjektiven Nettoprinzips nicht in Betracht kommt.

ab) Schutz ausländischer Anbieter durch Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit

EU-Ausländer, die sich im Inland wirtschaftlich betätigen, sind nicht nur durch die Arbeitnehmer- und Niederlassungsfreiheit geschützt, sondern auch durch Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EGV) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV). Die Dienstleis-

tungsfreiheit verpflichtet die Mitgliedstaaten, von ausländischen Anbietern erbrachte Dienstleistungen nicht schlechter zu behandeln als solche inländischer Anbieter. Auf die Dienstleistungsfreiheit kann sich sowohl der ausländische Anbieter als auch der inländische Abnehmer berufen. Unzulässig sind daher sowohl steuerliche Nachteile des Abnehmers (z. B. Einschränkungen des Ausgabenabzugs, vgl. EuGH-Urteil vom 28. April 1998 Rs. C-118/96 – *Safir*, Slg. 1998, I-1897; EuGH-Urteil vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98 – *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641) als auch des Anbieters (z. B. Quellenabzüge), s. hierzu die Vorlage des 1. Senats des BFH (Beschluss vom 28. April 2004 I R 39/04 – FKP *Scorpio*, BStBl. II 2004, 878), in der die Frage aufgeworfen ist, ob der nach § 50a Abs. 4 EStG vorzunehmende Steuerabzug gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt, weil bei einem inländischen Vergütungsgläubiger weder Steuerabzug noch im Fall des unterlassenen Abzugs Haftung eintreten.

ac) Gesellschafterfremdfinanzierung

In der Rechtssache *Lankhorst-Hohorst* (EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2002 Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11779) hat der EuGH § 8a KStG a. F. für europarechtswidrig erklärt. Zwar war § 8a KStG a. F. nicht auf die Vergabe von Gesellschafterdarlehen durch beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner beschränkt, sondern richtete sich gegen nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechnete Anteilseigner und galt folglich auch für steuerbefreite Körperschaften. Der EuGH hat jedoch – in Einklang mit seiner ständigen Rechtsprechung – ausreichen lassen, dass typischerweise Steuerausländer als Hauptadressaten der Vorschrift betroffen sind. Der Gesetzgeber hat daraufhin § 8a KStG auch auf Inlandssachverhalte ausgedehnt. Dabei ist aber keineswegs sicher, ob die Vorschrift in der seit 1. Januar 2004 geltenden Fassung den Vorgaben des EG-Vertrags entspricht. Dies gilt zum einen in den Fällen, in denen es aufgrund der Umqualifikation von Zinsaufwand in auf Körperschaftsebene nicht abziehbare Dividenden zu einer Doppelbesteuerung kommt, weil der andere Staat weiterhin von Zinsen ausgeht und deshalb das Besteuerungsrecht beansprucht, zum anderen im umgekehrten Fall der Fremdfinanzierung einer ausländischen Tochtergesellschaft durch eine deutsche Muttergesellschaft, in dem die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 15. Juli 2004, BStBl. I 2004, 593, Tz. 27) die Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG davon abhängig machen will, dass die Aufwendungen im Ausland nicht von der Bemessungsgrundlage der Körperschaft abgezogen werden konnten; dazu *Kessler*, DB 2003, 2507; *Frotscher*, DStR 2004, 377, 385.

**b) Wirtschaftliche Betätigung von Inländern im EU-Ausland
(Outbound-Sachverhalte)**

Vorschriften, mit denen Deutschland als Herkunftsstaat die wirtschaftliche Betätigung im Ausland benachteiligt, stehen die Grundfreiheiten in ihrer Ausprägung als Beschränkungsverbote entgegen. Aktuell werden vor allem folgende Fallgestaltungen diskutiert bzw. liegen dem EuGH zur Vorabentscheidung vor:

ba) Wegzugs- und Schlussbesteuerung

(1) Wohnsitzverlegung natürlicher Personen: Soweit das Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht durch die Aufgabe des Wohnsitzes mit steuerlichen Nach-

teilen verbunden ist (insb. Aufdeckung stiller Reserven ohne Realisierungsakt gem. § 6 AStG; s. im Einzelnen Kennzahl **182/4**), dürfte dies – bei Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit im anderen Staat – gegen Art. 39 oder 52 EGV verstoßen, andernfalls gegen Art. 18 EGV. Nicht länger haltbar ist nach der Entscheidung Saillant du Lasteyrie (EuGH-Urteil vom 11. März 2004 Rs. C-9/02, DStR 2004, 551) die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG, wonach Steuerpflichtige, die mindestens 10 Jahre in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig waren, im Fall der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht die stillen Reserven aus Anteilen i. S. v. § 17 EStG aufdecken müssen, und zwar ohne dass es auf einen Realisationsakt ankommt. Daneben begründet auch die Fiktion einer schädlichen Entnahme bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 95 EStG eine unzulässige Beschränkung. Der Versuch einer Rechtfertigung mit dem Kohärenzprinzip dürfte in beiden Fällen schon aufgrund der von der Bundesrepublik geschlossenen DBA fehlschlagen.

(2) Sitzverlegung juristischer Personen: Es bestehen ferner erhebliche Zweifel, ob der Gesetzgeber an der Schlussbesteuerung der §§ 11, 12 KStG wird festhalten können. In der Daily Mail-Entscheidung (EuGH-Urteil vom 27. September 1988 Rs. 81/87, Slg. 1988, 5505) aus dem Jahr 1988 hatte der EuGH an den Wegzug anknüpfende steuerliche Auflagen im Hinblick auf das Nebeneinander von Gründungs- und Sitztheorie in der Gemeinschaft zwar noch akzeptiert. In jüngeren Entscheidungen, die allerdings nur die Behandlung im Zuzugsstaat zum Gegenstand hatten und nicht auf steuerlichem Gebiet ergangen sind (EuGH-Urteil vom 9. März 1999 Rs. C-212/97 – Centros, Slg. 1999, I-1459; EuGH-Urteil vom 5. November 2002 Rs. C-208/00 – Überseering, Slg. 2002, I-9919; EuGH-Urteil vom 30. September 2003 Rs. C-167/01 – Inspire Art, Slg. 2003, I-10155) hat der EuGH den Versuchen der Aufnahmestaaten, mit der Sitztheorie den Verlust der Rechtsfähigkeit zu begründen, jedoch eine Absage erteilt (hierzu ausführlich Kennzahl **182/1**). Welche steuerlichen Konsequenzen hieraus für den Wegzugsfall zu ziehen sind, ist unklar. Aufschlussreicher ist auch insofern die Entscheidung *Lasteyrie du Saillant*. Danach wird die Besteuerung ohne Realisationsakt voraussichtlich nicht haltbar sein. Der Besteuerungsanspruch kann nur bei späterer Veräußerung der entsprechenden Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, was erheblichen Abstimmungsbedarf mit dem Aufnahmestaat nach sich zieht.

