



Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.

Institute for Fiscal Law, Tax Law and Tax Policy

Phone: +43 732 2468-8205

Mail: georg.kofler@jku.at

Web: www.steuerecht.jku.at/gwk

Georg Kofler

European Tax Law

Thursday, 27 May 2010, 15:30 – 18:45, HS 1
Friday, 28 May 2010, 15:30 – 18:45, HS 3
Monday, 31 May 2010, 15:30 – 18:45, BA 9911

European Tax Law

Inhaltsverzeichnis

Auszüge aus dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

Ausgewählte Beiträge zu den Grundfreiheiten im direkten Steuerrecht

- *Kofler, G.*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, ÖStZ 2006, 106 (Teil 1), und ÖStZ 2006, 154 (Teil 2).
- *Cordewener, A.*, EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis – Allgemeine Grundlagen, IWB 2009/7, Fach 11 Grp 2, 959.
- *Cordewener, A.*, EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die Quellenbesteuerung Nichtansässiger, IWB 2009/8, Fach 11 Grp 2, 971.
- *Cordewener, A.*, EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, IWB 2009/9, Fach 11 Grp 2, 983.
- *Cordewener, A.*, EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen der Kapitalverkehrsfreiheit auf Sachverhalte mit Drittstaatsberührung, IWB 2009/10, Fach 11 Grp 2, 995.
- *Kessler, W./Spengel, Ch.*, Checkliste potenziell EG-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts – Update 2009, DB 2009/5, Blg 1.

Rechtstexte zum Richtlinienrecht

- Mutter-Tochter-Richtlinie – Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (konsolidierte Fassung)
- Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie – Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (konsolidierte Fassung)
- Fusionsrichtlinie – Richtlinie des Rates 2009/133/EG vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (kodifizierte Fassung).

Ausgewählte Beiträge zu den Richtlinien im direkten Steuerrecht

- *Tenore, M.*, The Parent-Subsidiary Directive, in: *Lang, M./Pistone, P./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (2008) 95.

**Auszüge aus dem Vertrag über die
Arbeitsweise der Europäischen Union**

KONSOLIDIERTE FASSUNG
DES
VERTRAGS ÜBER DIE ARBEITSWEISE DER
EUROPÄISCHEN UNION

ZWEITER TEIL

NICHTDISKRIMINIERUNG UND UNIONSBÜRGERSCHAFT

Artikel 18 (ex-Artikel 12 EGV)

Unbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge ist in ihrem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Regelungen für das Verbot solcher Diskriminierungen treffen.

Artikel 19 (ex-Artikel 13 EGV)

(1) Unbeschadet der sonstigen Bestimmungen der Verträge kann der Rat im Rahmen der durch die Verträge auf die Union übertragenen Zuständigkeiten gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Zustimmung des Europäischen Parlaments einstimmig geeignete Vorkehrungen treffen, um Diskriminierungen aus Gründen des Geschlechts, der Rasse, der ethnischen Herkunft, der Religion oder der Weltanschauung, einer Behinderung, des Alters oder der sexuellen Ausrichtung zu bekämpfen.

(2) Abweichend von Absatz 1 können das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren die Grundprinzipien für Fördermaßnahmen der Union unter Ausschluss jeglicher Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Unterstützung der Maßnahmen festlegen, die die Mitgliedstaaten treffen, um zur Verwirklichung der in Absatz 1 genannten Ziele beizutragen.

Artikel 20 (ex-Artikel 17 EGV)

(1) Es wird eine Unionsbürgerschaft eingeführt. Unionsbürger ist, wer die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt. Die Unionsbürgerschaft tritt zur nationalen Staatsbürgerschaft hinzu, ersetzt sie aber nicht.

(2) Die Unionsbürgerinnen und Unionsbürger haben die in den Verträgen vorgesehenen Rechte und Pflichten. Sie haben unter anderem

- a) das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten;
- b) in dem Mitgliedstaat, in dem sie ihren Wohnsitz haben, das aktive und passive Wahlrecht bei den Wahlen zum Europäischen Parlament und bei den Kommunalwahlen, wobei für sie dieselben Bedingungen gelten wie für die Angehörigen des betreffenden Mitgliedstaats;

- c) im Hoheitsgebiet eines Drittlands, in dem der Mitgliedstaat, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzen, nicht vertreten ist, Recht auf Schutz durch die diplomatischen und konsularischen Behörden eines jeden Mitgliedstaats unter denselben Bedingungen wie Staatsangehörige dieses Staates;
- d) das Recht, Petitionen an das Europäische Parlament zu richten und sich an den Europäischen Bürgerbeauftragten zu wenden, sowie das Recht, sich in einer der Sprachen der Verträge an die Organe und die beratenden Einrichtungen der Union zu wenden und eine Antwort in derselben Sprache zu erhalten.

Diese Rechte werden unter den Bedingungen und innerhalb der Grenzen ausgeübt, die in den Verträgen und durch die in Anwendung der Verträge erlassenen Maßnahmen festgelegt sind.

Artikel 21
(ex-Artikel 18 EGV)

- (1) Jeder Unionsbürger hat das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in den Verträgen und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten.
- (2) Erscheint zur Erreichung dieses Ziels ein Tätigwerden der Union erforderlich und sehen die Verträge hierfür keine Befugnisse vor, so können das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Vorschriften erlassen, mit denen die Ausübung der Rechte nach Absatz 1 erleichtert wird.
- (3) Zu den gleichen wie den in Absatz 1 genannten Zwecken kann der Rat, sofern die Verträge hierfür keine Befugnisse vorsehen, gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren Maßnahmen erlassen, die die soziale Sicherheit oder den sozialen Schutz betreffen. Der Rat beschließt einstimmig nach Anhörung des Europäischen Parlaments.

Artikel 22
(ex-Artikel 19 EGV)

- (1) Jeder Unionsbürger mit Wohnsitz in einem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehörigkeit er nicht besitzt, hat in dem Mitgliedstaat, in dem er seinen Wohnsitz hat, das aktive und passive Wahlrecht bei Kommunalwahlen, wobei für ihn dieselben Bedingungen gelten wie für die Angehörigen des betreffenden Mitgliedstaats. Dieses Recht wird vorbehaltlich der Einzelheiten ausgeübt, die vom Rat einstimmig gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments festgelegt werden; in diesen können Ausnahmeregelungen vorgesehen werden, wenn dies aufgrund besonderer Probleme eines Mitgliedstaats gerechtfertigt ist.
- (2) Unbeschadet des Artikels 223 Absatz 1 und der Bestimmungen zu dessen Durchführung besitzt jeder Unionsbürger mit Wohnsitz in einem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehörigkeit er nicht besitzt, in dem Mitgliedstaat, in dem er seinen Wohnsitz hat, das aktive und passive Wahlrecht bei den Wahlen zum Europäischen Parlament, wobei für ihn dieselben Bedingungen gelten wie für die Angehörigen des betreffenden Mitgliedstaats. Dieses Recht wird vorbehaltlich der Einzelheiten ausgeübt, die vom Rat einstimmig gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments festgelegt werden; in diesen können Ausnahmeregelungen vorgesehen werden, wenn dies aufgrund besonderer Probleme eines Mitgliedstaats gerechtfertigt ist.

- (3) Der Rat erlässt auf Vorschlag der Kommission die Maßnahmen zur Festsetzung der Preise, der Abschöpfungen, der Beihilfen und der mengenmäßigen Beschränkungen sowie zur Festsetzung und Aufteilung der Fangmöglichkeiten in der Fischerei.
- (4) Die einzelstaatlichen Marktordnungen können nach Maßgabe des Absatzes 1 durch die in Artikel 40 Absatz 1 vorgesehene gemeinsame Organisation ersetzt werden,
- a) wenn sie den Mitgliedstaaten, die sich gegen diese Maßnahme ausgesprochen haben und eine eigene Marktordnung für die in Betracht kommende Erzeugung besitzen, gleichwertige Sicherheiten für die Beschäftigung und Lebenshaltung der betreffenden Erzeuger bietet; hierbei sind die im Zeitablauf möglichen Anpassungen und erforderlichen Spezialisierungen zu berücksichtigen, und
 - b) wenn die gemeinsame Organisation für den Handelsverkehr innerhalb der Union Bedingungen sicherstellt, die denen eines Binnenmarkts entsprechen.
- (5) Wird eine gemeinsame Organisation für bestimmte Rohstoffe geschaffen, bevor eine gemeinsame Organisation für die entsprechenden weiterverarbeiteten Erzeugnisse besteht, so können die betreffenden Rohstoffe aus Ländern außerhalb der Union eingeführt werden, wenn sie für weiterverarbeitete Erzeugnisse verwendet werden, die zur Ausfuhr nach dritten Ländern bestimmt sind.

Artikel 44
(ex-Artikel 38 EGV)

Besteht in einem Mitgliedstaat für ein Erzeugnis eine innerstaatliche Marktordnung oder Regelung gleicher Wirkung und wird dadurch eine gleichartige Erzeugung in einem anderen Mitgliedstaat in ihrer Wettbewerbslage beeinträchtigt, so erheben die Mitgliedstaaten bei der Einfuhr des betreffenden Erzeugnisses aus dem Mitgliedstaat, in dem die genannte Marktordnung oder Regelung besteht, eine Ausgleichsabgabe, es sei denn, dass dieser Mitgliedstaat eine Ausgleichsabgabe bei der Ausfuhr erhebt.

Die Kommission setzt diese Abgaben in der zur Wiederherstellung des Gleichgewichts erforderlichen Höhe fest; sie kann auch andere Maßnahmen genehmigen, deren Bedingungen und Einzelheiten sie festlegt.

TITEL IV

DIE FREIZÜGIGKEIT, DER FREIE DIENSTLEISTUNGS- UND KAPITALVERKEHR

KAPITEL 1

DIE ARBEITSKRÄFTE

Artikel 45
(ex-Artikel 39 EGV)

- (1) Innerhalb der Union ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.

- (2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.
- (3) Sie gibt — vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen — den Arbeitnehmern das Recht,
- a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;
 - b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;
 - c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;
 - d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission durch Verordnungen festlegt.
- (4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.

Artikel 46
(ex-Artikel 40 EGV)

Das Europäische Parlament und der Rat treffen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses durch Richtlinien oder Verordnungen alle erforderlichen Maßnahmen, um die Freizügigkeit der Arbeitnehmer im Sinne des Artikels 45 herzustellen, insbesondere

- a) durch Sicherstellung einer engen Zusammenarbeit zwischen den einzelstaatlichen Arbeitsverwaltungen;
- b) durch die Beseitigung der Verwaltungsverfahren und -praktiken sowie der für den Zugang zu verfügbaren Arbeitsplätzen vorgeschriebenen Fristen, die sich aus innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder vorher zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen Übereinkünften ergeben und deren Beibehaltung die Herstellung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer hindert;
- c) durch die Beseitigung aller Fristen und sonstigen Beschränkungen, die in innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder vorher zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen Übereinkünften vorgesehen sind und die den Arbeitnehmern der anderen Mitgliedstaaten für die freie Wahl des Arbeitsplatzes andere Bedingungen als den inländischen Arbeitnehmern auferlegen;
- d) durch die Schaffung geeigneter Verfahren für die Zusammenführung und den Ausgleich von Angebot und Nachfrage auf dem Arbeitsmarkt zu Bedingungen, die eine ernstliche Gefährdung der Lebenshaltung und des Beschäftigungsstands in einzelnen Gebieten und Industrien ausschließen.

Artikel 47
(ex-Artikel 41 EGV)

Die Mitgliedstaaten fördern den Austausch junger Arbeitskräfte im Rahmen eines gemeinsamen Programms.

Artikel 48
(ex-Artikel 42 EGV)

Das Europäische Parlament und der Rat beschließen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren die auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit für die Herstellung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer notwendigen Maßnahmen; zu diesem Zweck führen sie insbesondere ein System ein, das zu- und abwandernden Arbeitnehmern und Selbstständigen sowie deren anspruchsberechtigten Angehörigen Folgendes sichert:

- a) die Zusammenrechnung aller nach den verschiedenen innerstaatlichen Rechtsvorschriften berücksichtigten Zeiten für den Erwerb und die Aufrechterhaltung des Leistungsanspruchs sowie für die Berechnung der Leistungen;
- b) die Zahlung der Leistungen an Personen, die in den Hoheitsgebieten der Mitgliedstaaten wohnen.

Erklärt ein Mitglied des Rates, dass ein Entwurf eines Gesetzgebungsakts nach Absatz 1 wichtige Aspekte seines Systems der sozialen Sicherheit, insbesondere dessen Geltungsbereich, Kosten oder Finanzstruktur, verletzen oder dessen finanzielles Gleichgewicht beeinträchtigen würde, so kann es beantragen, dass der Europäische Rat befasst wird. In diesem Fall wird das ordentliche Gesetzgebungsverfahren ausgesetzt. Nach einer Aussprache geht der Europäische Rat binnen vier Monaten nach Aussetzung des Verfahrens wie folgt vor:

- a) er verweist den Entwurf an den Rat zurück, wodurch die Aussetzung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens beendet wird, oder
- b) er sieht von einem Tätigwerden ab, oder aber er ersucht die Kommission um Vorlage eines neuen Vorschlags; in diesem Fall gilt der ursprünglich vorgeschlagene Rechtsakt als nicht erlassen.

KAPITEL 2

DAS NIEDERLASSUNGSRECHT

Artikel 49
(ex-Artikel 43 EGV)

Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

Artikel 50
(ex-Artikel 44 EGV)

- (1) Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit.
- (2) Das Europäische Parlament, der Rat und die Kommission erfüllen die Aufgaben, die ihnen aufgrund der obigen Bestimmungen übertragen sind, indem sie insbesondere
- a) im Allgemeinen diejenigen Tätigkeiten mit Vorrang behandeln, bei denen die Niederlassungsfreiheit die Entwicklung der Produktion und des Handels in besonderer Weise fördert;
 - b) eine enge Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Verwaltungen der Mitgliedstaaten sicherstellen, um sich über die besondere Lage auf den verschiedenen Tätigkeitsgebieten innerhalb der Union zu unterrichten;
 - c) die aus innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder vorher zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen Übereinkünften abgeleiteten Verwaltungsverfahren und -praktiken ausschalten, deren Beibehaltung der Niederlassungsfreiheit entgegensteht;
 - d) dafür Sorge tragen, dass Arbeitnehmer eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats beschäftigt sind, dort verbleiben und eine selbstständige Tätigkeit unter denselben Voraussetzungen ausüben können, die sie erfüllen müssten, wenn sie in diesen Staat erst zu dem Zeitpunkt einreisen würden, in dem sie diese Tätigkeit aufzunehmen beabsichtigen;
 - e) den Erwerb und die Nutzung von Grundbesitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats durch Angehörige eines anderen Mitgliedstaats ermöglichen, soweit hierdurch die Grundsätze des Artikels 39 Absatz 2 nicht beeinträchtigt werden;
 - f) veranlassen, dass bei jedem in Betracht kommenden Wirtschaftszweig die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit in Bezug auf die Voraussetzungen für die Errichtung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats sowie für den Eintritt des Personals der Hauptniederlassung in ihre Leitungs- oder Überwachungsorgane schrittweise aufgehoben werden;
 - g) soweit erforderlich, die Schutzbestimmungen koordinieren, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2 im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten;
 - h) sicherstellen, dass die Bedingungen für die Niederlassung nicht durch Beihilfen der Mitgliedstaaten verfälscht werden.

Artikel 51
(ex-Artikel 45 EGV)

Auf Tätigkeiten, die in einem Mitgliedstaat dauernd oder zeitweise mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden sind, findet dieses Kapitel in dem betreffenden Mitgliedstaat keine Anwendung.

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren beschließen, dass dieses Kapitel auf bestimmte Tätigkeiten keine Anwendung findet.

Artikel 52
(ex-Artikel 46 EGV)

- (1) Dieses Kapitel und die aufgrund desselben getroffenen Maßnahmen beeinträchtigen nicht die Anwendbarkeit der Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die eine Sonderregelung für Ausländer vorsehen und aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sind.
- (2) Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Richtlinien für die Koordinierung der genannten Vorschriften.

Artikel 53
(ex-Artikel 47 EGV)

- (1) Um die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Tätigkeiten zu erleichtern, erlassen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Richtlinien für die gegenseitige Anerkennung der Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise sowie für die Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Tätigkeiten.
- (2) Die schrittweise Aufhebung der Beschränkungen für die ärztlichen, arztähnlichen und pharmazeutischen Berufe setzt die Koordinierung der Bedingungen für die Ausübung dieser Berufe in den einzelnen Mitgliedstaaten voraus.

Artikel 54
(ex-Artikel 48 EGV)

Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.

Artikel 55
(ex-Artikel 294 EGV)

Unbeschadet der sonstigen Bestimmungen der Verträge stellen die Mitgliedstaaten die Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich ihrer Beteiligung am Kapital von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 den eigenen Staatsangehörigen gleich.

KAPITEL 3
DIENSTLEISTUNGEN

Artikel 56
(ex-Artikel 49 EGV)

Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Union ansässig sind.

Artikel 57
(ex-Artikel 50 EGV)

Dienstleistungen im Sinne der Verträge sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen.