bb) Auslandsdividenden

Der Wechsel vom körperschaftsteuerrechtlichen Vollarrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren im Jahr 2001 war u. a. auch europarechtlich begründet, da das Anrechnungsverfahren strikt auf nationale Sachverhalte beschränkt war (inländische Anteilseigner und inländische Körperschaftsteuer). Dass der frühere Rechtszustand europarechtswidrig war, ist indirekt bestätigt durch die zu der Begrenzung auf Inlandssachverhalte im finnischen Anrechnungssystem ergangene Entscheidung Maninens (EuGH-Urteil vom 7. September 2004 Rs. C-319/02, IStR 2004, 680; zuvor schon EuGH-Urteil vom 6. Juni 2000 Rs. C-35/98 – Verkooijen, Slg. 2000, I-4071). Das Halbeinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG ebenso wie § 8b Abs. 1 KStG auf Körperschaftsebene gelten nunmehr unterschiedslos für In- und Auslandsdividenden. Allerdings kann den deutschen Fiskus die Europarechtswidrigkeit des Anrechnungsverfahrens aufgrund der Vorlage des FG Köln (Beschluss vom 24. Juni 2004, EFG 2004, 1374) für

alle nicht bestandskräftigen Fälle noch einmal einholen. Die Anfügung von Satz 2 in § 175 Abs. 2 AO schließt die Anrechnung lediglich für die Fälle aus, in denen der Steuerbescheid des Anteilseigners bestandskräftig ist (zu Recht krit. zu dieser Maßnahme *Gosch*, DStR 2004, 1988, 1992).

bc) Auslandsverluste

Ob Auslandsverluste – gegebenenfalls mit Nachversteuerungsregelung – im Inland auch dann berücksichtigt werden müssen, wenn die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt, wird in den anhängigen Rechtssachen Ritter-Coulais (Rs. C-152/03; s. Vorlage des BFH-Beschluss vom 13. November 2002 I R 13/02, FR 2003, 576) und Marks & Spencer (Rs. C-446/03) geklärt werden. Während bei Anwendung der Anrechnungsmethode Verluste unabhängig von ihrer Herkunft berücksichtigt werden, scheidet die Verlustberücksichtigung im Sitzstaat bei Anwendung der Freistellungsmethode grundsätzlich aus. Mit der Steuerfreistellung korrespondiert, dass die Besteuerung und damit auch die Berücksichtigung von Verlusten abschließend im Quellenstaat erfolgen muss. § 2a Abs. 3 und 4 EStG, der dennoch eine Berücksichtigung ermöglichte, ist mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I 1999, S. 402) abgeschafft worden.

Die vom EuGH bisher entschiedenen Fälle (EuGH-Urteil vom 16. Juli 1998 Rs. C-264/96 – ICI, Slg. 1998, I-4695; EuGH-Urteil vom 14. Dezember 2000 Rs. C-141/99 – AMID, Slg. 2000, I-11619) betrafen Sachverhalte, in denen der Abzug **inländischer** Verluste wegen einer Auslandsberührung eingeschränkt war. Wird bei Existenz einer Auslandsbetriebsstätte ein Verlust weder im Wohnsitzstaat noch im Quellenstaat voll berücksichtigt, der, würde es sich um einen rein nationalen Sachverhalt handeln, vollständig abgezogen werden könnte, verstößt dies gegen die Niederlassungsfreiheit (siehe ähnlich auch EuGH-Urteil vom 12. September 2002 Rs. C-431/01 – Mertens, Slg. 2002, I-7073). Zwar hat der EuGH noch nicht entschieden, ob der Sitzstaat auch **ausländische** Verluste aus einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte berücksichtigen muss. Allerdings ist fraglich, ob der Ort der Entstehung des Verlusts tatsächlich einen Unterschied machen kann, da dies nichts an der Schlechterstellung der Auslandsaktivität gegenüber der reinen Inlandsaktivität ändert.

Der BFH (Beschluss vom 13. November 2002 I R 13/02, FR 2003, 576) hat dem EuGH (Rs. C-152 – Ritter-Coulais) die Frage vorgelegt, ob es mit der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist, wenn eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person Verluste aus Vermietung und Verpachtung, die in einem anderen Mitgliedstaat entstehen, bei der Einkommensermittlung in Deutschland nicht abziehen kann. Bejaht der EuGH diese Frage, müsste man auch für Verluste aus Auslandsbetriebsstätten ein Abzugsgebot folgern.

Um die Frage der Verlustverrechnung im Konzern geht es in der britischen Rechtssache Marks & Spencer (Rs. C-446/03, s. dazu *I. Dörr*, Der Konzern 2004, 15 ff.). Hier hat der EuGH zu entscheiden, ob aus der Verrechenbarkeit ausländischer Betriebsstättenverluste folgt, dass dies auch für Verluste ausländischer Tochtergesellschaften gelten muss. Darüber hinaus ist die Frage aufgeworfen, ob In- und Auslandstöchter hinsichtlich der Verlustverrechnung unterschiedlich behandelt werden dürfen. Da der EuGH

schon verschiedentlich Regelungen beanstandet hat, die Konzerne benachteiligen, an denen Auslandstöchter beteiligt sind (s. EuGH-Urteil vom 16. Juli 1998 Rs. C-264/96 – ICI, Slg. 1998, I-4695; EuGH-Urteil vom 18. November 1999 Rs. C-200/98 – X AB und Y AB, Slg. 1999, I-8261; EuGH-Urteil vom 8. März 2001 Rs. C-397/98, 410/98 – Metallgesellschaft und Hoechst, Slg. 2001, I-1760), spricht viel dafür, dass er in der Begrenzung der britischen Gruppenbesteuerung auf inländische Tochtergesellschaften einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sehen wird.

bd) Abzug von Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Auslandseinkünften stehen

Ähnlich gelagert ist die Versagung des Abzugs von Aufwendungen, die der Erwirtschaftung von Auslandseinkünften dienen. Nach der Grundregel des § 3c EStG können Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. In der das niederländische Steuerrecht betreffenden Rechtssache Bosal (EuGH-Urteil vom 18. September 2003 Rs. C-168/01, IStR 2003, 666) hat der EuGH den nur auf Auslandsbeteiligungen beschränkten Ausschluss des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen trotz deren Freistellung bei der Muttergesellschaft jedoch für europarechtswidrig erklärt. Der deutsche Gesetzgeber hat mit der Ausdehnung der Pauschalbesteuerungsregelung des § 8b Abs. 5 KStG auch auf Inlandsverhältnisse reagiert.

be) Außensteuerrecht

§ 1 AStG enthält eine Gewinnkorrekturvorschrift für Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen, die im Ausland ansässig sind. Unabhängig davon, ob im Ausland ein niedrigeres Steuerniveau herrscht, unterliegen grenzüberschreitende Leistungen einer speziellen Angemessenheitsprüfung, die zu einer Gewinnkorrektur führen kann. Besondere Bedeutung hat die Vorschrift für Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen. Der BFH hält § 1 AStG für mit dem EG-Vertrag unvereinbar, vgl. Aussetzungsbeschluss des BFH vom 21. Juni 2001 I B 141/00, BFH/NV 2001, 1169; hierzu *Borsting/Brüninghaus*, IStR 2001, 757; s. auch *Dautzenberg/Gocksch*, BB 2000, 904.

Sehr streitig ist, ob die in §§ 7 ff. AStG normierte Hinzurechnungsbesteuerung europarechtskonform ist. Die Hinzurechnungsbesteuerung greift ein, soweit eine Kapitalgesellschaft im niedrig besteuerten Ausland passive Einkünfte erwirtschaftet, wobei Niedrigbesteuerung jede effektive Belastung unter 25% ist. Folge des Eingreifens der Hinzurechnungsbesteuerung ist, dass Gewinne der Kapitalgesellschaft dem Anteilseigner unabhängig von der Vornahme einer Ausschüttung unmittelbar zugerechnet werden. Auf diese Weise wird verhindert, dass ein niedrigeres Steuerniveau im Ausland durch langfristige Thesaurierung ausgenutzt werden kann. Bei der späteren tatsächlichen Ausschüttung sind die Gewinne dann zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gemäß § 3 Nr. 41 EStG steuerbefreit.

§§ 7 ff. AStG beschränken die Niederlassung in anderen Mitgliedstaaten. Dies ist vor allem dann problematisch, wenn das allgemeine Steuerniveau im Niederlassungsstaat

unter 25% liegt, weil dann zur Rechtfertigung nicht angeführt werden kann, es gehe dem deutschen Fiskus um Abwehr von schädlichem Steuerwettbewerb (s. hierzu Verhaltenskodex, ABL EG 1998 Nr. C 2/2 Anhang 1). Zum Teil wird versucht, die Hinzuverrechnungsteuerung damit zu rechtfertigen, dass die Grundfreiheiten nur die aktive Tätigkeit im Ausland erfassen. Dies ist jedoch gerade für die Kapitalverkehrsfreiheit nicht zutreffend (s. EuGH-Urteil vom 11. Dezember 2003 Rs. C-363/01 – Barbier, HFR 2004, 275). Zudem ist die Verlagerung der Tätigkeiten, die zu den in § 8 Abs. 1 AStG aufgeführten passiven Einkünften führen, in den meisten Fällen nicht automatisch rechtsmissbräuchlich. Jedenfalls wird man den Katalog des § 8 AStG sehr sorgfältig daraufhin analysieren müssen, inwieweit die dort genannten Tätigkeiten typisch sind für eine künstliche Einkünfteverlagerung. Vgl. hierzu z. B. Schön, DB 2001, 940. Der EuGH hat bisher noch nicht über Normen derartiger CFC-Legislation entschieden. Klarheit wird hier das vor dem EuGH anhängige Verfahren (Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes) bringen.

6. Einfluss des Europarechts auf die steuerliche Gewinnermittlung

Ungeachtet der Bemühungen um eine Harmonisierung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (s. oben Abschnitt 3. c)) bestehen bei der *steuerlichen Gewinnermittlung* nach wie vor sowohl inhaltlich als auch formal große Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten. Dagegen ist das **Handelsbilanzrecht** über die Vierte Bilanz-RL des Rates 78/660/EWG vom 25. Juli 1978 (ABL EG 1978 Nr. L 222, 11), umgesetzt im BiRiLiG vom 19. Oktober 1985, BGBl. I 1985, 2355, weitgehend harmonisiert. Zwar regelte die Bilanzrichtlinie nur die Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften, sie ist aber bei ihrer Umsetzung in §§ 238 ff. HGB vom nationalen Gesetzgeber in weiten Teilen rechtsformübergreifend auch auf den Abschluss von Personenunternehmen ausgedehnt worden. Für den Konzernabschluss ordnet zudem die sog. IAS-Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 vom 19. Juli 2002 (ABL EG 2002 Nr. L 243, 1), ab 2005 europaweit die Anwendung von IAS an (umgesetzt in § 315a HGB). Von der in der Verordnung vorgesehenen Möglichkeit, IAS auch für den Einzelabschluss verbindlich oder wahlweise vorzusehen, hat der deutsche Gesetzgeber bisher keinen Gebrauch gemacht. Der Einzelabschluss ist weiterhin zwingend nach HGB aufzustellen.

Die Harmonisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch die Vierte Bilanz-RL wirkt über das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG mittelbar auch auf die *steuerrechtliche Gewinnermittlung* ein, und zwar nicht nur für die unmittelbar vom Regelungsbereich der Richtlinie erfassten Kapitalgesellschaften, sondern für alle buchführungspflichtigen Unternehmen. Dies wirft die sehr umstrittene Frage auf, ob die nationalen Gerichte über das Maßgeblichkeitsprinzip auch in Steuerrechtsverfahren eine **Pflicht zur Vorlage an den EuGH** trifft. Der Bundesfinanzhof selbst verneint bisher sowohl die Pflicht zur Vorlage als auch die Bindung an Urteile des EuGH zur Auslegung der Vierten Bilanz-RL (s. BFH-Beschluss vom 7. August 2000 GrS 2/99, BSTBl. II 2000, 632, 673). Der EuGH hat die Frage bisher nicht ausdrücklich entschieden. Er geht jedenfalls von einem *Vorlagerecht* aus und entscheidet, soweit ihm eine bilanzrechtliche Frage von einem Finanzgericht in einem Steuerrechtsstreit vorgelegt wird (s. auf Vorlage des FG Hamburg EuGH-Urteil vom 7. Januar 2003 Rs. C-306/99 –

BIAO, Slg. 2003, I-1; sowie auf Vorlage des FG Köln EuGH-Urteil vom 14. September 1999 Rs. C-275/99 – DE + ES Bauunternehmung, Slg. 1999, I-5331).