Als Dienstleistungen gelten insbesondere:

- a) gewerbliche Tätigkeiten,
- b) kaufmännische Tätigkeiten,
- c) handwerkliche Tätigkeiten,
- d) freiberufliche Tätigkeiten.

Unbeschadet des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit kann der Leistende zwecks Erbringung seiner Leistungen seine Tätigkeit vorübergehend in dem Mitgliedstaat ausüben, in dem die Leistung erbracht wird, und zwar unter den Voraussetzungen, welche dieser Mitgliedstaat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt.

Artikel 58
(ex-Artikel 51 EGV)

(1) Für den freien Dienstleistungsverkehr auf dem Gebiet des Verkehrs gelten die Bestimmungen des Titels über den Verkehr.

(2) Die Liberalisierung der mit dem Kapitalverkehr verbundenen Dienstleistungen der Banken und Versicherungen wird im Einklang mit der Liberalisierung des Kapitalverkehrs durchgeführt.

Artikel 59
(ex-Artikel 52 EGV)

(1) Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien zur Liberalisierung einer bestimmten Dienstleistung.

(2) Bei den in Absatz 1 genannten Richtlinien sind im Allgemeinen mit Vorrang diejenigen Dienstleistungen zu berücksichtigen, welche die Produktionskosten unmittelbar beeinflussen oder deren Liberalisierung zur Förderung des Warenverkehrs beiträgt.

Artikel 60
(ex-Artikel 53 EGV)

Die Mitgliedstaaten bemühen sich, über das Ausmaß der Liberalisierung der Dienstleistungen, zu dem sie aufgrund der Richtlinien gemäß Artikel 59 Absatz 1 verpflichtet sind, hinauszugehen, falls ihre wirtschaftliche Gesamtlage und die Lage des betreffenden Wirtschaftszweigs dies zulassen.

Die Kommission richtet entsprechende Empfehlungen an die betreffenden Staaten.

Artikel 61
(ex-Artikel 54 EGV)

Solange die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs nicht aufgehoben sind, wendet sie jeder Mitgliedstaat ohne Unterscheidung nach Staatsangehörigkeit oder Aufenthaltsort auf alle in Artikel 56 Absatz 1 bezeichneten Erbringer von Dienstleistungen an.

Artikel 62
(ex-Artikel 55 EGV)

Die Bestimmungen der Artikel 51 bis 54 finden auf das in diesem Kapitel geregelte Sachgebiet Anwendung.

KAPITEL 4

DER KAPITAL- UND ZAHLUNGSVERKEHR

Artikel 63
(ex-Artikel 56 EGV)

(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

(2) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Artikel 64
(ex-Artikel 57 EGV)

(1) Artikel 63 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Für in Bulgarien, Estland und Ungarn bestehende Beschränkungen nach innerstaatlichem Recht ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31. Dezember 1999.

(2) Unbeschadet der anderen Kapitel der Verträge sowie ihrer Bemühungen um eine möglichst weit gehende Verwirklichung des Zieles eines freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern beschließen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Maßnahmen für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten.

(3) Abweichend von Absatz 2 kann nur der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments Maßnahmen einstimmig beschließen, die im Rahmen des Unionsrechts für die Liberalisierung des Kapitalverkehrs mit Drittländern einen Rückschritt darstellen.

Artikel 65
(ex-Artikel 58 EGV)

(1) Artikel 63 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

- a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,
- b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

(2) Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit den Verträgen vereinbar sind.

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen.

(4) Sind keine Maßnahmen nach Artikel 64 Absatz 3 erlassen worden, so kann die Kommission oder, wenn diese binnen drei Monaten nach der Vorlage eines entsprechenden Antrags des betreffenden Mitgliedstaats keinen Beschluss erlassen hat, der Rat einen Beschluss erlassen, mit dem festgelegt wird, dass die von einem Mitgliedstaat in Bezug auf ein oder mehrere Drittländer getroffenen restriktiven steuerlichen Maßnahmen insofern als mit den Verträgen vereinbar anzusehen sind, als sie durch eines der Ziele der Union gerechtfertigt und mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Binnenmarkts vereinbar sind. Der Rat beschließt einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats.

Artikel 66
(ex-Artikel 59 EGV)

Falls Kapitalbewegungen nach oder aus dritten Ländern unter außergewöhnlichen Umständen das Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion schwerwiegend stören oder zu stören drohen, kann der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung der Europäischen Zentralbank gegenüber dritten Ländern Schutzmaßnahmen mit einer Geltungsdauer von höchstens sechs Monaten treffen, wenn diese unbedingt erforderlich sind.

TITEL V

DER RAUM DER FREIHEIT, DER SICHERHEIT UND DES RECHTS

KAPITEL 1

ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN

Artikel 67
(ex-Artikel 61 EGV und ex-Artikel 29 EUV)

(1) Die Union bildet einen Raum der Freiheit, der Sicherheit und des Rechts, in dem die Grundrechte und die verschiedenen Rechtsordnungen und -traditionen der Mitgliedstaaten geachtet werden.

(2) Sie stellt sicher, dass Personen an den Binnengrenzen nicht kontrolliert werden, und entwickelt eine gemeinsame Politik in den Bereichen Asyl, Einwanderung und Kontrollen an den Außengrenzen, die sich auf die Solidarität der Mitgliedstaaten gründet und gegenüber Drittstaatsangehörigen angemessen ist. Für die Zwecke dieses Titels werden Staatenlose den Drittstaatsangehörigen gleichgestellt.

(3) Die Union wirkt darauf hin, durch Maßnahmen zur Verhütung und Bekämpfung von Kriminalität sowie von Rassismus und Fremdenfeindlichkeit, zur Koordinierung und Zusammenarbeit von Polizeibehörden und Organen der Strafrechtspflege und den anderen zuständigen Behörden sowie durch die gegenseitige Anerkennung strafrechtlicher Entscheidungen und erforderlichenfalls durch die Angleichung der strafrechtlichen Rechtsvorschriften ein hohes Maß an Sicherheit zu gewährleisten.

(4) Die Union erleichtert den Zugang zum Recht, insbesondere durch den Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung gerichtlicher und außergerichtlicher Entscheidungen in Zivilsachen.

**Ausgewählte Beiträge zu den
Grundfreiheiten im direkten Steuerrecht**

■ ÖStZ 2006/218, 106

Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH (Teil 1)

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Universität Linz

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum direkten Steuerrecht hat nicht nur die österreichische Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, sondern auch und gerade den Gesetzgeber vor neue Herausforderungen gestellt. Ausgehend von den gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen soll der folgende Beitrag diesen Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das österreichische Steuerrecht kurz skizzieren.

Teil 1

I. Einleitung

1. Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und Gemeinschaftsrecht
2. Die Wirkung der Grundfreiheiten im Steuerrecht
 - 2.1 Der steuerliche Binnenmarkt als Leitmotiv
 - 2.2 Der Schutzgehalt der Grundfreiheiten auf der Tatbestandsebene: Marktgleichheit und Marktfreiheit
 - 2.2.1 Das Verbot offener und verdeckter Staatsangehörigkeitsdiskriminierung
 - 2.2.2 Ausdehnung des Diskriminierungsschutzes auf „Exportsituationen“: Verbot der Diskriminierung durch den Herkunfts- bzw Ansässigkeitsmitgliedstaat
 - 2.2.3 Der Schutzbereich der Grundfreiheiten in ihrer freiheitsrechtlichen Ausprägung: Das „echte“ Beschränkungsverbot
 - 2.2.4 Zwischenergebnis
 - 2.3 Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit beschränkender Steuernormen

II. Wirkung von EuGH-Urteilen und Rückforderung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben

Teil 2

III. Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das österreichische Steuerrecht

1. „Inbound“-Situationen
 - 1.1 Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen
 - 1.1.1 Persönliche Steuerbegünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige: *Schumacker* und § 1 Abs 4 EStG
 - 1.1.2 Geltung des objektiven Nettoprinzips auch für Steuerausländer: *Gerritse* und die Reform der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004
 - 1.1.3 Das Ende des Steuerabzuges durch *Scorpio*?
 - 1.1.4 Verbleibende Problembereiche: Besteuerungsnachweis und Betriebsstättenverlustvortrag
 - 1.2 Beschränkte Steuerpflicht juristischer Personen
 - 1.2.2 Schachtelprivileg auch für Betriebsstätten: *Avoir Fiscal* und § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG
 - 1.2.3 *Saint-Gobain* und abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote
 - 1.3 Meistbegünstigung im Abkommensrecht?
2. „Outbound“-Situationen
 - 2.1 Besteuerung ausländischer Kapitalerträge
 - 2.1.1 *Schmid, Lenz* und das BudgetbegleitG 2003
 - 2.1.2 Besteuerung ausländischer Investmentfonds
 - 2.1.3 Erstattung ausländischer Quellensteuern?
 - 2.2 „Wegzugsbesteuerung“: *X und Y, Hughes de Lasteyrie du Saillant* und das AbgÄG 2004
 - 2.3 Verwertung ausländischer Verluste im Inland
 - 2.3.1 „Befreite“ ausländische Betriebsstättenverluste und § 2 Abs 8 EStG
 - 2.3.2 *Marks & Spencer* und die österreichische Gruppenbesteuerung
 - 2.5 Ausländische Schachteldividenden: § 10 Abs 1 versus § 10 Abs 2 KStG
 - 2.6 Ein kurzer Blick auf verbleibende Problembereiche

IV. Ausblick

I. Einleitung

1. Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und Gemeinschaftsrecht

„Die Steuersouveränität ist eines der wesentlichen Elemente der nationalen Souveränität, und die Mitgliedstaaten halten derzeit alle an der Respektierung dieser Souveränität fest“¹⁾. Ohne Übertreibung kann aber dennoch behauptet werden, dass das europäische Gemeinschaftsrecht die nationalen Steuerrechtssysteme der Mitgliedstaaten revolutioniert hat. Damit ist nicht nur die weitgehende Harmonisierung des indirekten Steuerrechts angesprochen²⁾, sondern auch der massive Einfluss auf das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten³⁾. Dass das Gemeinschaftsrecht aber überhaupt das nationale direkte Steuerrecht berühren kann, ist nicht von vornherein klar: Anders als für den mittlerweile weitgehend harmonisierten Bereich der indirekten Steuern enthält der EG-Vertrag nämlich keinen expliziten Harmonisierungsauftrag für den Bereich der direkten Besteuerung⁴⁾, in dem die Mitgliedstaaten somit ihre Regelungskompetenz behalten haben. Aus der parallelen Existenz des Harmonisierungsauftrages des Art 93 EG für den Bereich der indirekten Steuern und dem gleichzeitigen Fehlen von expliziten Harmonisierungsvorgaben für direkte Steuern könnte nach dem allgemeinen Rechtstheorem *expressio unis est exclusio alterius* sogar vermeint werden, dass die direkte Besteuerung gänzlich in der Souveränität der Mitgliedstaaten verblieben ist. Eine solche enge Sichtweise war aber vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung der Gemeinschaft kontraindiziert⁵⁾. Sie würde nämlich die Gemeinschaft jeder Kompetenz im Bereich des direkten Steuerrechts berauben und damit unzweifelhaft das Ziel des Gemeinsamen Marktes und seit der Einheitlichen Europäischen Akte⁶⁾ auch jenes des Binnenmarktes gefährden, die beide auf eine Gewährleistung des freien Verkehrs von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital abzielen⁷⁾. In Ermangelung expliziter Vorschriften zur Erreichung dieser Zielvorgaben auch im Bereich des direkten Steuerrechts wird die Harmonisierungskompetenz freilich durch die allgemeinen Bestimmungen zur Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes insbesondere in Art 94 im-

pliziert⁸⁾. Auf dieser Basis ist auch eine Harmonisierung des materiellen Steuerrechts der Mitgliedstaaten in den Bereichen der grenzüberschreitenden Umgründungen⁹⁾, der konzerninternen Gewinnausschüttungen¹⁰⁾ sowie Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen¹¹⁾ erfolgt.

Die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts liegt freilich auch auf einer anderen Ebene: Gerade im internationalen Steuerrecht der Mitgliedstaaten, in dem die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen einen jahrzehntelang akzeptierten Eckpfeiler darstellte, eröffneten die Grundfreiheiten den grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen einen rechtlichen Schutz, der in seiner Effektivität nicht nur über die Wirkungen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auch über jene des Verfassungsrechts weit hinausreicht. Denn schon relativ frühzeitig hat der EuGH den Überlegungen der Mitgliedstaaten, dass das direkte Steuerrecht vom Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ausgenommen sei, eine klare Absage erteilt¹²⁾. Vielmehr entspricht es mittlerweile ständiger Rechtsprechung, dass „die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“ und insbesondere jede offene oder verdeckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen haben¹³⁾. Der durch diese harmlos scheinende Formulierung geweckte Eindruck, die Steuersouveränität der EU-Staaten werde durch das Gemeinschaftsrecht weitestgehend geschont und nur in Randbereichen tangiert, täuscht¹⁴⁾: Das gesamte nationale direkte Steuerrecht ist damit keine *domaine réservé* der Mitgliedstaaten, sondern wird von der mit Anwendungsvorrang ausgestatteten Gemeinschaftsrechtsordnung überlagert und jede einzelne Kompetenzausübung im Bereich der Besteuerung muss sich innerhalb des gemeinschaftsrechtlich zugestandenen Rahmens bewegen. Zu diesem Rahmen gehören vor allem die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten.

- 1) Bericht der Kommission an den Rat über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, Bulletin der EG, Beilage 1/80 – Tz 5.
- 2) Für einen Überblick siehe zB *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁴ (2005) 199 ff.
- 3) Ausgeblendet bleiben hier die steuerlichen Aspekte, die sich aus anderen Rechtsmassen des Europarechts (iW5) ergeben: Dazu gehören zunächst die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens, die eine ähnliche Wirkung wie die Grundfreiheiten des EG-Vertrags entfalten und für Österreich seit 1. 1. 1994 anwendbar sind; vgl dazu bereits *Tumpel*, *ecolex* 1992, 583 (583 ff) und 655 (655 ff); ausführlich zur Bedeutung des EWR-Abkommens für das direkte Steuerrecht zuletzt *Cordewener*, *FR* 2005, 236 (236 ff); *Gudmundsson*, *Intertax* 2006, 58 (58 ff); siehe auch das steuerliche Urteil des EFTA-Gerichtshofes 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank ASA*, und dazu *G. Kofler*, *ÖStZ* 2005/279, 143 (143 ff); *G. Kofler*, *ÖStZ* 2005/357, 169 (169 ff); *Cordewener*, *FR* 2005, 345 (345 ff). Überdies erlangt die Europäische Menschenrechtskonvention zunehmend steuerliche Relevanz: Siehe Art 14 („Diskriminierungsverbot“) iVm Art 1 des 1. Zusatzprotokolls und dazu insbesondere *EGMR* 23. 10. 1990, 17/1989, 13 EHRR 774 (1990), *Darby v. Sweden*; ausführlich zu den steuerlichen Aspekten der EMRK *Baker*, *BTR* 2000, 211 (211 ff).
- 4) Abgesehen von Art 175 Abs 2 EG, der eine Ermächtigung des Rates zum Erlass steuerlicher Lenkungsnormen auf dem Gebiet des Umweltrechts vorsieht.
- 5) Dazu etwa *Wunderlich/Albath*, *DStZ* 2005, 547 (549 mwN).
- 6) *ABl L* 169/1 ff (29. 6. 1987).
- 7) Zum detaillierten Inhalt dieser Begriffe siehe etwa *Zorn in Pelka* (Hrsg), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, *DStJG* 23 (2000) 227 (230 f mwN).

- 8) Siehe zum *status quo* und möglichen Zukunftsperspektiven *Beiser/Pülzl*, *SWI* 2004, 596 (596 ff).
- 9) Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, *ABl L* 225/01 (20. 8. 1990) idF Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005, *ABl L* 58/19 ff (4. 3. 2005) (FusionsRL, in Österreich insbesondere im UmgrStG umgesetzt).
- 10) Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), *ABl L* 225/6 ff (20. 8. 1990), idF Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003, *ABl L* 7/41 ff (13. 1. 2004) (Mutter-Tochter-RL, in Österreich umgesetzt durch § 10 Abs 2 KStG und § 94a EStG).
- 11) Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, *ABl L* 157/49 ff (26. 6. 2003) (Zinsen-Lizenzgebühren-RL, in Österreich umgesetzt durch § 99a EStG).
- 12) Sog *strict* oder *moderate sovereignty exception*, wonach die direkte Besteuerung vom Anwendungsbereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten ausgenommen sei oder deren Einfluss auf das direkte Steuerrecht zumindest einen gewissen Grad der Harmonisierung voraussetze; siehe dazu zB *van Thiel*, *Free movement of Persons and Income Tax Law* (2002) 21 ff und 153 ff mwN; *Birk*, *FR* 2005, 121 (121 ff); dieser Ansatz wird auch in der Vorlagefrage des BFH im *Schumacker-Fall* (BFH 14. 4. 1993, I R 29/92, BFHE 170, 454, BStBl 1994 II 27) deutlich.
- 13) Siehe statt vieler *EuGH* 14. 2. 1995, C-279/93, *Slg* 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 21.
- 14) Siehe zB *Tumpel in Pelka* (Hrsg), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, *DStJG* 23 (2000) 321 (321 ff); *Birk*, *FR* 2005, 121 (124); treffend auch *Drüen/Kahler*, *StuW* 2005, 171 (171 f).