7. Einfluss des Europarechts auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

Angesichts der verzerrenden Wirkung internationaler Doppelbesteuerungen verpflichtet Art. 293, 2. Spiegelstr. EGV die Mitgliedstaaten, untereinander Verhandlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft aufzunehmen. Die Bundesrepublik unterhält auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen zu allen Mitgliedstaaten Abkommensbeziehungen, so dass Art. 293 EGV Genüge getan ist.

Vorgaben für den Inhalt der mitgliedstaatlichen DBA enthält der EG-Vertrag nicht. Zur Entwicklung eines EU-Musterabkommens ist es bisher nicht gekommen. Die DBA zwischen den Mitgliedstaaten beruhen mit Modifikationen auf dem OECD-Musterabkommen.

Für das Verhältnis zwischen DBA-Recht und Europarecht gilt Folgendes:

- Doppelbesteuerungsabkommen unterliegen der **Überprüfung** am Maßstab des EG-Vertrages. Sie werden durch Zustimmungsgesetz in einfaches Bundesrecht transformiert (Art. 25 GG). Somit gehen sie im Rang dem Gemeinschaftsrecht nach. Daraus folgt, dass Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar auch soweit die Abkommen vor dem Inkrafttreten des EG-Vertrags geschlossen wurden, in demselben Umfang am EG-Vertrag zu messen sind wie anderes innerstaatliches Steuerrecht. Dies gilt auch für bilaterale Abkommen zwischen Mitgliedstaaten, die in Ansehung von Art. 293 2. Spiegelstr. EGV abgeschlossen wurden.
- Das **Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zu Drittstaaten-DBA** regelt Art. 307 EGV. Der EG-Vertrag lässt die völkerrechtliche Souveränität der Mitgliedstaaten unberührt. Ausgeschlossen sind daher Einwirkungen auf die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des EG-Vertrags mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA, sog. Altverträge. Die Mitgliedstaaten sind allerdings verpflichtet, auf eine Revision auch der Altabkommen hinzuwirken, soweit diese gemeinschaftsrechtliche Bezugspunkte aufweisen, die nicht in Einklang mit dem EG-Vertrag stehen. Neue Abkommen mit Drittstaaten sind an den Vorgaben des EG-Vertrages auszurichten.
- Umstritten ist, ob aus dem allgemeinen Diskriminierungsverbot ein **Meistbegünstigungsprinzip** dergestalt abzuleiten ist, dass Angehörige eines Mitgliedstaates sich auf die Angehörigen eines anderen Mitgliedstaates in einem Doppelbesteuerungsabkommen gewährte günstigere Regelung berufen können. Bejaht man ein solches Recht der Meistbegünstigung, so käme es zu einer Angleichung der DBA. Gegen ein Gebot der Meistbegünstigung spricht der Rechtscharakter des bilateralen Vertrags, der in einem „do ut des“ wechselseitigen Nachgebens ausgehandelt wird und dessen ausbalancierte Einzelbestimmungen nicht aus dem Abkommenskontext gerissen werden können. Es fehlt insoweit an der Vergleichbarkeit von Steuerpflichtigen, die aufgrund ihrer Ansässigkeit in verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlichen DBA unterfallen. In der Literatur wird das Meistbegünstigungsprinzip zum Teil noch weitergehend als Gemeinschaftspräferenz auch für günstigere Rege-

lungen in Drittstaaten-DBA eingefordert, s. *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997, S. 672 ff.

8. Steuervollzug innerhalb der Europäischen Union

a) Maßnahmen zur Sicherung des Steuervollzugs auf EU-Ebene

(1) Mit der 1977 angenommenen **Amtshilferichtlinie** (77/799/EWG vom 19. Dezember 1977 ABl. EG Nr. L 336, 15) soll die Zusammenarbeit und der Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden der Mitgliedstaaten erleichtert werden.

Hierzu enthält die Richtlinie u. a. die Auskunft auf Ersuchen (Art. 2 RL), den automatischen Auskunftsaustausch (Art. 3 RL) und die sog. Spontanauskunft (Art. 4 RL), nach der die Finanzbehörden der Mitgliedstaaten dazu angehalten sind, einander Informationen über ihnen bekannt werdende Fälle von Steuerverkürzung und Umgehungsgealtungen weiterzugeben. Umgesetzt wurde die Amtshilferichtlinie im EG-Amtshilfegesetz vom 19. Dezember 1985 (BGBl. I 1985, 2436), das neben den auch in EG-Fällen weiterhin anwendbaren § 117 AO tritt. Erweitert worden sind die Möglichkeiten der Zusammenarbeit auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie durch Richtlinie des Rates 2004/56/EG vom 21. April 2004 (ABl. Nr. L 127, 70) in Bezug auf die Verwendbarkeit von Informationen im Finanzprozess (Art. 7 I Nr. 2, 2. Spiegelstr.) und die gemeinsame Durchführung von Betriebsprüfungen (Art. 8b). Zusätzlich greift die VO EWG Nr. 218/92 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Steuern vom 27. Januar 1992 ein, vgl. ABl. EG 1992 Nr. L 24, 1.

(2) Die **grenzüberschreitende Vollstreckung** von Steuerforderungen wird zum einen durch eine Reihe bilateraler Vollstreckungsvereinbarungen zwischen den Mitgliedstaaten gewährleistet (Übersicht bei *H. W. Kruse*, in *Tipke/Kruse*, § 250 AO Tz. 23) zum anderen durch das EG-Beitreibungsgesetz vom 10. August 1979, BGBl. I 1979, 2150, das die EG-Beitreibungs-RL (76/308/EWG vom 15. März 1976, ABl. EG 1976 Nr. L 73, 18) in nationales Recht umsetzt.

Die EG-Beitreibungs-RL (76/308/EWG vom 15. März 1976, ABl. EG Nr. L 73, 18 ff.) beschränkte sich ursprünglich auf die Vollstreckung von Erstattungen, Interventionen, Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sowie indirekter Steuern. Inzwischen ist die Vollstreckungshilfe auf die Vollstreckung von Körperschaft- und Einkommensteuer ausgedehnt worden (durch Richtlinie 2001/44/EG vom 15. Juni 2001, ABl. EG Nr. 175, 17 ff.).