2. Die Wirkung der Grundfreiheiten im Steuerrecht

2.1 Der steuerliche Binnenmarkt als Leitmotiv

Die überragende Bedeutung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten („Marktfreiheiten“) auch für den Bereich der direkten Besteuerung wurde erstmals 1986 sichtbar, als der EuGH die Rechtsprechung zum Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten im berühmten *Avoir Fiscal*-Urteil¹⁵⁾ auf das Steuerrecht ausdehnte. In diesem – von der Kommission dem Vernehmen nach wegen des zurückhaltenden Harmonisierungswillens der Mitgliedstaaten angestregten – Verfahren gelangte der EuGH zu dem Ergebnis, dass die Nichterstreckung einer für französische Gesellschaften vorgesehenen Steuergutschrift (*avoir fiscal*) auf französische Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Auslandsgesellschaften dem Gemeinschaftsrecht widerspricht. Seit dieser Entscheidung in *Avoir Fiscal* hat sich die Rechtsprechung des EuGH mit unglaublicher Geschwindigkeit entwickelt und in den mittlerweile weit über 70 Urteilen¹⁶⁾ zum direkten Steuerrecht durch so genannte „negative Integration“ nicht nur zahlreiche Pfeiler des tradierten Systems grenzüberschreitender Besteuerung in Frage gestellt, sondern sich als der bislang effizienteste „Motor“ zur Überwindung von steuerlichen Hindernissen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten in der Gemeinschaft erwiesen. Die Rechtsprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht ist auch an Österreich nicht spurlos vorüber gegangen. Während der potenzielle Einfluss des Gemeinschaftsrechts zu Beginn der 1990er Jahre allgemein noch skeptisch betrachtet und erheblich unterschätzt wurde, hat sich durch das 1995 ergangene *Schumacker*-Urteil¹⁷⁾ diese Sichtweise innerhalb kurzer Zeit erheblich geändert, indem es den nationalen Staatsgewalten, aber auch den Steuerpflichtigen die Bedeutung des Europarechts bewusst gemacht hat. Österreichs Beitritt zur Gemeinschaft am 1. 1. 1995 ist exakt in diese Phase der wachsenden Bedeutung des Gemeinschaftsrechts gefallen. Schon vor dem Beitritt hat Österreich daher Bemühungen gezeigt, das direkte Steuerrecht gemeinschaftskonform auszurichten¹⁸⁾, der Einfluss der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten ist aber wohl dennoch unterbewertet worden.

Die durch den EuGH operationalisierten Grundfreiheitsgarantien des EG-Vertrages formen die tragenden Säulen der europäischen Wirtschaftsintegration im Binnenmarkt und verwirklichen damit in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich das in Art 3 Abs 1 lit c und Art 14 Abs 2 EG angelegte Binnenmarktkonzept¹⁹⁾, welches insbesondere die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten umfasst. Dabei ist den Grundfreiheiten aufgrund ihrer Fundierung durch die (klassisch-)neoklassische Vorstellung einer Wirtschaftsordnung daran gelegen, für eine optimale Allokation der Produk-

tionsfaktoren im Gemeinschaftsraum zu sorgen²⁰⁾; sie richten sich daher in ihrer wohlfahrtsmaximierenden Zielsetzung gegen nationale Maßnahmen, die eine grenzüberschreitende Wertschöpfung behindern oder eine nicht auf ökonomischen Daten beruhende Verzerrung der Investitionsentscheidung bewirken. Für wirtschaftliche Betätigungen mit grenzüberschreitendem Charakter wird damit aus ökonomischer Sicht die vollständige Beseitigung von Beschränkungen des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs postuliert²¹⁾. Dabei schützen Art 28, 29 EG den freien Warenverkehr, die Personenverkehrsfreiheit garantiert in ihren beiden Ausprägungen die Freizügigkeit von Arbeitnehmern innerhalb der Gemeinschaft (Art 39 EG) und die freie Niederlassung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Art 43 EG), Art 49 EG verhindert Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs und Art 56 EG steht Beschränkungen des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs entgegen²²⁾.

2.2 Der Schutzgehalt der Grundfreiheiten auf der Tatbestandsebene: Marktgleichheit und Marktfreiheit

Die Grundfreiheiten zeichnen sich nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung durch eine zweischneidige Struktur aus, die sich in einer *gleichheitsrechtlichen Komponente* und einer *freiheitsrechtlichen Komponente* ausdrückt und damit sowohl *diskriminierende* wie auch *nicht diskriminierende Beschränkungen*²³⁾ in den Wirkungsbereich des Gemeinschaftsrechts einbezieht²⁴⁾:

- 20) Vgl aus dem steuerlichen Schrifttum etwa Schön in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung DStJG 23 (2000) 191 (191 ff); Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005) 16 ff mwN; Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523 (525).
- 21) Zu den theoretischen Grundlagen ausführlich Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005) 17.
- 22) Zum – zumeist intuitiven – Anwendungsbereich der Grundfreiheiten siehe zB Terral/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 38 ff; jüngst auch noch Hahn, DStZ 2005, 469 (469 ff).
- 23) Selbstverständlich enthält jede Diskriminierung automatisch auch eine Beschränkung (siehe zB Schlusssatz GA La Pergola 24. 6. 1999, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 18; vgl weiters Eilmansberger, JBl 1999, 345 (347); Jarass, EuR 2000, 705 [709]; Bergström/Bruzelius, Intertax 2001, 233 [235]), umgekehrt aber natürlich nicht jede Beschränkung zugleich eine Diskriminierung (siehe nur Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 286 mwN).
- 24) Dazu insbesondere Roth in Schön (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 729 (740 ff); Reimer in Lehner (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (55 ff); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 249 ff, 322 ff mwN; Cordewener, DStR 2004, 6 (8); tendenziell ebenso Lehner in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 263 (266); aA aber jüngst Englisch, StuW 2003, 88 (89 f), sowie Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 247 ff, der den *freiheitsrechtlichen* Charakter der Grundfreiheiten im Grunde verneint und hier auf eine *faktische* Schlechterstellung trotz *rechtlicher* Gleichstellung abstellt und damit eine spezifische Benachteiligung der grenzüberschreitenden Tätigkeit zB durch Mehrbelastungen als Eingriffsvoraussetzung eines *gleichheitsrechtlich* orientierten Beschränkungsverbots fordert. In eine ähnliche Richtung auch Lang in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 181 (189 ff), wonach das Beschränkungsverbot lediglich eine argumentative Verkürzung einer Vergleichbarkeitsprüfung darstelle und es damit stets um eine Vergleichpaarbildung – uU sogar um den Vergleich zur gesamten Rechtsordnung – gehe. Auch wenn diesem Ansatz, der im Ergebnis auf die Betrachtung einer den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr benachteiligenden Mehrbelastung hinausläuft, argumentativ sicherlich Meriten hat, ist dennoch zu bemerken, dass der EuGH – beispielsweise in *Bosman* (EuGH 15. 12. 1995, C-415/93, Slg 1995, I-4921, *Bosman* – Tz 99 ff) oder im *Golden Shares*-Urteil (EuGH 13. 5. 2003, C-98/01, Slg 2003, I-4641, *Kommission/Vereinigte Königreich* – Tz 47) – einen anderen Weg beschreitet. Der befürchteten „Überdehnung“ des Beschränkungsbegriffes kann mE wirkungsvoll über eine entsprechende Fallgruppenbildung und eine nähere Analyse von bloßen, grundfreiheitsrechtlich unbedenklichen Disparitäten zwischen den nationalen Steuersystemen begegnet werden; dazu zusammenfassend auch Schlusssatz GA Póiares Maduro 7. 4. 2005, C-446/03, Slg 2006, I-0000, *Marks & Spencer* – Tz 23 mwN.

15) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“).

16) Siehe dazu jüngst die Übersicht bei G. Kofler, taxlex 2006, 13 (13 ff) (Teil I) und taxlex 2006, 63 (63 ff) (Teil II).

17) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.

18) So wurde beispielsweise die gemeinschaftsrechtliche FusionsRL bereits vor dem EU-Beitritt Österreichs in der Stammfassung des UmgrStG weitgehend berücksichtigt; siehe nur Staringer in Gassner/Gröhs/Lang (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997) 219 (221). Ähnliches gilt für die rasche Implementation der Mutter-Tochter-Richtlinie durch das EU-AnpG (BGBl 681/1994); siehe dazu etwa Quantschnigg, RdW 1994, 221 (221 ff).

19) Dazu zB Cordewener, DStR 2004, 6 (6 f).

2.2.1 Das Verbot offener und verdeckter Staatsangehörigkeitsdiskriminierung

Historisch wurden die Grundfreiheiten bloß als spezielle Ausformungen des Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbotes des Art 12 EG betrachtet²⁵⁾. Der prädominante steuerliche Konfliktbereich zwischen den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten und nationalen Steuersystemen liegt nämlich traditionell in jenen Fallgestaltungen, die sich aus der Sicht des Bestimmungs- oder Gastmitgliedstaats als „*Inbound*“²⁶⁾ bzw Importsituation aus einem anderen EG-Mitgliedstaat darstellen²⁶⁾. Dieses Verbot der Staatsangehörigkeitsdiskriminierung – und damit *vice versa* das Gebot zur „*Inländergleichbehandlung*“²⁷⁾ – findet nicht nur in Art 12 EG, sondern explizit auch im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 39 Abs 2, 3 EG) sowie der Niederlassungs- (Art 43 Abs 2 EG) und Dienstleistungsfreiheit (Art 50 Abs 3 EG) Ausdruck und ergibt sich auch für den Bereich der Kapitalverkehrs, für den Art 56 EG „*alle Beschränkungen*“ verbietet, deutlich durch die ergänzende Heranziehung der Vorgängerregelung des Art 67 Abs 1 EWG-Vertrag²⁸⁾. Das Diskriminierungsverbot ist damit ein essentieller Bestandteil sämtlicher Grundfreiheiten. Würden nämlich die spezielleren Grundfreiheiten hinter diesen Diskriminierungsstandard zurückfallen, wäre überdies die vom EuGH angenommene Subsidiarität des allgemeinen Diskriminierungsverbotes nach Art 12 EG²⁹⁾ nicht tragfähig. Die Grundfreiheiten gebieten somit, dass „*vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden*“ dürfen³⁰⁾, es sei denn, „*dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre*“³¹⁾.

Gemeinschaftsrechtlich ruht der Fokus in diesen Fällen regelmäßig auf der Prüfung von Regelungen des Quellenstaats über die dort bestehende beschränkte Steuerpflicht von nicht-ansässigen natürlichen oder juristischen Personen. Ausgangspunkt der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH in diesem Bereich ist eine strenge Handhabung des Gebots der Inländergleichbehandlung, welches die Kehrseite des mehrfach im EG-Vertrag angelegten Verbots darstellt, die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten schlechter zu behandeln als die eigenen Angehörigen; die Feststellung der Schlechterstellung fordert freilich eine relative Beurteilung durch die Bildung eines Vergleichspaares und die Identifikation des einschlägigen Vergleichskriteriums, des *tertium comparationis*. Vor diesem Hintergrund wurde die „Einbruchsschleuse“ der Grundfreiheiten auf nationale Steuersysteme insbesondere durch das vom EuGH ent-

wickelte Konzept der *verdeckten* – bzw *verschleierten* oder *indirekten*³²⁾ – Diskriminierung geöffnet. Demnach verbieten die grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbote – ebenso wie das Diskriminierungsverbot des Art 12 EG³³⁾ – nicht nur die *offene* Diskriminierung auf Basis der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle Formen *verdeckter* Diskriminierung, die zwar auf anderen Kriterien als jener der Staatsangehörigkeit basieren, faktisch aber zum selben Ergebnis führen³⁴⁾, womit für den hier interessierenden Bereich insbesondere Unterscheidungen nach der steuerlichen Ansässigkeit³⁵⁾ oder die Anknüpfung an die Veranlagung zur inländischen Steuer³⁶⁾ angesprochen sind. Das Konzept der verdeckten Diskriminierung findet sich erstmals im *Sotgiu*-Fall³⁷⁾ und wurde durch die *Biehl*- und *Bachmann*-Fälle³⁸⁾ auch in die Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht übernommen. Zahlreiche nachfolgende Urteile, wie zB *Schumacker* und *Gerritse*³⁹⁾, demonstrieren diesen Ansatz des EuGH.

2.2.2 Ausdehnung des Diskriminierungsschutzes auf „Exportsituationen“: Verbot der Diskriminierung durch den Herkunfts- bzw Ansässigkeitsmitgliedstaat

Dieser traditionelle Bereich *offener* und *verdeckter* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen wurde vom EuGH zu einem umfassenden, *gleichheitsrechtlich* orientierten Verbot der Benachteiligung grenzüberschreitender Aktivitäten auch durch den Herkunfts- bzw Heimatstaat ausgedehnt. In mittlerweile ständiger Rechtsprechung hat der EuGH nämlich auch im Steuerrecht die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf Sachverhaltsgestaltungen eröffnet, in denen aus der Sicht des Herkunfts- bzw Ansässigkeitsmitgliedstaats eine „*Outbound*“⁴⁰⁾ bzw Exportsituation seiner „eigenen“ Steuerpflichtigen vorliegt und es sich daher nicht um eine offene oder verdeckte Staatsangehörigkeitsdiskriminierung handelt. Wenngleich diese Wirkungsrichtung im Vertragswortlaut nicht deutlich angelegt ist, wird sie durch das in Art 43 Abs 1, Art 49 Abs 1 und Art 56 Abs 1 EG enthaltene Verbot der „Beschränkungen“ der freien grenzüberschreitenden Betätigung bzw über die in Art 39 Abs 1 EG bedingungslos gewährleistete „Freizügigkeit“ nicht nur gedeckt, sondern auch gefordert. Wären nämlich die Freiheitsgarantien

25) Deutlich etwa EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 21; für eine Übersicht zur außersteuerlichen Rechtsprechung siehe zB *Wouters*, EC Tax Rev. 1999, 98 (102 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 104 ff.

26) Zur historischen Entwicklung siehe auch jüngst *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 230 ff.

27) Verstanden als ein durch Bildung einer Präpositionalkonstruktion aufgelöstes Composition im Sinne einer Gleichbehandlung von „Ausländern“ mit „Inländern“; siehe auch *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (46 m FN 45).

28) Siehe nur *Schaumburg* in *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 225 (229); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 222 ff, 245 f; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 236 mwN; siehe auch *Englisch*, Intertax 2005, 310 (313).

29) Siehe zu dieser Subsidiarität zB EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft and Hoechst* – Tz 38; weiters *Kingreen/Störmer*, EuR 1998, 263 (265 f).

30) Das Diskriminierungsverbot („*Gleiches soll nicht ungleich, Ungleiches nicht gleich behandelt werden*“) ist somit lediglich eine negative Formulierung des Gleichheitsgrundsatzes („*Gleiches soll gleich, Ungleiches ungleich behandelt werden*“).

31) EuGH 19. 10. 1977, 117/76 und 16/77, Slg 1977, 1753, *Ruckdeschel* – Tz 7.

32) Diese Begriffe werden in der Rechtsprechung und Literatur meist synonym verwendet; siehe zB EuGH 23. 5. 1996, C-237/94, Slg 1996, I-2617, *O'Flynn* – Tz 17 ff; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 49; weiters zB *Wouters*, EC Tax Rev. 1999, 98 (103 f); *Oliveira*, CML Rev. 2002, 77 (85); *Farmer*, EC Tax Rev. 2003, 75 (76); anders *Lyal*, EC Tax Rev. 2003, 68 (74).

33) Siehe zB EuGH 7. 7. 1988, 143/87, Slg 1988, 3877, *Stanton* – Tz 9; EuGH 10. 2. 1994, C-398/92, Slg 1994, I-467, *Mund & Fester* – Tz 14; EuGH 23. 1. 1997, C-29/95, Slg 1997, I-285, *Pastors* – Tz 16.

34) Instrukтив EuGH 23. 5. 1996, C-237/94, Slg 1996, I-2617, *O'Flynn* – Tz 17 ff.

35) Nur am Rande sei auf das Problem hingewiesen, dass bei Gesellschaften die steuerliche Ansässigkeit idR an jene Kriterien anknüpft, die auch das Gemeinschaftsrecht für die Feststellung der „Staatsangehörigkeit“ heranzieht, wie zB den Sitz einer Gesellschaft. Entsprechend wurde in der Literatur auch vorgeschlagen, eine Diskriminierung auf Basis der steuerlichen Ansässigkeit einer Gesellschaft als offene Diskriminierung aufzufassen (siehe zB *Lyons*, EC Tax J. 1995/96, 27 [33]), während wohl die hA und die überwiegende Rsp hier zu Recht von einer verdeckten Diskriminierung ausgeht (EuGH 13. 7. 1993, C-330/91, Slg 1993, I-4017, *Commerzbank* – Tz 15; EuGH 8. 7. 1999, C-254/97, Slg 1999, I-4809, *Société Baxter* – Tz 13), was – wie beim Parallellfall der Diskriminierung nach der steuerlichen Ansässigkeit natürlicher Personen – weitergehende Rechtfertigungsmöglichkeiten eröffnet; dazu unten I.B.3.

36) EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002, I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 28 f.

37) EuGH 3. 2. 1974, 152/73, Slg 1974, 153, *Sotgiu* – Tz 11.

38) EuGH 8. 5. 1990, 175/88, Slg 1990, I-1779, *Biehl*; EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann*.

39) Siehe EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 26 und 29 (zu Art 39 EG); EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 53 (zu Art 43 EG).

nur gegen den Gast- bzw Bestimmungsstaat wirksam, blieben sie bei fehlender Kontrolle des Herkunfts- bzw Ansässigkeitsstaates letztlich doch weitgehend wirkungslos⁴⁰⁾. In dieser symmetrischen Ausrichtung der Grundfreiheiten gegenüber allen durch einen transnationalen Wirtschaftsvorgang tangierten Mitgliedstaaten ist aber systematisch bereits angelegt, dass es sich ebenso wie in „*Inbound*“- bzw Importkonstellationen auch in der „*Outbound*“- bzw Exportperspektive in struktureller Hinsicht um Diskriminierungsverbote und damit die *gleichheitsrechtliche* Ausrichtung der Grundfreiheiten handelt⁴¹⁾. Regelmäßig geht es in diesen „*Outbound*“- bzw Exportkonstellationen um die gemeinschaftsrechtliche Prüfung nationaler Steuernormen, die im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht juristischer oder natürlicher Personen in deren Ansässigkeitsstaat gerade wegen der Ausübung einer Grundfreiheit zur Anwendung gelangen und zwischen Inlands- und Auslandssachverhalt differenzieren. Diese Stossrichtung der Grundfreiheiten zielt somit in einen Bereich, dem durch das Konzept der *Inländergleichbehandlung* nicht beizukommen ist, der aber nichtsdestoweniger eine unakzeptable Behinderung grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivität darstellt. Schöne Beispiele für diesen Ansatz sind die Urteile in *ICI, X AB und Y AB, Baars, Bosal* und *Marks & Spencer*⁴²⁾ zur so genannten Exportneutralität der Niederlassung, die Urteile in *Verkooijen, Lenz* und *Manninen*⁴³⁾ zur Dividendenbesteuerung sowie das *Hughes de Lasteyrie du Saillant*-Urteil⁴⁴⁾ zur Wegzugsbesteuerung.

2.2.3 Der Schutzbereich der Grundfreiheiten in ihrer freiheitsrechtlichen Ausprägung: Das „echte“ Beschränkungsverbot

Darüber hinaus finden sich in der Rechtsprechung aber auch deutliche Ansätze, den Grundfreiheitschutz über das Verbot einer *relativ* durch Vergleich zweier Situationen zu beurteilenden Schlechterstellung grenzüberschreitender Tätigkeiten hinaus zu einem echten – absolut wirkenden – Beschränkungsverbot (ieS) auszudehnen. Solcherart fordern nämlich die Grundfreiheiten nicht nur in ihrer Ausformung als *Diskriminierungsverbote* die Beseitigung ungerechtfertigter Benachteiligungen grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivitäten durch die Rechtsordnung eines Mitgliedstaates, sondern in ihrer Ausformung als *Beschränkungsverbote* auch die Beseitigung von Beschränkungen, die nicht aus solchen Ungleichbehandlungen erfließen⁴⁵⁾. Insofern hat der EuGH auch ungerechtfertigte *nichtdiskriminierende* Beschränkungen des *Marktzugangs* oder *Marktabganges* auf Basis der freiheitsrechtlichen Ausprägung der Grundfreiheiten als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. Durch das Einbeziehen auch nichtdiskriminierender, aber marktzugangshindernder Bestimmungen in den gemeinschaftsrechtlichen

Schutzbereich findet auch der Grundgedanke Anerkennung, dass das gleichheitsrechtlich orientierte Prinzip der Nichtdiskriminierung zwar *sine qua non* des Binnenmarktkonzeptes ist, aber nicht *per se* ausreicht, alle relevanten Behinderungen grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivität, insbesondere des Zugangs zu fremden Märkten, zu verhindern⁴⁶⁾. Diese Entwicklung nahm ihren Ausgang in den die Warenverkehrsfreiheit betreffenden berühmten *Dassonville*-⁴⁷⁾ und *Cassis-de-Dijon*-Fällen⁴⁸⁾. Nachfolgend hat der Gerichtshof dieses Verbot nichtdiskriminierender Beschränkungen des Marktzuganges ab den 1990er Jahren in den *Säger*-⁴⁹⁾, *Gebhard*-⁵⁰⁾ und *Bosman*-Urteilen⁵¹⁾ auch auf die übrigen Grundfreiheiten ausgedehnt, wenngleich – wie etwa das *Keck*-Urteil⁵²⁾ impliziert – die Weite dieses Ansatzes nach wie vor unklar ist. Klar ist aber, dass die Stoßrichtung der Grundfreiheiten in ihrer *freiheitsrechtlichen Ausprägung* darauf abzielt, Zu- oder Abgangshemmnisse zu beseitigen, selbst wenn die betroffene nationale Rechtslage keine diskriminierende Ungleichbehandlung zur Folge hat: Der Marktteilnehmer strebt gerade nicht eine Gleichbehandlung, sondern vielmehr die Beseitigung von Hemmnissen des Marktzugangs oder -abgangs an.

2.2.4 Zwischenergebnis

Zusammenfassend zeigt sich also, dass die in ihrem Schutzbereich konvergierenden Grundfreiheiten nicht nur *offene* und *verdeckte* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen durch den Gast- bzw Bestimmungsstaat erfassen, sondern generell jede nicht gerechtfertigte benachteiligende Behandlung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs gegenüber dem vergleichbaren innerstaatlichen Vorgang, und zwar unabhängig davon, von welchem der beteiligten Mitgliedstaaten diese diskriminierende Maßnahme gesetzt wurde⁵³⁾. In ihrer Ausrichtung als „Diskriminierungsverbote“ hat der EuGH die primärrechtlichen Grundfreiheiten somit schrittweise über ein Verbot der Benachteiligung ausländischer Staatsangehöriger auf Basis eines *ad personam*-Vergleichs zu einem weitgefassten Verbot der Benachteiligung von grenzüberschreitenden gegenüber vergleichbaren (hypothetischen) rein landesinternen Wirtschaftsvorgängen auf Basis eines *ad rem*-Vergleichs fortentwickelt: Diskriminierungsverdächtig sind somit im Grunde alle Schlechterstellungen grenzüberschreitender Betätigungen, die aus Differenzierungen anhand der ausländischen Staatsangehörigkeit oder Tätigkeitsortes resultieren. Dadurch wird in Form des Verbots verdeckter Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen nicht allein der traditionelle Kernbereich eines Gebotes der Inländergleichbehandlung im Bestimmungsstaat für „*Inbound*“-Situationen erweitert, sondern es wird zudem für „*Outbound*“-Situationen ein an den Herkunftsstaat adressiertes Verbot der Benachteiligung von Auslands- gegenüber vergleichbaren Inlandsaktivitäten hinzugefügt.

Die Grundfreiheiten werden dementsprechend im steuerlichen Kontext sowohl für „*Inbound*“- wie auch „*Outbound*“-Situati-

40) Insofern eindrucksvoll EuGH 27. 9. 1988, 81/87, Slg 1988, 5483, *Daily Mail* – Tz 16.

41) Dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 825 ff; *Cordewener*, ET 2003, 294 (299); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 232; *Englisch*, Intertax 2005, 310 (314); *Herzig/Englisch/Wagner*, Der Konzern 2005, 298 (300).

42) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI*; EuGH 18. 11. 1999, C-200/98, Slg 1999, I-8261, *X AB and Y AB*; EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, *Baars*; EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal*; EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-0000, *Marks & Spencer*.

43) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen*; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz*; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus*; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

44) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

45) Grundlegend dazu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 175 ff mwN; siehe weiters etwa *Kingreen/Störmer*, EuR 1998, 263 (268 f); *Hey*, StuW 2004, 193 (194).

46) Siehe zu diesem Dualismus von Freiheit des Marktzugangs und Marktgleichheit insbesondere *Roth* in *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 729 (737 ff); *Vanistendael* in *Gockel/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 523 (530, 534 ff).

47) EuGH 11. 7. 1974, 8/74, Slg 1974, 837, *Dassonville*.

48) EuGH 20. 2. 1979, 120/78, Slg 1979, 649, *Rewe-Zentral GA („Cassis-de-Dijon“)*.

49) EuGH 25. 7. 1991, C-76/90, Slg 1991, I-4221, *Säger*.

50) EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, *Gebhard* – Tz 37.

51) EuGH 15. 12. 1995, C-415/93, Slg 1995, I-4921, *Bosman*.

52) EuGH 24. 11. 1993, C-267/91 and C-268/91, Slg 1993, I-6097, *Keck*.

53) In diese Richtung auch *Farmer*, EC Tax Rev. 2003, 75 (77); vgl weiters *Lyal*, EC Tax Rev. 2003, 68 (74).

onen vom EuGH in struktureller Hinsicht regelmäßig unter Vornahme eines *vertikalen Vergleichs* als *Diskriminierungsverbote* gehandhabt⁵⁴): Entweder wird im „*Inbound*“-Fall geprüft, ob die in den Mitgliedstaat hineingehende Wirtschaftstransaktion gegenüber rein inländischen Vergleichstransaktionen benachteiligt wird, oder es wird im „*Outbound*“-Fall eine entsprechende Schlechterstellung der aus dem Mitgliedstaat hinausgehenden Wirtschaftstransaktion gegenüber dem rein internen Vergleichsvorgang untersucht. Offene und verdeckte Diskriminierung erweisen sich damit als bloße Untergruppen eines weiten gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungskonzepts, wengleich die Wirkung der Grundfreiheiten gegen den Herkunfts- bzw Ansässigkeitsstaat im Schrifttum oftmals auch unter dem Begriff des „Beschränkungsverbots“ (iwS) firmiert⁵⁵. Demgegenüber zielt das echte, freiheitsrechtliche Beschränkungsverbot (ieS) auf den Schutz des Marktzu- und Marktabgangs ab. Im Steuerrecht hat der EuGH diesen Beschränkungsansatz (ieS) aber bisher lediglich auf steuerliche Formalpflichten angewandt⁵⁶. Es wäre aber wohl zu weitgehend, dem freiheitsrechtlichen Beschränkungsverbot für den Bereich der direkten Besteuerung *a priori* jede Bedeutung abzuerkennen⁵⁷. Gerade den potenziellen Einfluss auf Fragen der Mehrbelastungen der grenzüberschreitenden Tätigkeit beispielsweise durch eine Doppelbesteuerung wird man nämlich nicht generell verneinen können⁵⁸.

Grundvoraussetzung für das Eingreifen des Grundfreiheits-schutzes ist allerdings stets, dass die zu schützende Tätigkeit in irgendeiner Weise einen grenzüberschreitenden Charakter aufweist⁵⁹. Der persönliche Anwendungs- bzw Schutzbereich aller Grundfreiheiten ist grundsätzlich den Staatsangehörigen der EG-Mitgliedstaaten eröffnet, also bei natürlichen Personen jedem „Unionsbürger“ iSd Art 17 EG⁶⁰, wobei dies auch für Gesellschaften sowie juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts gilt, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründet wurden und „ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben“. Während die Grundfreiheiten in ihrer Ausrichtung aber nur wirtschaftlichen Aktivitäten Schutz gewähren, tritt in der jüngeren Rechtsprechung auch der Schutz der allgemeinen Freizügigkeit nach Art 18 EG ergänzend hinzu⁶¹.

2.3 Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit beschränkender Steuernormen

Steht fest, dass eine nationale Steuernorm auf Tatbestandsebene eine relevante – diskriminierende oder nichtdiskriminierende – Beschränkung einer Grundfreiheit darstellt, verschiebt sich der Fokus auf die Frage, ob diese Beschränkung gerechtfertigt

werden kann. Insofern ergibt sich aus der – dogmatisch wenig überzeugenden und im Fluss befindlichen⁶² – Rechtsprechung des EuGH zunächst, dass *offene* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen nur unter den engen, im EG-Vertrag ausdrücklich vorgesehenen Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigt werden können⁶³. Demgegenüber sind alle anderen Beschränkungen einschließlich *verdeckter* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen der Rechtfertigung auch aufgrund ungeschriebener Rechtfertigungsgründe unter der wesentlich weiteren, im *Cassis-de-Dijon*-Fall⁶⁴ entwickelten „*rule of reason*“ zugänglich⁶⁵. Danach müssen – wie der EuGH im insofern wegweisenden *Gebhard*-Fall zusammengefasst hat – nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können, vier Voraussetzungen erfüllen: „*Sie müssen in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden*“⁶⁶; *„sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein; sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist“*⁶⁷. Erst Rechtfertigungsgrund und Verhältnismäßigkeit der Mittel zusammen ergeben die erforderliche Rechtfertigung für nationale Maßnahmen, die die Ausübung einer Grundfreiheit beschränken.

Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zeigt freilich, dass die Rechtfertigung einer beschränkten Maßnahme nur schwer möglich ist und die Rechtfertigungsebene generell streng gehandhabt wird⁶⁸. So hat der EuGH in seiner steuerrechtlichen Rechtsprechung betreffend Binnenmarktsituationen *a priori* etwa eine Rechtfertigung wegen befürchteter (zukünftiger) Steuermindereinnahmen⁶⁹, der Notwendigkeit der Progressivität des Steuersystems, der Existenz von mit dem Nachteil nicht unmittelbar zusammenhängenden anderweitigen Vorteilen⁷⁰, der Niedrigbesteuerung im Ausland⁷¹, der fehlenden Rechtsharmonisierung⁷², mangelnder Gegenseitigkeit⁷³, der Möglichkeit einer Diskriminierung durch eine andere Sachverhaltsgestaltung zu entgehen⁷⁴, der Existenz von Billigkeits- oder Ermessensmaßnahmen zur Abwendung von Beschränkungen⁷⁵ oder über-

54) Dazu insbesondere *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 822 ff; siehe weiters zB *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (43 f).

55) ZB jüngst noch *Terra/Wattel*, European Tax Law³ (2001) 41 ff, und *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 53 ff; *Dautzenberg*, BB-Special 6/2004, 8 (8); siehe auch *Hey*, StuW 2004, 193 (195).

56) Vgl EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations*; vgl weiters *Hinneken*, EC Tax Rev. 2002, 112 (115 ff); *Lyal*, EC Tax Rev. 2003, 68 (70 ff); *Farmer*, EC Tax Rev. 2003, 75 (78 ff).

57) So aber zB *Randelzhofer/Forsthoef* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union I (2001) Vor Art 39–55 Tz 216.

58) Dazu ausführlich *G. Kofler*, SWI 2006, 62 (62 ff mwN).

59) Siehe ausführlich zB *Jarass*, EuR 2000, 705 (706 f); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 243; *Hahn*, DStZ 2005, 433 (438 f); an diesem grenzüberschreitenden Element mangelte es nach Ansicht des EuGH im viel diskutierten *Werner*-Fall (EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1993, I-429, *Werner*); dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 359 ff mwN.

60) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, Slg 2005, I-0000, *Schempp* – 15 ff mwN.

61) Siehe zB *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9 mwN).

62) Für eine diesbezügliche Übersicht siehe etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2003/874, 404 (406 ff); siehe auch *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 274 f mwN.

63) Art 39 Abs 3, 46 Abs 1 und 55 EG.

64) EuGH 20. 2. 1979, 120/78, Slg 1979, 649, *Rewe-Zentral GA* („*Cassis-de-Dijon*“).

65) Siehe dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 143 ff.

66) Verstanden als nicht *offen* nach der Staatsangehörigkeit diskriminierend; so ausdrücklich Schlussanträge *GA Alber* 24. 9. 2002, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 41.

67) EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, *Gebhard* – Tz 37.

68) Siehe dazu jüngst den umfassenden Überblick bei *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 286 ff.

69) Siehe zB EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y* – Tz 50; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 36.

70) Siehe etwa EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 51 ff; EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg 2000, I-11619, *AMID* – Tz 27.

71) Siehe zu diesem „Kompensationsverbot“ etwa EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, *Eurowings* – Tz 43 ff; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, *Danner* – Tz 56.

72) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“) – Tz 24; EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-276, *Bachmann* – Tz 10 ff.

73) Siehe zB EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“) – Tz 26.

74) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“) – Tz 22; siehe auch EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 42.

75) Siehe statt vieler EuGH 15. 10. 1986, 168/85, Slg 1986, 2945, *Kommission/Italien* – Tz 11.

haupt wegen rein wirtschaftlicher Gründe⁷⁶⁾ abgelehnt. Andererseits hat der EuGH aber bereits mehrfach zugestanden, dass zB die Vermeidung der Steuerumgehung oder -hinterziehung⁷⁷⁾ sowie die Wirksamkeit der Finanzaufsicht⁷⁸⁾ zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen und damit eine Beschränkung der Grundfreiheitsausübung rechtfertigen können⁷⁹⁾. Allerdings hat diese *in abstracto* Anerkennung der Vermeidung der Steuerumgehung oder -hinterziehung als Rechtfertigungsgrund aufgrund der strengen Anforderungen des EuGH auf der Verhältnismäßigkeitsebene bisher *in concreto* noch nie zu einer Rechtfertigung geführt⁸⁰⁾. Auch hinsichtlich möglicher Probleme der steuerlichen Administration agiert der EuGH zurückhaltend und verweist regelmäßig auf die Möglichkeit der Zusammenarbeit zwischen den mitgliedstaatlichen Finanzverwaltungen auf Basis des Instrumentariums der AmtshilfeRL⁸¹⁾; vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist auch zu erwarten, dass der EuGH eine ähnliche Argumentation für den Bereich der Steuererhebung und -vollstreckung, etwa in Wegzugsbesteuerungs-fällen, verfolgen und hier auf das – seit kurzem auch direkte Steuern umfassende – Instrument der BeitreibungsRL verweisen wird⁸²⁾. Obwohl zuzugestehen ist, dass es beiden Instrumenten in der Praxis an Effizienz mangel⁸³⁾, liegt der Rechtsprechung hier offensichtlich die Überlegung zurunde, dass diese Schwierigkeiten zu Lasten der Mitgliedstaaten und nicht zum Nachteil der Steuerpflichtigen gehen sollen.

Einen besonderen Stellenwert auf der Rechtfertigungsebene hat die Kohärenz des Steuerrechtes eingenommen. Dieser Rechtfertigungsgrund ist vom EuGH in den *Bachmann*-⁸⁴⁾ und *Kommission/Belgien*-Fällen⁸⁵⁾ anerkannt worden: In diesen beiden Fällen erblickte der EuGH einen die Diskriminierung rechtfertigenden unmittelbaren Zusammenhang zwischen steuerlichem Vor- und Nachteil darin, dass die Nichtabzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen an ausländische Versicherungen mit der innerstaatlichen Steuerfreiheit der Versicherungsleistungen einherging. Der EuGH führte damals aber weiter aus, dass die Kohärenz der Steuerregelung voraussetze, dass Belgien, „*wäre es verpflichtet, den Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Lebensversicherungsbeiträge zuzulassen, die von den Versicherern zu zahlenden Beiträge besteuern könnte*“⁸⁶⁾. Da diese Voraussetzung bei einem im Ausland ansässigen Versicherer nicht erfüllt sei, rechtfertige die Kohärenz der Steuerregelung

eine Versagung der Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien. Wenngleich diese Argumentation im konkreten Fall wohl wenig überzeugend war⁸⁷⁾, lässt sich grundsätzlich die grundfreiheitsrechtliche Beachtlichkeit der Kohärenz eines Steuersystems nicht bestreiten. Der grundsätzlichen Anerkennung der rechtfertigenden Wirkung der steuerlichen Kohärenz liegt die Erkenntnis zugrunde, dass man bei der Beurteilung einer steuerlichen Regelung im Hinblick auf ihre Gemeinschaftskonformität nicht bloß auf einen (diskriminierenden) Einzelaspekt abzustellen und einen isolierten Vorteil unbesehen auf Auslandsfälle auszudehnen hat – und damit den „*free mover*“ zum vielbeschwo-renen „*free rider*“⁸⁸⁾ machen würde –, sondern den Regelungskomplex als Ganzes und damit auch in unmittelbarem Zusammenhang stehende, vom legislativen Regelungssystem intendierte Ausgleichswirkungen zu betrachten hat und dadurch auf *substantielle* Gleichbehandlung abzielen muss⁸⁹⁾. Während also – plastisch formuliert – die Diskriminierungsprüfung grundsätzlich „bis zum Anschlag“ auf die im grenzüberschreitenden Sachverhalt erlittene Benachteiligung „hineinzoomt“, erlaubt das Kohärenzargument eine Anpassung des Fokus auf eine breitere Perspektive, die eine Berücksichtigung der Zusammenhänge im jeweiligen Steuersystem gestattet⁹⁰⁾. Allerdings sei hier in Erinnerung gerufen, dass der EuGH – trotz berechtigter Kritik im Schrifttum⁹¹⁾ – in seiner jüngeren Rechtsprechung den Kohärenzgedanken zunehmend restriktiveren Voraussetzungen unterworfen und seit *Bachmann* und *Kommission/Belgien* eine Rechtfertigung auf Basis der Kohärenz stets verneint hat⁹²⁾. In mittlerweile ständiger Judikatur wird nämlich grundsätzlich ein – tendenziell formell verstandener – „*unmittelbarer Zusammenhang*“ („*direct link*“) zwischen Steuervorteil und Steuernachteil gefordert: Stehen einem steuerlichen Nachteil nämlich bloß irgendwelche, sachlich nicht zusammenhängende Steuervorteile

76) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* – Tz 48 mwN.
 77) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI* – Tz 26; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 57.
 78) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations* – Tz 31; EuGH 8. 7. 1999, C-254/97, Slg 1999, I-4809, *Baxter* – Tz 18; dazu jüngst ausführlich *Ruiz Almendral*, *Intertax* 2005, 562 (562 ff).
 79) EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, *Bent Vestergaard* – Tz 23.
 80) Siehe zB EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI* – Tz 26; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 37. Eine mögliche Auflockerung dieser strengen Sicht könnte aber durch das Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* eingeläutet sein; siehe EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 49; kritisch dazu aber *Lang*, *SWI* 2006, 3 (7); *Englisch*, *ISr* 2006, 19 (23).
 81) Für diese Rechtsprechungslinie siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 45; EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, *Bent Vestergaard* – Tz 26; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, *Danner* – Tz 44 f; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, Slg 2004, I-2229, *Kommission/Frankreich* – Tz 31 ff.
 82) Dazu *G. Kofler*, *ÖStZ* 2003/503, 262 (265 ff) und *ÖStZ* 2004/483, 195 (195 ff).
 83) Dies betont beispielsweise auch *Vermeend*, *EC Tax Rev.* 1996, 54 (55); siehe jüngst aus der Sicht der Finanzverwaltung auch *Steiner*, *ÖStZ* 2005/461, 219 (219), unter Hinweis auf *G. Kofler*, *taxlex* 2005, 16 (19).
 84) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann*.
 85) EuGH 28. 1. 1992, C-300/90, Slg 1992, I-305, *Kommission/Belgien*.
 86) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann* – Tz 23.

87) Der EuGH hat sich in *Bachmann* und *Kommission/Belgien* offensichtlich stark davon beeindrucken lassen, dass die Versicherungsprämien an einen ausländischen Versicherer gezahlt worden waren und sah darin den Grund für die Annahme, dass die spätere Besteuerung der Versicherungsleistungen nach einem – vom EuGH für wahrscheinlich gehaltenen – Rückzug des Versicherten von Belgien nach Deutschland dem belgischen Staat nicht mehr möglich sei. Damit hat der EuGH aber verkannt, dass dies lediglich eine Folge der dem OECD-MA folgenden belgischen DBA ist, wonach das Besteuerungsrecht an den Rentenleistungen oder sonstigen Versicherungsleistungen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Rentenempfängers zugewiesen ist (Art 18, 21 OECD-MA), und zwar unabhängig davon, wo die leistende Versicherungsgesellschaft ansässig ist (siehe auch *Thömmes* in *Schön* (Hrsg), *GedS Knobbe-Keuk* [1997] 795 [826 ff]; *Knobbe-Keuk*, *EC Tax Rev.* 1994, 74 [80]); die Besteuerung durch den späteren Wohnsitzstaat ist wiederum davon unabhängig, ob ein Beitragsabzug in Belgien gewährt wurde. Durch die abkommensrechtliche Zuweisung ist also der Zusammenhang zwischen Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien und der späteren Besteuerung der Versicherungsleistungen durchbrochen. Es scheint aber ohnehin so, dass der EuGH in *Wielockx* (EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx*) inhaltlich für die Fälle des Bestehens eines Doppelbesteuerungsabkommens von diesen beiden Urteilen abgegangen ist; siehe zu diesem Erfordernis der „Makrokohärenz“ auch *G. Kofler*, *ÖStZ* 2003/874, 404 (406 f mwN).
 88) Siehe auch Schlussanträge *GA Poirares Maduro* 7. 4. 2005, C-446/03, Slg 2006, I-0000, *Marks & Spencer* – Tz 67; siehe zu diesem plakativen Begriffspaar *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 567, 963 f, 980 f; jüngst *Fischer*, *FR* 2005, 457 (458).
 89) Ähnlich etwa *Dautzenberg*, *BB-Special* 6/2004, 8 (11); *Englisch*, *ET* 2004, 355 (356 f).
 90) Siehe zu diesem anschaulichen Bild *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000) 39 (50 f); *Englisch*, *ET* 2004, 355 (357).
 91) Siehe zB *Schön*, *FR* 2001, 381 (389).
 92) Siehe zB *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Tz 61 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin* – Tz 21; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus* – Tz 22 ff; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz* – Tz 36.

gegenüber, ist ein Rückgriff auf die Kohärenz nicht möglich⁹³). Die Kohärenz kann nach dieser Rechtsprechung aber auch dann nicht geltend gemacht werden, wenn es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger (zB Mutter- und Tochtergesellschaften) geht⁹⁴). Tendenziell zeigt sich darin, dass der EuGH offenbar nicht darauf abstellt, ob zwischen einem Vor- und einem Nachteil innerhalb eines Regelungskomplexes *materiell* ein sachlicher Zusammenhang besteht, sondern ob eine Regelung isoliert noch *sinnvoll* angewendet werden könnte⁹⁵). Eine leichte Tendenz zur „Auflockerung“ dieser engen Sichtweise wurde unlängst aber im *Manninen-Fall*⁹⁶) angedeutet⁹⁷).

II. Wirkung von EuGH-Urteilen und Rückforderung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben

Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das direkte Steuerrecht ergibt sich allerdings erst aus dem Umstand, dass jede Grundfreiheit – überwiegend seit dem Ablauf der Übergangszeit am 31. 12. 1969 – unmittelbar anwendbar ist⁹⁸), dem Einzelnen Rechte verleiht und als *lex superior* Vorrang vor dem inferioren nationalen Recht, aber auch anderen völkerrechtlichen Abkommen im Fall der Inkonsistenz beansprucht⁹⁹). Die Grundfreiheiten wirken allerdings nicht nur „negativ“, sondern auch „positiv“ in dem Sinne, dass ein Marktteilnehmer unmittelbar eine ihm gemeinschaftsrechtswidrig versagte Begünstigung (zB höhere Abzugsmöglichkeiten oder einen niedrigeren Steuersatz) für sich beanspruchen kann¹⁰⁰). Dem EuGH obliegt dabei nach Art 234 Abs 1 lit a und lit b EG das Monopol der „Auslegung dieses Vertrags“ sowie die Entscheidung „über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe der Gemeinschaft“. Wird also der Gerichtshof von einem nationalen Gericht im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art 234 EG angerufen („konkrete Normenkontrolle“) oder von der Kommission im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens nach

Art 226 EG mit einer Frage des Gemeinschaftsrechts befasst („abstrakte Normenkontrolle“), so legt er das Gemeinschaftsrecht – also beispielsweise die Grundfreiheiten – verbindlich aus¹⁰¹). Im steuerlichen Bereich sind aus österreichischer Sicht sowohl VfGH und VwGH wie auch der UFS vorlageberechtigt¹⁰²).

Eine durch den EuGH vorgenommene Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts entfaltet dabei grundsätzlich *ex-tunc*-Wirkung: Der EuGH erläutert und definiert die Bedeutung und Tragweite der betreffenden Vorschrift, so wie diese von ihrem In-Kraft-Treten an hätte verstanden und angewandt werden sollen. Allerdings kann der EuGH in Anbetracht des Erfordernisses der Rechtssicherheit ausnahmsweise die Möglichkeit für die Beteiligten einschränken, sich auf die in einem solchen Urteil vorgenommene Auslegung mit dem Ziel zu berufen, Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, die in der Vergangenheit in gutem Glauben begründet wurden; hierfür werden nach ständiger Rechtsprechung zwei wesentliche Kriterien geprüft, nämlich, dass die Betroffenen gutgläubig gehandelt haben und dass Schwierigkeiten von großer Tragweite bestehen¹⁰³). Trotz eines gescheiterten Vorstoßes des Vereinigten Königreichs im Jahr 1996¹⁰⁴) zur Sicherung des nationalen Steueraufkommens wird dieser Aspekt der Einschränkung der „Rückwirkung“ angesichts der steigenden Komplexität der Vorlagen zum direkten Steuerrecht in Zukunft vermutlich immer mehr an Bedeutung gewinnen¹⁰⁵, 106).

Ein Gemeinschaftsrechtsverstoß kann damit – „rückwirkend“ – auch besondere gemeinschaftsrechtlich fundierte Ansprüche auslösen, wie etwa einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf (verzinst) Rückerstattung grundfreiheitswidrig erhobener Steuerbeträge¹⁰⁷) oder – unter gewissen Voraussetzungen – die staatliche Verantwortlichkeit nach den *Francovich*-Prinzipien der

93) Vgl in diesem Sinne EuGH 28. 1. 1986, Rechtssache 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („avoir fiscal“) – Tz 21; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 53.

94) EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 42; EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 30; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz* – Tz 36.

95) Ähnlich *Dautzenberg*, BB-Special 6/2004, 8 (12).

96) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

97) Ausführlich dazu jüngst *Schnitger*, FR 2004, 1357 (1360 ff); *G. Kofler*, ÖStZ 2005/59, 26 (26 ff); zuletzt *Kokott/Henze* in *Lüdicke* (Hrsg), Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung (2005) 67 (89).

98) Art 8 EWG-Vertrag; siehe zB EuGH 25. 7. 1991, C-353/89, Slg 1991, I-4069, *Kommission/Niederlande* – Tz 27 mwN (zu Art 49 EG). Während allerdings die Vorschriften über die Waren-, Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit und die Arbeitnehmerfreizügigkeit ab dem Ende der Übergangsperiode am 31. 12. 1969 unmittelbar anwendbar sind, hat die Kapitalverkehrsfreiheit eine bewegtere Vergangenheit hinter sich: Art 67 EWGV wurde nicht als unmittelbar anwendbar betrachtet (EuGH 11. 11. 1981, 203/80, Slg 1981, 2595, *Casati* – Tz 10 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I3955, *Svensson and Gustavsson* – Tz 5 ff). Der Richtlinie 88/361/EWG zur Implementierung dieses Artikels (ABl 1988 L 178/5 ff [8. 7. 1988]) wurde allerdings unmittelbare Wirkung ab 1. 7. 1990 zuerkannt (vgl EuGH 23. 2. 1995, C-358/93 and 416/93, Slg 1995, I-361, *Bordessa* – Tz 32 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I3955, *Svensson and Gustavsson* – Tz 6). Mit Wirkung ab 1. 1. 1994 hat der Vertrag von Maastricht neue Bestimmungen über den Kapital- und Zahlungsverkehr in den EG-Vertrag eingeführt, nämlich ua Art 73b, der inhaltlich Art 1 der genannten Richtlinie übernommen hat. Nach dem Vertrag von Amsterdam, wurde Art 73b in Art 56 EG unnummeriert. Erst seit 1. 1. 1994 ist damit die Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit ein „gleichberechtigtes Mitglied“ im Konzert der Grundfreiheiten.

99) Dazu zB EuGH 22. 6. 1989, 103/88, Slg 1989, 1839, *Fratelli Constanzo SpA* – Tz 28 ff; ausführlich *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9 f); *Gammie*, BIFD 2003, 86 (88); *Terra/Wattel*, European Tax Law 4 (2005) 37 f.

100) Siehe etwa EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, *Terhoeve* – Tz 57; EuGH 15. 1. 1998, C-15/96, Slg 1998, I-47, *Schöning-Kougebetopoulou* – Tz 33 mwN; dazu auch *Cordewener*, DStR 2004, 6 (12).

101) Der EuGH ist nicht zur Entscheidung über die Vereinbarkeit einer nationalen Maßnahme mit dem Gemeinschaftsrecht befugt; er kann jedoch dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts geben, die es diesem ermöglichen, die Frage der Vereinbarkeit für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zu beurteilen; vgl zB EuGH 14. 7. 1994, C-438/92, Slg 1994, I-3519, *Rustica Semences* – Tz 10; EuGH 11. 8. 1995, C-63/94, Slg 1995, I-2467, *Belgacom* – Tz 7; EuGH 3. 10. 2000, C-58/98, Slg 2000, I-7919, *Corsten* – Tz 24.

102) Siehe zur Gerichtseigenschaft des UFS EuGH 24. 6. 2004, C-278/02, Slg 2004, I-6171, *Handlbauer*; ausführlich Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-278/02, Slg 2004, I-6171, *Handlbauer* – Tz 24 ff; vgl weiters EuGH 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*. Demgegenüber waren die „alten“ Berufungsenate mangels Gerichtseigenschaft nicht vorlageberechtigt; dazu EuGH 30. 5. 2002, C-516/99, Slg 2002, I-4573, *Schmid*.

103) Vgl dazu etwa EuGH 15. 3. 2005, C-209/03, Slg 2005, I-0000, *Bidar* – Tz 66 ff; siehe zu den zeitlichen Dimensionen auch den Überblick bei *Drüen/Kahler*, StuW 2005, 171 (180 f).