(3) Den besonderen Vollzugsproblemen im Bereich der Zinseinkünfte trägt die **Zinsrichtlinie** Rechnung (2003/48/EG vom 3. Juni 2003, ABl. 2003, L 157, 38). Danach sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, ein automatisches Auskunftssystem einzurichten (Art. 8, 9 der RL). Lediglich während eines Übergangszeitraums nehmen Belgien, Luxemburg und Österreich an diesem Verfahren nicht teil, sondern erheben stattdessen Quellenabzüge auch auf Zinszahlungen an EU-Ausländer. Für einige der zum 1. Mai 2004 beigetretenen neuen Mitgliedstaaten sieht die Richtlinie des Rates vom 29. April 2004 (2004/76/EG, ABl. Nr. L 157, 33 ff., 106 ff.) ebenfalls Übergangsregelungen vor.

b) Zulässigkeit nationaler Sonderregeln für den Vollzug der Besteuerung im grenzüberschreitenden Sachverhalt

Grenzüberschreitende Steuerfälle weisen häufig Vollzugsprobleme auf, da das Territorialitätsprinzip die Mittel der Vollzugsbehörden zur Durchsetzung von Steuerforderungen auf das jeweilige Staatsgebiet begrenzt. Aus diesem Grund gelten für grenzüberschreitende Sachverhalte Sonderregeln, um Steuerhinterziehungen – durch den EuGH als legitimes Interesse der Mitgliedstaaten anerkannt (EuGH-Urteil vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98 – Vestergaard, Slg. 1999, I-7641; EuGH-Urteil vom 8. Juli 1999 Rs. C-254/97 – Baxter u. a., Slg. 1999, I-4809) – zu verhindern. Andererseits darf die Begrenztheit der Ermittlungs- und Vollstreckungsmöglichkeiten grundsätzlich nicht zu einer Einschränkung der Grundfreiheiten führen, zumal der EuGH in ständiger Rspr. auf die zwischenstaatlichen Aufklärungsmöglichkeiten auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie verweist (s. Abschnitt 4. a) ad)).

Problematisch sind unter diesem Aspekt insb.

- § 90 Abs. 2, 3 AO;
- § 162 Abs. 3, 4 (Strafschätzung bei Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 3 AO; nach Auffassung *R. Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 162 AO Tz. 82 europarechtswidrig);
- § 17 AStG.

9. Rechtsfolgen von Verstößen gegen das Europarecht und Rechtsschutz**a) Auslegungsmonopol des Europäischen Gerichtshofs**

Zuständig für die Auslegung des EG-Vertrags sowie des Sekundärrechts ist im Interesse der Rechtseinheit innerhalb der Gemeinschaft allein der Europäische Gerichtshof. Er sichert die Wahrung des Rechts bei Auslegung und Anwendung des EG-Vertrages (Art. 220 EGV).

Auf dem Gebiet des Steuerrechts, vor allem im Bereich der direkten Steuern, wird der EuGH seinem Ruf als „Motor der Integration“ mehr als gerecht, indem er sich bemüht, in seiner Spruchpraxis Harmonisierungsdefizite zu kompensieren. Ersetzen kann die Rechtsprechung des EuGH die Richtlinienharmonisierung indes aufgrund ihres zwangsläufig punktuellen Entscheidungsstils nicht.

In steuerrechtlichen Angelegenheiten sind vor allem zwei Verfahrensarten von Bedeutung:

- **Vertragsverletzungsverfahren**
- **Vorabentscheidungsersuchen**

Das **Vertragsverletzungsverfahren** ist ein objektives Rechtsprüfungsverfahren, in dem geklärt wird, ob nationales Recht gegen den EG-Vertrag verstößt. **Antragsberechtigt** sind sowohl die Kommission (Art. 226 EGV) als auch die einzelnen Mitgliedstaaten (Art. 227 EGV). Der Klageerhebung vorgeschaltet ist ein Vorverfahren (Art. 226 Abs. 1 EGV), in dem der beklagte Mitgliedstaat das Recht zur Stellungnahme erhält und das häufig bereits zur Aufhebung der beanstandeten Vorschrift führt.

Das **Vorabentscheidungsersuchen** (Art. 234 EGV) ergänzt die mitgliedstaatlichen Rechtsschutzsysteme. Die Gerichte der Mitgliedstaaten erhalten die Möglichkeit, den EuGH zur Klärung europarechtlicher Fragen anzurufen. Instanzgerichte sind *berechtig*, dem EuGH Fragen vorzulegen (Art. 234 Abs. 2 EGV). Letztinstanzliche Gerichte sind *verpflichtet*, den EuGH anzurufen, soweit Zweifel bezüglich der Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht bestehen. Voraussetzung ist die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage.

Anders als vor dem EuG 1. Instanz (s. Art. 225 EGV) haben natürliche Personen und Unternehmen vor dem EuGH **kein individuelles Klagerecht**. Dem Steuerpflichtigen bleibt daher nur die Möglichkeit, im finanzgerichtlichen Verfahren die Vorlage beim EuGH anzuregen. Die Entscheidung hierüber obliegt aber allein dem Gericht. Kommt auch der Bundesfinanzhof der Anregung nicht nach, kann das Bundesverfassungsgericht angerufen werden wegen Verletzung des Gebots des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG), s. BVerfG vom 8. April 1987, BVerfGE 75, 223 (234).

In jüngerer Zeit sind sowohl Finanzgerichte als auch BFH deutlich vorlagefreudiger geworden. Dies gilt insbesondere für den I. Senat des BFH. Insgesamt wächst die Europarechtssensibilität.

b) Wirkung von EuGH-Urteilen; Anwendungsvorrang des Europarechts

Die Wirkung der Entscheidungen des EuGH hängt von der jeweiligen Verfahrensart ab.

Für **Vertragsverletzungsverfahren** sind die Rechtsfolgen der Entscheidungen des EuGH in Art. 228 EGV normiert. Danach ist der jeweilige Mitgliedstaat verpflichtet, die Maßnahmen zu ergreifen, die sich aus dem Urteil des EuGH ergeben. Eine Verletzung der Umsetzungsverpflichtung ist durch Zwangsgeld sanktioniert (Art. 228 Abs. 2 S. 2, 3 EGV).