104) Memorandum des Vereinigten Königreichs vom Juli 1996 betreffend „The European Court of Justice“.

105) In dieser Richtung bereits FG München 14. 2. 2005, 1 V 305/04, EFG 2005, 928; auch in der Rechtssache *Meilicke* betreffend das frühere deutsche Anrechnungssystem trat Generalanwalt *Tizzano* auf Basis der konkreten Umstände des Falles für eine beschränkte Rückwirkung ein; vgl Schlussanträge GA *Tizzano* 10. 11. 2005, C-292/04, Slg 2006, I-0000, *Meilicke* – Tz 31 ff. In diese Richtung jüngst Schlussanträge GA *Jacobs* 17. 3. 2005, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona* („IRAP“) – Tz 70 ff mwN, hinsichtlich einer mehrwertsteuerähnlichen italienischen Abgabe (IRAP), deren Summe sich in dem nach italienischem Recht „aufrollbaren“ Zeitraum auf 120 Milliarden Euro beläuft.

106) Für eine entsprechende Lockerung der Rechtsprechung plädierend *Wunderlich/Albath*, DStZ 2005, 547 (552); kritisch aber *Vogel*, StuW 2005, 373 (375 f).

107) Siehe zu solchen Konstellationen EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 86, 89; siehe auch EuGH 9. 2. 1999, C-343/96, Slg 1999, I-579, *Dilexport* – Tz 23; EuGH 21. 9. 2000, C-441/98 und C-442/98, Slg 2000, I-7145, *Michailidis* – Tz 30.

Staatshaftung^{108), 109)}. Der Einzelne hat somit Anspruch auf Erstattung von innerstaatlichen Abgaben, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurden¹¹⁰⁾, wobei der nationale Gesetzgeber nicht nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofes, dem zufolge bestimmte Rechtsvorschriften mit dem EG-Vertrag unvereinbar sind, eine Verfahrensregel erlassen kann, die speziell die Möglichkeiten auf Erstattung der unrechtmäßig erhobenen Abgaben einschränkt¹¹¹⁾. Hinsichtlich der näheren Ausformung und Durchsetzung derartiger Rückerstattungsansprüche kommt es nämlich zu einer Verzahnung mit dem nationalen Verfahrensrecht. Zum effektiven Schutz der gemeinschaftsrechtlichen Ansprüche hat der EuGH die allgemeinen Rahmenbedingungen entwickelt, dass diese Ansprüche zum einen nicht ungünstiger behandelt werden dürfen als vergleichbare rein nationale Ansprüche („Äquivalenzgrundsatz“) und dass zum anderen die Ausübung der gemeinschaftsrechtlichen Positionen nicht durch das nationale Recht praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert werden dürfen („Effektivitätsgrundsatz“)¹¹²⁾. Kann daher dem Gemeinschaftsrecht nicht im offenen Verfahren im Rahmen des Anwendungsvorranges

zur Geltung verholten werden, da das konkrete Steuerverfahren bereits rechtskräftig beendet wurde, sind nach österreichischem Verfahrensrecht dem Gemeinschaftsrecht widersprechende Bescheide grundsätzlich nach § 299 BAO aufzuheben und neue Sachbescheide zu erlassen¹¹³⁾. Solche – seit dem AbgRmRefG 2002¹¹⁴⁾ auch auf Antrag möglichen – Aufhebungen nach § 299 BAO, „die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen“, sind nach § 302 Abs 2 lit c BAO „bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist“, zulässig. Demgegenüber kommt nach zweifelhafter hA¹¹⁵⁾ eine Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens auf Basis des Vorfragentatbestands des § 303 Abs 1 lit c BAO regelmäßig mangels Parteienidentität nicht in Betracht.

108) EuGH 19. 11. 1991, C-6/90 and C-9/90, Slg 1991, I-5357, *Francovich*.

109) Siehe dazu im Kontext gemeinschaftsrechtswidriger Abkommensbestimmungen zB G. Kofler, 35 Tax Notes Int'l 45 (79 f mwN) (July 5, 2004); weiters zB *Werlauff*, ET 1999, 475 (475 ff).

110) Siehe zB EuGH 11. 7. 2002, C-62/00, Slg 2002, I-6325, *Marks & Spencer* – Tz 30 mwN; dazu auch jüngst *Lindemann/Hackemann*, IStR 2005, 786 (786 ff).

111) Siehe zB EuGH 29. 6. 1988, 240/87, Slg 1988, 3513, *Deville* – Tz 13; EuGH 9. 2. 1999, C-343/96, Slg 1999, I-579, *Dilexport* – Tz 38 f; EuGH 11. 7. 2002, C-62/00, Slg 2002, I-6325, *Marks & Spencer* – Tz 36; EuGH 2. 10. 2003, C-147/01, Slg 2003, I-11365, *Weber's Wine World* – Tz 86.

112) Siehe dazu EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metailgesellschaft and Hoechst* – Tz 85; EuGH 24. 9. 2002, C-255/00, Slg

2002, I-8003, *Grundig Italiana* – Tz 33; EuGH 2. 10. 2003, C-147/01, Slg 2003, I-11365, *Weber's Wine World* – Tz 103 ff.

113) Vgl Rz 7377i EStR 2000; weiters *BMF*, ÖStZ 2004/886, 453, sowie vorgehend *BMF*, StInfo 2004/104 = ARD 5518/26/2004 (jeweils zu den Folgen des *Lenz*-Urteils); zum Ganzen und auch zur gemeinschaftsrechtskonformen Ermessensübung ausführlich *Althuber* in *Althuber/Toifl* (Hrsg), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 37 (49 ff).

114) BGBl I 2002/97.

115) Rz 7377i EStR 2000; *BMF*, StInfo 2004/104 = ARD 5518/26/2004 (zu den Folgen des *Lenz*-Urteils); siehe auch *BMF*, ÖStZ 2002, 94; aus dem Schrifttum ebenso etwa *Tumpell/Gaedke*, SWK 2002, S 96 (S 96 ff); *Ehrke*, ÖStZ 2002/487, 293 (293 ff); *Ritz*, BAO³ (2005) § 303 Rz 20; *Ehrke-Rabel*, SWK 2005, S 577 (S 577 ff); *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 583 (S 583 ff); aA aber *Schwarzl/Fraberger*, *ecolx* 1998, 165 (165 ff); *Fraberger* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das EuGH-Verfahren in Steuer-sachen (2000) 151 (170 ff); *Beiser*, SWK 2005, S 493 (S 493 ff); *Beiser*, RFG 2005, 74 (74 ff); *Beiser*, ÖStZ 2005/851, 394 (394 ff).



Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und Europäischen Steuerrechts.

Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.

Herausgeber und Verleger (Medieninhaber): LexisNexis Verlag ARD ORAC GmbH & Co KG, 1030 Wien, Marxergasse 25, Tel. 534 52-0, Telefax: 534 52-140 (Redaktion), 534 52-141 (Vertrieb, Verwaltung). – **Geschäftsleitung:** Mag. Peter Davies, MBA – **Abonentenservice:** Claudia Schaffer (DW 1713) – **Anzeigen:** Kurt Rothleitner (DW 1115) – Derzeit gilt Anzeigenpreisliste: Stand Jänner 2006 – **Verlags- und Herstellungsort:** Wien – Die Zeitschrift erscheint zweimal im Monat. – Einzelheftpreis: € 11,50; Jahresabonnement 2006: € 205 inkl. 10 % MWSt bei Vorauszahlung (Änderungen vorbehalten) – Ab 50 Abonnements an eine Adresse 25 % Rabatt – Bankverbindungen: Postsparkasse 7101610; Raiffeisenlandesbank 494.894 – **Abbestellungen** sind nur zum Jahreschluss möglich, wenn sie spätestens 1 Monat vorher bekanntgegeben werden – **Druck:** Druckerei Robitschek & Co. Ges.m.b.H., 1050 Wien, Schloßgasse 10–12, Tel. 545 33 11.

Verlagsrechte: Die in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm, Aufnahme in eine Datenbank oder auf andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere Datenverarbeitungsanlagen, verwendbare Sprache übertragen werden. Das gilt auch für die veröffentlichten Entscheidungen und deren Leitsätze, wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung redigiert, erarbeitet oder bearbeitet wurden und daher Urheberrechtsschutz genießen. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Beiträgen oder Teilen daraus als Einzelkopie hergestellt werden.

Mit der Einreichung seines Manuskriptes räumt der Autor dem Verlag für den Fall der Annahme das übertragbare, zeitlich und örtlich unbeschränkte ausschließliche Werknutzungsrecht (§ 24 UrhG) der Veröffentlichung in dieser Zeitschrift, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung in jedem technischen Verfahren (Druck, Mikrofilm etc) und der Verbreitung (Verlagsrecht) sowie der Verwertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung auf Datenträgern jeder Art, der Speicherung in und der Ausgabe durch Datenbanken, der Verbreitung von Vervielfältigungsstücken an die Benutzer, der Sendung (§ 17 UrhG) und sonstigen öffentlichen Wiedergabe (§ 18 UrhG) in allen Sprachen ein.

Mit der Einreichung von Beiträgen von Arbeitsgruppen leistet der Einreichende dafür Gewähr, dass die Publikation von allen beteiligten Autoren genehmigt wurde und dass alle mit der Übertragung sämtlicher Rechte an den Verlag einverstanden sind.

Mit dem vom Verlag geleisteten Honorar ist die Übertragung sämtlicher Rechte abgegolten. Aufgrund der Honorierung erlischt die Ausschließlichkeit des eingeräumten Verlagsrechts nicht mit Ablauf des dem Jahr des Erscheinens des Beitrags folgenden Kalenderjahres (§ 36 UrhG). Für die Verwertung durch Datenbanken gilt dieser Zeitraum keinesfalls.

■ ÖStZ 2006/299, 154

Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH

Basierend auf den dogmatischen Überlegungen zur Wirkung der Grundfreiheiten im direkten Steuerrecht im ersten Teil dieses Beitrages in ÖStZ 2006/218, 106, soll im Folgenden – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – ein Überblick über die bisherigen und potenziellen Einflüsse der Rechtsprechung des EuGH auf das österreichische Ertragsteuerrecht gegeben werden. Fokussiert werden dabei sowohl die Auswirkungen auf die Tätigkeit von Steuerausländern in Österreich (*Inbound*-Situationen) als auch auf die Tätigkeit von Steuerinländern im Ausland (*Outbound*-Situationen). Abschließend ist noch ein kurzer Blick auf die Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung zu werfen.

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler,
LL.M. (NYU)
Universität Linz

III. Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das österreichische Steuerrecht

1. „Inbound“-Situationen

Die in „Inbound“-Situationen typischerweise angesprochenen *verdeckten* Diskriminierungen resultieren regelmäßig aus einer benachteiligenden Ungleichbehandlung beschränkter StPfl durch den Quellenstaat. Zur Feststellung einer tatbestandlichen Diskriminierung ist die Vergleichbarkeit von Situationen ein Kernbereich der Diskriminierungsrechtsprechung des EuGH¹⁾. Sie verlangt die Bildung eines Vergleichspaares und die Identifikation des einschlägigen Vergleichskriteriums, des *tertium comparationis*, und resultiert im Wesentlichen in einer Verpflichtung des Quellenstaates, alle beschränkt StPfl in vergleichbarer Weise wie unbeschränkt StPfl zu behandeln, soweit sie ihrer Besteuerungskompetenz unterliegen und selbst wenn sie die Staatsangehörigkeit des Quellenstaates haben²⁾. Generell wendet der EuGH einen engen Vergleichbarkeitstest insofern an, als er gewisse steuerrelevante Aspekte fokussiert und nicht auf die generelle Situation des StPfl abstellt³⁾. Innerhalb dieses Rahmens ist die bisherige Rsp aber keineswegs konsistent: Während der EuGH in manchen Verfahren die *rechtliche* Situation des StPfl in den Vordergrund rückt⁴⁾, fokussiert er in anderen die *tatsächliche* Situation⁵⁾ oder vermengt beide Ansätze in einer Gesamtbetrachtung⁶⁾.

Jedenfalls folgt aber aus dem vom EuGH verwendeten Vergleichbarkeitstest als Grundregel, dass konzeptionell auf die steuerliche Behandlung in *einem* Mitgliedstaat abzustellen ist und daher rechtliche Beurteilungen auszublenden sind, die sich in

anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Tätigkeit ergeben⁷⁾. Insofern lässt sich auch von einer „Kästchengleichheit“ iS einer Gleichbehandlung in den einzelnen Teilmärkten des Binnenmarkts sprechen⁸⁾. Somit trifft zwar jeden der an einem grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgang beteiligten Mitgliedstaat eine Gleichbehandlungspflicht, dies allerdings unabhängig voneinander und nur innerhalb der jeweils eigenen Rechtsordnung⁹⁾. Entgegen dieser Grundregel findet sich in der Rsp aber in gewissen „Sonderkonstellationen“ auch eine über das Steuersystem des betroffenen Mitgliedstaates hinausgehende Einbeziehung der ausländischen Besteuerung in die Vergleichbarkeitsprüfung¹⁰⁾. Diesen Ansatz einer staatenübergreifenden Gesamtschau wählte der EuGH etwa in seiner *Schumacker*-Rsp zu personen- und familienbezogenen Steuerentlastungen, zumal die Feststellung der subjektiven Leistungsfähigkeit nur in einer über die Besteuerung in *einem* Mitgliedstaat hinausgehenden Gesamtbetrachtung erfolgen kann und damit auch die Einbeziehung ausländischer Steuerfaktoren erfordert¹¹⁾.

1.1 Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen

1.1.1 Persönliche Steuerbegünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige: *Schumacker* und § 1 Abs 4 EStG

Differenziert ein Steuersystem zwischen beschränkter und unbeschränkter StPfl, ist ein gewisses Spannungsverhältnis zu den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten vorprogrammiert. Seit dem Urteil in *Schumacker*¹²⁾ hat sich aber der Grundsatz heraus-

- 1) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 30; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz 17; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 40; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 26 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind* – Tz 21; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens* – Tz 32.
- 2) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*.
- 3) Dazu nur *Knobbe-Keuk*, EC Tax Rev. 1994, 74 (77 f); für eine breitere Perspektive jüngst *Teixeira*, Intertax 2006, 50 (52). Die Vergleichbarkeitsprüfung ist auch kein „Alles-oder-Nichts“-Test: Denn selbst bei objektiv unterschiedlichen Situationen kann eine Diskriminierung nicht automatisch verneint werden, wenn das Ausmaß der Ungleichbehandlung im Hinblick auf die tatsächlich existierenden Unterschiede unverhältnismäßig ist; siehe EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 47 ff; siehe bereits *Lyal*, EC Tax Rev. 2003, 68 (68).
- 4) So etwa EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 24 ff; deutlich EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 58 ff; siehe dazu *Lang*, SWI 2005, 365 (370); *G. Kofler*, ÖStZ 2005/949, 432 (436 f).
- 5) So etwa EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.
- 6) So etwa EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens* – Tz 32 mwN.

- 7) Ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 828 ff mwN; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 240; *Lang*, IStR 2005, 289 (292).
- 8) *Birk* in *Lehner* (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSTUG 19 (1996) 63 (65 ff); *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (73 f); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 829; *Hey*, StuW 2004, 193 (194).
- 9) Siehe auch *Kokott* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 1 (6). Eine davon streng zu trennende Frage ist allerdings, ob eine rechtlich vorgegebene Kompensationsverpflichtung eines anderen Mitgliedstaates Einfluss auf die Diskriminierungsprüfung haben kann; dazu bereits *G. Kofler*, 2005/357, 169 (169 ff); ebenso nunmehr Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 71 m FN 83.
- 10) Siehe dazu die berechtigte Kritik zB bei *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 240 mwN.
- 11) Dazu sogleich III.1.1.1.
- 12) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*; siehe auch EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx*; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, *Gilly*; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind*; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, *Zurstrassen*; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin*; siehe jüngst EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 26 ff (Ausdehnung auf die Vermögensteuer).

krystallisiert, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf ihre subjektive Leistungsfähigkeit idR nicht in einer vergleichbaren Situation sind und es daher zulässig ist, dass der Beschäftigungsstaat die persönliche und familiäre Situation¹³⁾ eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt, zumal dies grundsätzlich die Aufgabe des Wohnsitzstaates ist¹⁴⁾. Die Verpflichtung zur Berücksichtigung dieser Umstände geht allerdings vom Wohnsitz- auf den Beschäftigungsstaat über, wenn der gebietsfremde StPfl in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und „sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen“¹⁵⁾ bzw seine „gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte“¹⁶⁾ aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht¹⁷⁾. Mittlerweile hat der EuGH auch mehrfach klargestellt, dass ein Grundfreibetrag jenen beschränkt StPfl vorenthalten werden kann, die sich nicht in einer *Schumacker*-Situation befinden¹⁸⁾.

Österreich hat die Vorgaben der *Schumacker*-Rechtsprechung durch das EU-AbgÄG¹⁹⁾ in § 1 Abs 4 EStG in Form der fingiert unbeschränkten StPfl implementiert. Damit wird es unter gewissen Voraussetzungen auch beschränkt StPfl ermöglicht, in den Genuss der ansonsten bloß unbeschränkt StPfl zustehenden Vergünstigungen (zB Null-Steuerzone, Absetzbeträge, Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen etc) zu kommen. Nach § 1 Abs 4 EStG werden auf Antrag nämlich auch jene Staatsangehörigen von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten mit ihren inländischen Einkünften iSd § 98 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Dies gilt allerdings nur, wenn ihre gesamten Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 10.000 €²⁰⁾ betragen. Diese Rechtslage dürfte dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, zumal der EuGH in *Gschwind* das deutsche Pendant zum österreichischen § 1 Abs 4 EStG als akzeptable Umsetzung dieser Grundsätze betrachtet hat²¹⁾.

Zahlreiche Fragestellungen rund um die *Schumacker*-Doktrin sind aber im Einzelnen noch ungeklärt²²⁾:

- Spätestens in *De Groot*²³⁾ hat der EuGH durch seine Forderung der *vollen* Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse des StPfl im Wohnsitzstaat eine *proratarische* Aufteilung der persönlichen Abzüge auf die verschiedenen Staaten der Einkünfteerzielung (sog *fractional taxation*)²⁴⁾, abgelehnt. Offen ist daher zB die Behandlung von Konstellationen, in denen der StPfl seine Einkünfte in meh-

renen Mitgliedstaaten erzielt, sich aber in keinem in der *Schumacker*-Situation befindet, und auch im Wohnsitzstaat nicht genügend Steuersubstrat zur *vollen* Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse besteht. Wie der EuGH seine Rsp in solchen Fällen fortzuführen gedenkt und ob er dabei letztlich zu einem System der *fractional taxation* oder zu einer Berücksichtigungspflicht des Staates mit den überwiegenden Einkünfte gelangen wird, bleibt daher abzuwarten.

- Zu den weiterhin offenen Problemen gehört beispielsweise auch die Auswirkung von im Ansässigkeitsstaat nicht steuerbaren oder steuerfreien Einkünften auf den – in § 1 Abs 4 EStG implementierten – 90%-*Schumacker*-Test im Tätigkeitsstaat. In der Rs *Wallentin*²⁵⁾ hatte der EuGH entschieden, dass Einnahmen eines StPfl, die in seinem Wohnsitzstaat nicht steuerbar sind (konkret: Unterhaltsleistungen und Stipendien), bei der Berechnung der 90%-Grenze im Tätigkeitsstaat außer Betracht zu lassen sind, was freilich eher zu einer entsprechenden Berücksichtigungsverpflichtung des Tätigkeitsstaates führt²⁶⁾. Keine derartige „Ausblendung“ zur Ermittlung der 90%-Grenze im Tätigkeitsstaat nahm der Gerichtshof aber in der Rs *D* hinsichtlich des im Wohnsitzstaat belegenen und dort mangels existierender Vermögensbesteuerung nicht stpfl Vermögens vor²⁷⁾. Diese Inkonsistenz zwischen *Wallentin* und *D* hat bereits Anlass zu literarischer Kritik gegeben²⁸⁾, zumal unklar ist, ob der EuGH zukünftig Einkommen oder Vermögen im Wohnsitzstaat für die Anwendung des *Schumacker*-Tests im Tätigkeitsstaat „ausblenden“ wird, wenn der Wohnsitzstaat die Entscheidung zur Nichtbesteuerung des betreffenden Einkommens oder Vermögens getroffen hat²⁹⁾. Schließlich sei ein kurzer Exkurs auf eine weitere Konsequenz für den umgekehrten Fall der Tätigkeit eines unbeschränkt StPfl im Ausland erlaubt: Diesfalls zeigt nämlich die *De Groot*-Rsp, dass der Ansässigkeitsstaat personen- und familienbezogene Begünstigungen – sowohl im Bereich der Bemessungsgrundlage als auch im Bereich des Tarifs – unbeschränkt StPfl unabhängig von der Gefahr eines *salary splitting* nur mehr dann und insoweit verwehren darf, als die Berücksichtigungsverpflichtung nach der *Schumacker*-Rsp auf den Tätigkeitsstaat übergegangen ist oder sie dieser ganz oder teilweise freiwillig übernommen hat³⁰⁾. Die in *De Groot* als gemeinschaftswidrig erkannte niederländische Bestimmung findet ihr österreichisches Pendant in § 33 Abs 10 EStG: Ist nämlich bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts bei Auslandseinkünften oder bei der Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrages ausländischer Steuern ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gem § 33 Abs 10 EStG im Wesentlichen nach Berücksichtigung der personen- und familienbezogenen *tariflichen* Begünstigungen zu ermitteln³¹⁾. Entgegen der früheren Rsp des VwGH³²⁾

13) Zur inhaltlichen Begrenztheit der *Schumacker*-Rechtsprechung auf personen- und familienbezogene Entlastungen siehe nur Schlussanträge GA Léger 9. 3. 2006, C-346/04, *Conijn* – Tz 33, sowie aus dem Schrifttum insb *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.

14) Ebenso Rz 4 EStR 2000; siehe auch EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 34; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* – Tz 23; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 44.

15) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 36.

16) EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz 20.

17) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 36 ff.

18) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 48 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin* – Tz 19; dazu auch G. Kofler, ÖStZ 2003/613, 307 (308 mwN).

19) BGBl 1996/798.

20) Früher 6.975 €; dazu krit *Novacek*, RdW 2003/458.

21) EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* – Tz 28; dazu Rz 36 EStR 2000.

22) Zur Kritik an *Schumacker* jüngst ausführlich *Lang*, RIW 2005, 336 (336 ff); ausf zur *Schumacker*-Rsp *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.

23) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.

24) Siehe für diesen Alternativvorschlag einer „fractional taxation“ nur *Wattel*, ET 2000, 210 (210 ff); *van Raad*, 26 Brook. J. Int'l L 1481 (1490 ff) (2000-2001).

25) EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin*; dazu etwa G. Kofler, ÖStZ 2004/829, 423 (423 ff).

26) Dazu einerseits G. Kofler, ÖStZ 2004/829, 423 (425), und andererseits *Lang*, SWI 2005, 156 (163).

27) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 39 ff; aA zuvor Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, *D* – Tz 63 ff, und dazu zust *Schnitger*, IStR 2004, 793 (801).

28) *Lang*, SWI 2005, 365 (367 f); G. Kofler, ÖStZ 2005/949, 432 (434 f).

29) Siehe auch die Kritik bei G. Kofler/Schindler, ET 2005, 530 (534 ff).

30) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*; siehe zu dieser Konsequenz des *De Groot*-Urteils auch *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 98; weiters *Schnitger*, FR 2004, 185 (194 f).

31) Zur diesbezüglichen Anwendung des § 33 Abs 10 EStG siehe etwa ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 55; Rz 813 LStR 2002; H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 467 (470); VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0109, *ecolox* 2002/55 m Anm G. Kofler.

32) So zB VwGH 18. 12. 1990, 89/14/0283, ÖStZB 1991, 537; VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0131, ÖStZB 1992, 742.

werden also durch § 33 Abs 10 EStG Absetzbeträge im Ergebnis anteilig den in- und ausländischen Einkünften zugeordnet: Resultat dieser Vorgehensweise ist daher – wie im *De Groot*-Fall –, dass persönliche Begünstigungen nur im anteiligen Verhältnis der in Österreich erzielten Einkünfte berücksichtigt werden³³). Diese Reflexwirkungen auf die abkommensrechtlichen Entlastungsmechanismen im Hinblick auf *tarifliche* personen- und familienbezogene Begünstigungen³⁴) entsprechen daher offensichtlich nicht dem Gemeinschaftsrecht³⁵).

1.1.2 Geltung des objektiven Nettoprinzips auch für Steuerausländer: *Gerritse* und die Reform der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004

In *Gerritse*³⁶) erblickte der EuGH in der pauschalen Besteuerung der Bruttoeinkünfte eines beschränkt StPfl ohne Veranlagungsmöglichkeit einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die konkret anwendbare Dienstleistungsfreiheit. Anders als im Falle des in der *Schumacker*-Rsp fokussierten *subjektiven* Nettoprinzips muss also die für Steuerinländer geltende Besteuerung nach dem *objektiven* Nettoprinzip jedenfalls auch auf Steuerausländer ausgedehnt werden³⁷). Ebenfalls in *Gerritse* behandelte der EuGH die Frage des Pauschalsteuersatzes bei beschränkt StPfl und gelangte hier zu dem Ergebnis, dass ein höherer Steuersatz für Gebietsfremde eine verbotene Diskriminierung darstellt³⁸). Der EuGH bestätigte damit die hA im Schrifttum, die aus dem *Asscher*-Urteil³⁹) zu Recht ganz allgemein ableitet, dass benachteiligende differenzierte Steuersätze bei beschränkter bzw unbeschränkter Steuerpflicht nur mehr dann haltbar sind, wenn sie gerechtfertigt werden können⁴⁰).

Das Urteil in *Gerritse* hat die schon lange gehegten Bedenken gegen das frühere österreichische System der – außerhalb des § 1 Abs 4 EStG erfolgenden – Besteuerung beschränkt StPfl bestätigt, zumal etwa bei den Einkünften iSd § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG ein 20%iger Bruttosteuerabzug vorzunehmen war, ohne dass dem beschränkt StPfl eine Veranlagung und damit eine Berücksichtigung seiner Aufwendungen ermöglicht wurde (§ 102 Abs 4 EStG). Im Hinblick auf die Rsp des EuGH ist der österreichische Gesetzgeber im AbgÄG 2004⁴¹) allerdings den Vorschlägen des Schrifttums⁴²) weitgehend gefolgt und hat

versucht, das System der Besteuerung beschränkt StPfl an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen⁴³).

- Durch die Änderung des § 102 Abs 1 Z 3 EStG wurde zunächst die Veranlagungsoption auch auf die Fälle der Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG ausgedehnt und durch den Entfall des § 102 Abs 4 EStG auch der Ausschluss von der Veranlagungsoption im Bezug auf die der Steuerabgeltung nach § 97 EStG unterliegenden Einkünften aufgehoben.
- Da aber – außerhalb des § 1 Abs 4 EStG – die Berücksichtigung des Existenzminimums nach der Rsp grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist⁴⁴), nehmen beschränkt StPfl nicht mehr zu Gänze an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone von 10.000 € nach § 33 Abs 1 EStG⁴⁵) teil, sondern lediglich im Ausmaß von 2.000 €⁴⁶). Dies wird durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 € zur Bemessungsgrundlage erreicht (§ 102 Abs 3 EStG); entsprechend wurde der Grenzbetrag für die Steuererklärungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht auf 2.000 € herabgesetzt (§ 42 Abs 2 EStG).
- Beschränkt Lohnsteuerpflichtige mit „inländischem“ Arbeitgeber (§ 70 Abs 2 Z 1 EStG) unterliegen zur Vermeidung von Differenzierungen in der Lohnverrechnung wie bisher dem auch für unbeschränkt StPfl geltenden einheitlichen Lohnsteuertarif, wobei aber Freibeträge aufgrund eines Freibetragsbescheides nicht mehr berücksichtigt werden. Damit soll der Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 1 EStG der Brutto(lohn)besteuerung im Falle eines „ausländischen“ Arbeitgebers nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG angenähert werden⁴⁷). In beiden Fällen besteht auch die Möglichkeit einer Antragsveranlagung, bei der allerdings der besondere „Tarif“ nach § 102 Abs 3 EStG zur Anwendung kommt.

Schließlich ist mit dem AbgÄG 2004 die Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises als Voraussetzung für den Werbungskostenabzug (bei § 70 Abs 2 Z 2 EStG) bzw den Betriebsausgabenabzug (bei § 99 Abs 1 Z 1 EStG) entfallen, sofern der beschränkt steuerpflichtige Zahlungsempfänger in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat (mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)⁴⁸) ansässig ist (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG)⁴⁹). Dennoch erscheinen durch dieser partiellen Änderung noch nicht alle gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen den Besteuerungsnachweis ausgeräumt⁵⁰).

33) Siehe zur alten Rechtslage auch *G. Kofler*, ÖStZ 2003/315, 184 (187 m FN 41).

34) Demgegenüber erscheint die von der hA vertretene Ansicht gemeinschaftsrechtskonform, dass außergewöhnliche Belastungen und Sonderausgaben ausschließlich den inländischen Teil der Bemessungsgrundlage vermindern; siehe Rz 7601 EStR 2000; VwGH 11. 10. 1977, 1830/77, ÖStZB 1978, 90.

35) Ebenso *H. J. Aigner/Reinisch*, SWI 2002, 467 (471); *Mühlehner*, SWI 2003, 61 (61 ff); *G. Kofler*, ÖStZ 2003/315, 184 (187); *H. J. Aigner/Reinisch*, SWI 2003, 539 (539 ff); aA *Loukota*, SWI 2003, 488 (488 ff).

36) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse*; dazu etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff); *G. Kofler*, ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff); *Burgstaller/W. Loukota*, SWI 2003, 244 (244 ff); *Cordewener*, IStR 2004, 109 (109 ff).

37) Dazu ausführlich *Cordewener*, IStR 2004, 109 (110).

38) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, *Gerritse* – Tz 53; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 49; siehe auch BFH 5. 2. 2001, I B 140/00, BFHE 195, 156, BStBl 2001 II 598; FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm *Grams/Molenaar*.

39) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*.

40) So zB *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 896 f, 901 ff.

41) BGBl I 180/2004.

42) Siehe zB *G. Kofler*, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff); *Kofler*, ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff mwN); siehe zur deutschen Reaktion auf das *Gerritse*-Urteil (BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003, BStBl 2003 I 553) *Cordewener*, IStR 2004, 109 (109 ff).

43) Dazu *G. Kofler*, taxlex 2005, 16 (16 ff); *Lang*, SWI 2005, 156 (156 ff); *G. Kofler*, JAP 2005/2005, 174 (174 ff).

44) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker*; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx*; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*.

45) Zur zulässigen Nichtberücksichtigung jener Absetzbeträge des § 33 EStG, die der Erfassung der familiären oder persönlichen Situation des StPfl dienen, siehe EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot* – Tz 99 ff; dazu *G. Kofler*, ÖStZ 2003/315, 186 mwN.

46) Die teilweise Beibehaltung einer Null-Steuerzone für beschränkt StPfl erklärt sich aus Vereinfachungsüberlegungen; dazu *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004/581, 621 (627).

47) Allerdings begegnet wohl auch diese Differenzierung zwischen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern mit „inländischem“ Arbeitgeber und solchen mit „ausländischem“ Arbeitgeber ebenfalls gemeinschaftsrechtlichen Bedenken; dazu *G. Kofler*, taxlex 2005, 16 (18 m FN 28).

48) Derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen.

49) Zur europarechtlichen Kritik an der früheren Fassung auf *Lang/W. Loukota*, SWI 2003, 67 (72 ff).

50) Siehe *Lang*, SWI 2005, 156 (159 ff); *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 171 ff; weiters *Lang/W. Loukota*, SWI 2003, 67 (68 ff und 76 ff).

1.1.3 Das Ende des Steuerabzuges durch Scorpio?

Als eine verbleibende gemeinschaftsrechtliche „Problemzone“ sticht der Brutto-Steuerabzug nach § 99 EStG ins Auge. Sieht man hier vom – gleichermaßen für beschränkt wie unbeschränkt StPfl geltenden – Lohn- und Kapitalertragsteuerabzug ab, stellt sich trotz der umfassenden Veranlagungsmöglichkeit die europarechtliche Frage, ob der derzeitige – nur für beschränkt StPfl geltende – Bruttosteuerabzug nach § 99 EStG (und die daran anknüpfende Haftung des Abzugsverpflichteten nach § 100 Abs 2 EStG) zur Sicherung des österreichischen Besteuerungsrechts beibehalten werden kann⁵¹). Aus *Gerritse* ergibt sich nämlich nicht eindeutig, ob die Steuererhebung im Wege eines sich nach den *Bruttoeinnahmen* bemessenden Steuerabzugs und die sie flankierende Haftungsregelung auch dann gemeinschaftswidrig sind, wenn den Gebietsfremden die Möglichkeit zur Antragsveranlagung eröffnet wird⁵²).

So könnte bereits eine als Vorauszahlung wirkende Steuererhebung im Wege des Steuerabzugs nach § 99 EStG und die Haftung des Abzugsverpflichteten (§ 100 Abs 2 EStG) den Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen benachteiligen und solcherart eine verbotene Diskriminierung darstellen⁵³). Einerseits führt der vorläufige Bruttosteuerabzug nämlich – gerade auch im Vergleich zu den auf eine Nettogröße bezogenen Einkommensteuervorauszahlungen Gebietsansässiger – zu Liquiditätsnachteilen des Gebietsfremden oder sogar zu Situationen, in denen Gebietsfremde Vorauszahlungen auf eine Steuerschuld leisten müssen, die niemals entstehen wird⁵⁴). Andererseits können die Abzugsverpflichtung des Vergütungsschuldners und sein Haftungsrisiko in Wettbewerbsnachteilen der Gebietsfremden resultieren, da beim Engagement Gebietsansässiger vergleichbare Kosten und Risiken nicht entstehen. Allerdings sind in der Rs *Scorpio* bereits Vorlagefragen des BFH zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage beim EuGH anhängig⁵⁵). Diese Rs wird zeigen, ob in Zukunft der nur für beschränkt StPfl anwendbarer Steuerabzug nach § 99 EStG in irgendeiner Form – also etwa als Steuerabzug von den *Nettoeinkünften* – beibehalten werden kann. Im Hinblick auf dieses Vorabentscheidungsersuchen hat der VwGH auch ein bei ihm anhängiges Beschwerdeverfahren betreffend die Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG ausgesetzt⁵⁶).