Die Entscheidung des EuGH in **Vorabentscheidungsverfahren** bindet grundsätzlich nur die Verfahrensbeteiligten. Darüber hinaus enthält der EG-Vertrag keine Vorschrift über die Wirkungen der Vorabentscheidung. Diese ergeben sich vielmehr allgemein aus dem Verhältnis von Europarecht zu nationalem Recht. Der Europäische Gerichtshof verwirft – anders als das Bundesverfassungsgericht – nicht Normen des nationalen Rechts, sondern legt lediglich den EG-Vertrag bzw. das Sekundärrecht aus und stellt fest, ob diese Auslegung dem nationalen Recht entgegensteht. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Europarechts gegenüber dem nationalen Recht sind Vorschriften, die gegen den EG-Vertrag verstoßen, unanwendbar, unanwendbar. Nach Klärung einer Frage durch den EuGH entfällt daher die Vorlagepflicht der nationalen Gerichte ebenso wie in Fällen, in denen kein Zweifel über die Auslegung des EG-Vertrages besteht. Aus diesem Grund entfalten EuGH-Entscheidungen, die gegenüber einem anderen Staat ergangen sind, automatisch auch für Parallelvorschriften der übrigen Mitgliedstaaten Wirkung.

Der Anwendungsvorrang ist bereits im Festsetzungs- bzw. Einspruchsverfahren von den Finanzbehörden zu berücksichtigen. Da sich steuerliche Vorschriften selten exakt gleichen, wird es allerdings in den Fällen, in denen bisher lediglich eine Parallelvorschrift eines anderen Mitgliedstaates beanstandet worden ist, i. d. R. schwierig sein.

die Finanzverwaltung von der Unanwendbarkeit des deutschen Pendantes zu überzeugen.

Unbedingt sind Steuerbescheide offen zu halten, wenn die der Veranlagung zugrunde liegenden nationalen Vorschriften oder vergleichbare Vorschriften eines anderen Staates dem EuGH im Wege des Vorabentscheidungsersuchens vorgelegt sind. Soweit der Bescheid nicht gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO von der Finanzbehörde für vorläufig erklärt worden ist, ist Einspruch einzulegen. Dies ist vor allem deshalb geboten, weil der EuGH – anders als das BVerfG – im Steuerrecht bisher stets mit unbegrenzter Vergangenheitswirkung entschieden hat. Deshalb können Steuerpflichtige auch für weit zurückliegende Veranlagungszeiträume, soweit die entsprechenden Bescheide nicht bestandskräftig geworden sind, von günstiger EuGH-Rechtsprechung profitieren. Zwar hält der EuGH in Extremfällen einer offensichtlichen und vom nationalen Gesetzgeber bewusst in Kauf genommenen Europarechtswidrigkeit die Überwindung der Bestandskraft – gegebenenfalls sogar der Verjährung – für möglich (EuGH vom 13. Januar 2004 Rs. 453/00 – Kühne & Heitz, HFR 2004, 488). Hierauf sollte man es aber nicht ankommen lassen. Weitere Voraussetzung ist zudem, dass das nationale Recht eine Rechtsgrundlage für die Durchbrechung der Bestandskraft vorsieht.

Anhang: EuGH-Entscheidungen auf dem Gebiet der direkten Steuern

- „AMID“ EuGH-Urteil vom 14. Dezember 2000 Rs. C-141/99, Slg. 2002, I-11619: Der Umstand, dass ein Unternehmen eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat unterhält, rechtfertigt keine Ungleichbehandlung gegenüber einem Unternehmen mit einer Betriebsstätte im selben Mitgliedstaat (betrifft Einschränkung der Verrechnung inländischer Verluste mit inländischen Gewinnen bei Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte);
- „Andersen og Jensen ApS“ EuGH-Urteil vom 15. Januar 2002 Rs. C-43/00, Slg. 2002, I-379: Auslegung der Fusions-RL;
- „Asscher“ EuGH-Urteil vom 27. Juni 1996 Rs. C-107/94, Slg. 1996, I-3089 = FR 1996, 666 = DB 1996, 1604: Höherer Steuersatz für beschränkt Steuerpflichtige (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Avoir fiscal“ EuGH-Urteil vom 28. Januar 1986 Rs. 270/83, Slg. 1986, 273: Versagung des Anspruchs auf Anrechnung von KSt. gegenüber ausländischen Betriebsstätten (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Baars“ EuGH-Urteil vom 13. April 2000 Rs. C-251/98, Slg. 2000, I-2787: Die Niederlassungsfreiheit ist verletzt, wenn eine Befreiung von der Vermögensteuer nur an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligten Anteilseignern gewährt wird;
- „Bachmann“ EuGH-Urteil vom 28. Januar 1992 Rs. C-204/90 u. C-300/90, Slg. 1992, I-249: Begrenzung der Abziehbarkeit von Versicherungsprämien auf Policen inländischer Versicherungen (Eingriff in die Arbeitnehmerfreizügigkeit, aber gerechtfertigt nach dem Kohärenzprinzip);
- „Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)“ EuGH-Urteil vom 7. Januar 2003 Rs. C-306/99, Slg. 2003, I-1; Anm. *Bärenz*, DStR 2003, 492: Vierte Bilanz-Richtlinie 78/660 schließt nicht aus, dass zur Wahrung der Grundsätze der Vorsicht und des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Ver-

mögenslage eine pauschale Beurteilung aller relevanten Gesichtspunkte die am besten geeignete Bewertungsmethode darstellt;

- „Baxter“ EuGH-Urteil vom 8. Juli 1999 Rs. C-254/97, Slg. 1999, I-4809: Verstoß einer Vorschrift des französischen Steuerrechts gegen die Niederlassungsfreiheit; Abzug von Aufwendungen für Forschung und Entwicklung darf nicht davon abhängig gemacht werden, ob die Forschung in Frankreich stattfindet;
- „Biehl“ EuGH-Urteil vom 8. Mai 1990 Rs. C-175/88, Slg. 1990, I-1779: Versagung des LStJA bei Wegzug (Verstoß gegen die Freizügigkeit der ArbN);
- „Bosal“ EuGH-Urteil vom 18. September 2003 Rs. C-168/01, Slg. 2003, I-9409: Die Mutter-Tochter-Richtlinie verbietet bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung ein Abzugsverbot von Beteiligungskosten einer Muttergesellschaft, die an einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft beteiligt ist;
- „Commerzbank“ EuGH-Urteil vom 13. Juli 1993 Rs. C-330/91, Slg. 1993, I-4017: Beschränkung der Verzinsung von Steuererstattungsansprüchen auf Ansprüche inländischer Steuerpflichtiger (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Compagnie de Saint-Gobain“ EuGH-Urteil vom 21. September 1999 Rs. C-307/97, Slg. 1999, I-6161: Steuerliche Benachteiligung der Betriebsstätte einer ausländischen KapGes. in Deutschland durch Versagung der indirekten KSt.-Anrechnung (§ 26 Abs. 2 KStG) und des DBA-rechtlichen sowie vermögensteuerrechtlichen Schachtelprivilegs (Verstoß gegen Art. 43, 48 EGV);
- „Daily Mail“ EuGH-Urteil vom 27. September 1988 Rs. 81/87, Slg. 1988, 5483: Steuerliche Benachteiligung einer Gesellschaft bei Sitzverlagerung ins EG-Ausland durch den Heimatstaat (Entwicklung eines allgemeinen Beschränkungsverbots aus der Niederlassungsfreiheit);
- „Danner“ EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2002 Rs. C-136/00, Slg. 2002, I-8147 = IStR 2002, 736 mit Anm. A. *Schnitzer*: Abzugsfähigkeit von Beiträgen zu einer freiwilligen Altersversorgung darf bei Zahlung an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Rentenversicherer nicht versagt werden, sofern die Besteuerbarkeit der Rentenleistung im Staat des Abzugs möglich ist (Verstoß gegen Art. 49 EGV);
- „DE + ES Bauunternehmung“ EuGH-Urteil vom 14. September 1999 Rs. C-275/97, Slg. 1999, I-5331: Anwendung der Vierten Bilanz-Richtlinie im Bilanzsteuerrecht bei der Bildung von Pauschalrückstellungen (Vorlage des FG Köln);
- „de Groot“ EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2002 Rs. C-385/00, Slg. 2002, I-11819: Verlust von Steuerfreibeträgen zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat wegen der Erzielung von Einkünften in einem anderen Mitgliedstaat, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden, verstößt gegen Art. 39 EGV;
- „Denkavit“ EuGH-Urteil vom 17. Oktober 1996 Rs. C-283, 291, 292/94, Slg. 1996, I-5063: Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie durch die Bundesrepublik (Mindestbesitzdauer);
- „Epson Europe“ EuGH-Urteil vom 8. Juni 2000 Rs. C-375/98, Slg. 2000, I-4243;
„Athinaiki Zythopoiia AE“ EuGH-Urteil vom 4. Oktober 2001 Rs. C-294/99, Slg. 2001, I-6797: Auslegung der Mutter-Tochter-Richtlinie;

- „Erben von H. Barbier“ EuGH-Urteil vom 11. Dezember 2003 Rs. C-364/01, HFR 2004, 275: Auch erbschaftsteuerrechtliche Vorschriften, die an den Wohnsitz des Erblassers anknüpfen, unterliegen der Überprüfung anhand der Grundfreiheiten;
- „Eurowings“ EuGH-Urteil vom 26. Oktober 1999 Rs. C-294/97, Slg. 1999, I-7447: Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei Vermietung durch Ausländer widerspricht Dienstleistungsfreiheit, da Ausländer nicht zur korrespondierenden Kürzung berechtigt sind;
- „Futura/Singer“ EuGH-Urteil vom 15. Mai 1997 Rs. 250/97, Slg. 1997, I-2471: Beschränkung des Verlustvortrags auf inländische Gewinne, Anforderungen an die Buchführungspflicht (nur hinsichtlich der Anforderungen an die Buchführung teilweiser Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Gerritse“ EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003 Rs. C-234/01, Slg. 2003, I-5933: Die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49, 50 EG) steht einem Betriebsausgabenabzugsverbot, das beschränkt Steuerpflichtige, nicht aber unbeschränkt Steuerpflichtige betrifft, entgegen. Sie steht aber nicht der Anwendung eines linearen Steuersatzes i. H. v. 25% entgegen, wenn Steuerinländer mit einem niedrigeren progressiven Steuersatz auf das (Netto-)Einkommen belegt werden;
- „Gilly“ EuGH-Urteil vom 12. Mai 1998 Rs. C-336/96, Slg. 1998, I-2793: Das Kassenstaatsprinzip bei der beschränkten Steuerpflicht von Einkünften aus einer öffentlichen Kasse ist mit dem EG-Vertrag vereinbar; ebenso die auf das inländische Steuerebene beschränkte limitierte Anrechnung ausländischer Steuern;
- „Gschwind“ EuGH-Urteil vom 14. September 1999 Rs. C-391/97, Slg. 1999, I-5451: 90%-Grenze des § 1 Abs. 3 EStG verstößt nicht gegen Art. 39 EGV;
- „Halliburton“ EuGH-Urteil vom 12. April 1994 Rs. C-1/93, Slg. 1994, I-1137: Bestätigung der aus Art. 43 EGV abgeleiteten Freiheit der Rechtsformwahl (betraf Grunderwerbsteuer beim Grundstücksverkauf innerhalb eines grenzüberschreitenden Konzerns);
- „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ EuGH-Urteil vom 11. März 2004 Rs. C-9/02, DStR 2004, 551: Eine § 6 AStG vergleichbare Wegzugsbesteuerung des französischen Steuerrechts kann nicht als gesetzliche Missbrauchstypisierung gerechtfertigt werden;
- „Imperial Chemical Industries (ICI)“ EuGH-Urteil vom 16. Juli 1998 Rs. C-264/96, Slg. 1998, I-4695: Verlustberücksichtigung in einem grenzüberschreitenden Konsortium (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, vgl. hierzu Anm. Saß, EWS 1998, 347);
- „Kommission/Frankreich“ EuGH-Urteil vom 4. März 2004 Rs. C-334/02, IStR 2004, 275: Art. 56 und Art. 49 EGV sind verletzt, wenn ein abgeltender Steuerabzug auf Einkünfte (aus Anlagen und Verträgen) für den Fall vollständig ausgeschlossen ist, dass der Schuldner der Erträge nicht in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen ist;
- „Lankhorst-Hohorst“ EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2002 Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11779: § 8a KStG ist jedenfalls dann, wenn die Hingabe von Fremd- statt Eigenkapital durch einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner an eine

Kapitalgesellschaft nicht missbräuchlich ist, nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar;

- „Lenz“ EuGH-Urteil vom 15. Juli 2004 Rs. C-315/02, IStR 2004, 522: Die (inzwischen reformierte) Regelung des österreichischen Steuerrechts, nach der aus dem Ausland bezogene Dividenden der vollen Einkommensteuer unterliegen, während Dividenden, die von österreichischen Gesellschaften gezahlt werden, entweder dem Halbsatzverfahren oder der 25%igen Abgeltungssteuer unterliegen, verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit;
- „Leur Bloem“ EuGH-Urteil vom 17. Juli 1997 Rs. C-28/95, Slg. 1997, I-4161: Vereinbarkeit einer Missbrauchsregelung mit der Fusionsrichtlinie;
- „Manninen“ EuGH-Urteil vom 7. September 2004 Rs. C-319/02, IStR 2004, 680: Die Art. 56 und 58 EGV stehen einer Regelung entgegen, wonach der Anspruch einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf eine Steuergutschrift (indirekte Anrechnung der KSt.) für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben;
- „Mertens“ EuGH-Urteil vom 12. September 2002 Rs. C-431/01, Slg. 2002, I-7073: Beschränkung des Abzugs von Verlusten, soweit Einkünfte nicht ausschließlich im Inland erwirtschaftet werden;
- „Metallgesellschaft“ EuGH-Urteil vom 8. März 2001 Rs. C-397/98 und „Hoechst“ Rs. C-410/98, Slg. 2001, I-1727: Die Beschränkung der Befreiung von Körperschaftsteuervorauszahlungen auf inländische Konzerne verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit;
- „Royal Bank of Scotland“ EuGH-Urteil vom 29. April 1999 Rs. C-311/97, Slg. 1999, I-2651: Diskriminierung ausländischer Betriebsstätten (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Safir“ EuGH-Urteil vom 28. April 1998 Rs. C-118/96, Slg. 1998, I-1897: Die Erschwerung der Durchführung eines Versicherungsvertrags mit einem ausländischen Versicherer durch steuerliche Erklärungs- und Nachweispflichten, die bei einem Versicherungsvertrag mit einem inländischen Versicherer nicht bestehen, verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit;
- „Schumacker“ EuGH-Urteil vom 14. Februar 1995 Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 = FR 1995, 224 = DStR 1995, 326: Versagung von Splittingtarif und LStJA gegenüber einem Grenzgänger mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (Verletzung der Freizügigkeit der ArbN);
- „Tomberger“ EuGH-Urteil vom 27. Juni 1996 Rs. C-234/94, Slg. 1996, I-3133: Entwicklung einer Hierarchie der Bilanzgrundsätze, an deren Spitze die Bilanzwahrheit steht, anhand der Frage der Vereinbarkeit der Rspr. des BGH zur phasengleichen Gewinnaktivierung mit Art. 31 Abs. 1 Buchst. c, aa der Vierten EG-Bilanzrichtlinie 78/660 (zu den Konsequenzen für das deutsche Handels- und Steuerbilanzrecht vgl. *Weber-Grellet*, DB 1996, 2089 ff.);

- „Überseering“ EuGH-Urteil vom 5. November 2002 Rs. C-208/00, Slg. 2002, I-9919: Bei Sitzverlegung einer Gesellschaft innerhalb der EU ist die Nichtanerkennung der Rechts- und Parteifähigkeit der Gesellschaft durch den Aufnahmestaat unzulässig;
- „Verkooijen“ EuGH-Urteil vom 6. Juni 2000 Rs. C-35/98, Slg. 2000, I-4071: Die Gewährung eines Dividendenfreibetrags nur für den Bezug von Dividenden von einer inländischen Kapitalgesellschaft verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit;
- „Vestergaard“ EuGH-Urteil vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641: Der Abzug von Werbungskosten für eine Fortbildungsveranstaltung im Ausland darf nicht von höheren Anforderungen abhängig gemacht werden als bei einer Veranstaltung im Inland;
- „Wallentin“ EuGH-Urteil vom 1. Juli 2004 Rs. C-169/03, IStR 2004, 688: Art. 39 EGV ist verletzt, wenn beschränkt Steuerpflichtige einer Quellensteuer unterliegen, die keinen Grundfreibetrag oder andere durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bedingte Abzüge vorsieht, während im Inland ansässige Personen bei der normalen Veranlagung zur Einkommensteuer bezüglich sämtlicher in diesem Mitgliedstaat und im Ausland erzielten Einkünfte Anspruch auf einen solchen Freibetrag haben oder zu solchen Abzügen berechtigt sind und wenn der beschränkt Steuerpflichtige im eigenen Wohnsitzstaat nur über Ressourcen verfügt, die ihrem Wesen nach nicht der Einkommensteuer unterliegen;
- „Weidert und Paulus“ EuGH-Urteil vom 15. Juli 2004 Rs. C-242/03, IStR 2004, 686: Art. 56 und 58 EGV stehen Rechtsvorschriften entgegen, die natürlichen Personen einen Steuerfreibetrag für den Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen von Kapitalgesellschaften versagen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind;
- „Werner“ EuGH-Urteil vom 26. Januar 1993 Rs. C-112/91, Slg. 1993, I-429: Versagung der Anwendung von Freibeträgen und des Splittingtarifs gegenüber einem Grenzgänger mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (Verletzung der Niederlassungsfreiheit mit der Begründung verneint, es handle sich um einen reinen Inlands-sachverhalt, weil der Steuerpflichtige Staatsangehöriger des Tätigkeitsstaates Deutschland war);
- „Wielockx“ EuGH-Urteil vom 11. August 1995 Rs. C-80/94, Slg. 1995, I-2493: Verbot von Pensionsrückstellungen für ausländische Steuerpflichtige (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, Einschränkung des Kohärenzgrundsatzes);
- „X AB und Y AB“, EuGH-Urteil vom 18. November 1999 Rs. C-200/98, Slg. 1999, I-8261: Die Beschränkung der Ergebnisverrechnung zwischen Konzerngesellschaften bei Auslandsbeteiligung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit. Vorrang der Niederlassungsfreiheit gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit;
- „X, Y“ EuGH-Urteil vom 21. November 2002 Rs. C-436/00, Slg. 2002, I-10829: Verstoß gegen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, wenn Besteuerungsaufschub bei der Übertragung von Aktien an eine ausländische Kapitalgesellschaft versagt wird;
- „Zurstrassen“ EuGH-Urteil vom 16. Mai 2000 Rs. C-87/99, Slg. 2000, I-3337: Art. 39 EGV ist verletzt, wenn die Zusammenveranlagung im Rahmen des Ehegattensplittings vom Wohnsitz des anderen Ehegatten abhängig gemacht wird.