1.1.4 Verbleibende Problembereiche: Betriebsstättenverlustvortrag

Nach § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG steht der Verlustabzug bei betrieblich tätigen Betriebsstätten nur insoweit zu, als der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt⁵⁷). Obwohl keine unmittelbar einschlägige Rsp zu dieser Frage existiert, hat dieses Erfordernis eines negativen Welteinkommens nach zutreffender hA⁵⁸) eine gemeinschaftsrechtlich verbotene Schlechterstellung

von Steuerausländern zur Folge: Im Rahmen der beschränkten StPfl entstandene Verluste können wegen § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG oftmals nicht oder nur teilweise geltend gemacht werden, während unbeschränkt StPfl den Verlustvortrag unter den Voraussetzungen des § 18 Abs 6 und 7 EStG stets in voller Höhe beanspruchen können⁵⁹). Derzeit ist auf Ebene der Finanzverwaltung und des UFS allerdings lediglich gesichert, dass § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG nicht zur Anwendung kommen soll, wenn ein dem Art 24 Abs 3 OECD-MA nachgebildetes abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot eingreift⁶⁰); diesfalls ist bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist, für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag einzuräumen. Vor dem Hintergrund des in *Avoir Fiscal* und *Saint-Gobain*⁶¹) operationalisierter gemeinschaftsrechtlicher Betriebsstättendiskriminierungsverbot kann freilich nichts Anderes gelten, wenn (lediglich) die Grundfreiheiten des EG-Vertrages oder des EWR-Abkommens anwendbar sind⁶²).

1.2 Beschränkte Steuerpflicht juristischer Personen

1.2.1 Schachtelprivileg auch für Betriebsstätten: *Avoir Fiscal* und § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG

Die Betriebsstättenbesteuerung war schon mehrfach Gegenstand der Rsp des EuGH⁶³), zumal Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG ausdrücklich „Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats“ verbietet, „die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind“. Dementsprechend hat der EuGH bereits in *Avoir Fiscal*⁶⁴) deutlich gemacht, dass im Falle vergleichbarer Situationen die Gleichbehandlung der als Zweigniederlassung iSd Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG anzusehenden Betriebsstätte eines Gebietsfremden mit einem Gebietsansässigen gemeinschaftsrechtlich geboten ist. Eine solche Vergleichbarkeit ist dabei trotz der bestehenden zivil- und steuerrechtlichen Unterschiede zwischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten dann gegeben, wenn im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung das Besteuerungsrecht über die fraglichen Einkommensteile beansprucht wird⁶⁵).

Die Mitgliedstaaten müssen daher nach *Avoir Fiscal* ihre im nationalen Steuerrecht vorgesehenen Begünstigungen für ansässige Tochtergesellschaften – wie beispielsweise die Gewährung

51) Dazu *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (539 ff); siehe zB auch *G. Kofler*, ÖStZ 2003/613, 307 (309 mwN).
 52) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878; *Cordewener*, IStR 2004, 109 (115 f).
 53) So zB *Haarmann/Fuhrmann*, IStR 2003, 558 (559); *Cordewener*, IStR 2004, 109 (115 f).
 54) Dazu EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 54.
 55) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878, beim EuGH geführt als Rs C-290/04, *Scorpio*; siehe auch *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (539 ff).
 56) Beschluss VwGH 17. 11. 2004, 2002/14/0056.
 57) Siehe zB Rz 8059 EStR 2000.
 58) Siehe aus dem jüngeren Schrifttum zB *Tumpel*, SWI 2001, 55 (55 ff); *Hruschka/Bendlinger*, SWI 2003, 271 (271 ff); *Doralt/Ludwig*, EStG⁹

(2005) § 102 Tz 37.

59) Zur Regelung im Verhältnis zu Deutschland siehe auf *Loukota*, SWI 2001, 163 (164 ff); dazu auch UFS Wien 6. 12. 2004, RV/2450-W/02.
 60) Rz 8059 EStR 2000; so unlängst auch UFS Wien 21. 3. 2005, RV/0495-W/04 (zum DBA Frankreich); UFS Wien 3. 8. 2005, RV/1266-W/04 (zum DBA Niederlande); siehe auf auch *Loukota* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 367 (386 ff).
 61) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“); EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*; dazu sogleich unten III.1.2.1 und III.1.2.2.
 62) Dies noch offen gelassen vom VwGH 18. 11. 2003, 99/14/0011, ÖStZB 2004/462.
 63) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“); EuGH 13. 7. 1993, C-330/91, Slg 1993, I-4017, *Commerzbank*; EuGH 12. 4. 1994, C-1/93, Slg 1994, I-1137, *Halliburton*; EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations and Singer*; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland*; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*; EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA*.
 64) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“).
 65) Dazu zB EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“) – Tz 19 f; siehe auch EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 29 ff; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 48 f.

einer Anrechnung ausländischer Quellensteuer oder Körperschaftsteuer oder die Anwendung eines Schachtelprivilegs – auf Betriebsstätten von gebietsfremden EU-Gesellschaften ausdehnen⁶⁶. Österreich ist diesen Anforderungen in § 21 Abs 1 Z 2a KStG grundsätzlich nachgekommen: So ist zwar die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG für beschränkt stpfl Körperschaften grundsätzlich nicht anzuwenden. Den Anregungen des Schrifttums⁶⁷ folgend wurde allerdings in § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG⁶⁸ die Rsp des EuGH zur Niederlassungsfreiheit insofern berücksichtigt⁶⁹, als § 10 KStG dann Anwendung findet, wenn die Beteiligung einer österreichischen Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft zuzurechnen ist. Dieses Ergebnis geht damit auch über das traditionelle Verständnis des Betriebsstättendiskriminierungsverbots des Art 24 Abs 3 OECD-MA hinaus⁷⁰.

Im Einzelnen ist allerdings ungeklärt, wie weit die durch *Avoir Fiscal* angedeutete „Freiheit der Rechtsformwahl“ im Gaststaat reicht. Gesichert erscheint aber zunächst, dass ein höherer Steuersatz auf Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften als auf inländische Gesellschaften unzulässig ist⁷¹. Nach wie vor offen ist aber zB der Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Betriebsstättengewinnermittlung; vor dem Hintergrund der umstrittenen abkommensrechtlichen Ausgangslage des Art 7 Abs 2 OECD-MA⁷² finden sich hier aber sowohl auf Ebene der Gemeinschaft als auch auf jener der OECD klare Tendenzen in Richtung einer weitreichenden Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte auch bei unternehmensinternen Sachverhalten⁷³. Umgekehrt dürfte es aber ausgeschlossen sein, dass eine ausländische Muttergesellschaft dadurch mit gemeinschaftsrechtlicher Relevanz beschwert wird, dass ihre Tochtergesellschaft im Gaststaat weniger vorteilhaft behandelt wird als eine dortige Betriebsstätte⁷⁴. Überdies können wohl für eine Betriebsstätte einer natürlichen Person auf der Basis der „Freiheit der Rechtsformwahl“ nicht jene Begünstigungen in Anspruch genommen

werden, für die das nationale Steuerrecht oder Abkommensrecht des Betriebsstättenstaates den *Kapitalgesellschaftscharakter* des Zurechnungssubjekts voraussetzt, wie es insbesondere bei Schachtelprivilegien der Fall ist⁷⁵.

1.2.3 Saint-Gobain und die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung abkommensrechtlicher Betriebsstättendiskriminierungsverbote

In *Saint-Gobain*⁷⁶ trafen Prinzipien des Gemeinschaftsrechts und jene des internationalen Steuerrechts aufeinander: Während Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG die Niederlassung in Form einer Betriebsstätte jener in Form einer Tochtergesellschaft gleichstellt wird, wird abkommensrechtlich einer Betriebsstätte prinzipiell die Inanspruchnahme von Vorteilen verwehrt⁷⁷. Auf einer Linie mit seiner außersteuerlichen Rsp⁷⁸ und in konsequenter Fortsetzung von *Avoir Fiscal* hat der EuGH das Gebot der Gleichbehandlung von Betriebsstätten in *Saint-Gobain* explizit auch auf *abkommensrechtliche* Begünstigungen ausgedehnt und dabei auch eine drohende Störung des einem Doppelbesteuerungsabkommen innewohnenden Gleichgewichts als Rechtfertigungsgrund abgelehnt. Einer inländischen Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft iSd Art 48 EG sind daher im Falle objektiver Vergleichbarkeit auch die für ansässige Gesellschaften vorgesehenen abkommensrechtlichen Begünstigungen zu gewähren⁷⁹, und zwar unabhängig davon, ob es sich konkret um ein Abkommen mit einem Mitgliedstaat oder mit einem Drittstaat handelt⁸⁰. Die zuvor angedachte und gemeinschaftsrechtlich wenig überzeugende Unterscheidung danach, ob eine Begünstigung im originär nationalen Recht oder im Völkervertragsrecht vorgesehen ist⁸¹, ist damit jedenfalls überholt.

Solcherart hat *Saint-Gobain* aber nicht zur Folge, dass das Abkommen mit dem Quellenstaat auf die Betriebsstätte anwendbar und die Betriebsstätte als ansässige Person im Sinne des Art 1 iVm Art 4 OECD-MA angesehen wird⁸². Vielmehr richtet sich die Niederlassungsfreiheit gegen das nationale Recht des Betriebsstättenstaates, der gehalten ist, die fraglichen und auch in zeitlicher Hinsicht anwendbaren Abkommensbegünstigungen zumindest durch unilaterale Maßnahmen auf die Betriebsstätte der beschränkt steuerpflichtigen, natürlichen Person oder Gesellschaft zu erstrecken⁸³. Diese Verpflichtung wird man aber nicht nur für die im *Saint-Gobain*-Fall fraglichen Dividenden, sondern jedenfalls auch für Zinsen und Lizenz-

66) Siehe nur *Kostense*, EC Tax Rev. 2000, 220 (220); *Offermanns/Romano*, ET 2000, 180 (188); *Martín Jiménez/García Prats/Calderón Carrero*, BIFD 2001, 241 (243 f).

67) *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 392 f.

68) Eingefügt durch BGBl 1994/681.

69) So ausdrücklich Rz 1462 KStR 2001; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG (1998) § 21 Tz 16. Die Materialien (ErlRV 1701 BlgNR 18. GP) begründen dies mit den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL, deren Anwendung auf Betriebsstätten damals allerdings höchst umstritten war und erst unlängst ausdrücklich geregelt wurde (siehe die Richtlinie 2003/123/EG, ABIL 007/41 ff [13. 1. 2004]).

70) Obwohl der OECD-MK die Ausdehnung eines nationalen Anrechnungsmechanismus für ausländische Körperschaftsteuer (Art 24 Tz 42 f OECD-MK) bzw die Gewährung eines nationalen Schachtelprivilegs (Art 24 Tz 29 ff OECD-MK) tendenziell befürwortend diskutiert, wird diese Beurteilung letztlich den Mitgliedstaaten überlassen. Österreich folgt hier aber offenbar der im OECD-MK angedachten progressiven Sichtweise; siehe etwa EAS 2404 = SWI 2004, 244.

71) Siehe EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA* – Tz 11 ff; so bereits bisher zB *Lausterer*, 4 EC Tax J. 1999, 45 (53 f); *Schön*, EWS 2000, 281 (288); *Lausterer*, IStR 2001, 212 (212 ff).

72) Zu den zwischen einer absoluten und einer eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion schwankenden Ansätzen vgl nur *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA4 (2003) Art 7 Rz 77 ff. Aufgrund der Wortgleichheit mit Art 7 Abs 2 OECD-MA pflanzt sich diese Auslegungsunsicherheit auch auf der Ebene der Schiedskonvention fort (siehe Art 4 Abs 2 des Übereinkommens 90/436/EWG, ABIL 225/10 ff [20. 8. 1990]; dazu auch *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ [2005] 589 f).

73) So auf Basis der Niederlassungsfreiheit *Hintsanen*, ET 2003, 114 (114 ff); ebenso *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ (2003) Art 4 Rz 12; zumindest rechtspolitisch ebenso *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, DOC(05)2306/B (9. 6. 2005) – Anhang A, 6. Auch die Arbeiten auf OECD-Ebene gehen in Richtung einer weitreichenden „fiction of independence“; siehe *OECD*, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – Part I (General Considerations) (2004) (abrufbar unter www.oecd.org); siehe dazu etwa *Ditz*, IStR 2005, 37 (37 ff); *Bennet/Dunahoo*, Intertax 2005, 51 (54 ff).

74) *Wattel*, EC Tax Rev. 2003, 194 (198); *Schnitger*, IStR 2004, 821 (824).

75) So wohl auch EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA* – Tz 33; ebenso *Kemmeren*, Principle of Origin in Tax Conventions (2001) 188; *Lüdicke* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (132); zum Problem auf *Schnitger*, ET 2004, 522 (524 ff); *Schnitger*, IStR 2004, 821 (823 ff).

76) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.

77) Siehe zur möglichen Wirkung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots aber Art 24 Tz 49 bis 54 OECD-MK

78) EuGH 27. 9. 1988, 235/87, Slg 1988, 5589, *Matteucci*; EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, *Gottardo*; EuGH 5. 11. 2002, C-467/98, Slg 2002, I-9519, *Kommission/Dänemark* („Open Skies“).

79) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 59; dazu nur *Schuch*, SWI 1999, 451 (451); *Jann/Toifl*, SWI 1999, 488 (482); *Kostense*, EC Tax Rev. 2000, 220 (222 f); krit *Avery Jones*, EC Tax Rev. 1998, 95 (103).

80) Siehe einerseits EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 59, und EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, *Gottardo* – Tz 33 f (zu Drittstaatsabkommen), sowie andererseits EuGH 27. 9. 1988, 235/87, Slg 1988, 5589, *Matteucci* – Tz 16 (zu einem Abkommen zwischen Mitgliedstaaten).

81) Dazu etwa *de Weerth*, IStR 1999, 628 (628); *Lausterer*, 4 EC Tax J. 1999, 45 (52); *Oliver*, BTR 2000, 174 (179).

82) Ebenso *Jann/Toifl*, SWI 1999, 488 (492); *Jirousek*, ÖStZ 1999, 604 (606); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 689; *Göschl/Kovar/Währlich* in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 111 (128 ff).

83) *Pistone*, The Impact of Community Law on Tax Treaties (2002) 148.

gebühren⁸⁴) und darüber hinaus auch für alle anderen der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte bejahen können⁸⁵). In diesem weiten Sinne geht auch die österreichische Finanzverwaltung nunmehr davon aus, dass „in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen [...] dieselben Abkommensvorteile aus mit dritten Staaten abgeschlossenen DBA, welche unbeschränkt Steuerpflichtige genießen, einzuräumen“ sind⁸⁶).

1.3 Abkommensrechtliche Meistbegünstigung?

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten wird im Schrifttum seit gut 15 Jahren heftig diskutiert, ob dem Gemeinschaftsrecht ein Verbot der *horizontalen* Diskriminierung zwischen zwei Gebietsfremden inhärent ist: Diese Fragestellung läuft darauf hinaus, ob das Gemeinschaftsrecht zu einer Form der „Meistbegünstigung“ im Rahmen von DBA insofern verpflichtet, dass zB der Quellenstaat zwei aus verschiedenen Mitgliedstaaten stammende Investoren gleich behandeln und damit die jeweils günstigste Abkommenrechtslage (etwa den günstigsten Quellensteuersatz) gewähren muss. Die Meinungen in der Literatur rangierten zwischen einer klaren Befürwortung einer solchen „Inbound-Meistbegünstigung“ und einer vehementen Ablehnung einer solchen Verpflichtung⁸⁷), wobei sich die nationalen Gerichte bislang durchwegs auf die Seite der „Gegner“ geschlagen hatten⁸⁸). In diesem Sinne hat zuletzt auch der UFS Wien hinsichtlich der österreichischen Quellensteuer auf Lizenzzahlungen nach Holland eine gemeinschaftsrechtliche Meistbegünstigungsverpflichtung abgelehnt⁸⁹).

Wohl auch aufgrund der enormen potenziellen Konsequenzen für die mitgliedstaatlichen Fisci und des drohenden „Chaos“ hat der EuGH den Befürwortern einer Meistbegünstigungsverpflichtung in den Rs *D*⁹⁰) und *Bujara*⁹¹) allerdings eine deut-

liche Absage erteilt⁹²). In diesen Fällen ging es um die Frage, ob es den Niederlanden gemeinschaftsrechtlich gestattet ist, Deutschen jene personenbezogenen vermögen- bzw einkommensteuerlichen Freibeträge zu verwehren, die die Niederlande auf Basis des Diskriminierungsverbots im belgisch-niederländischen DBA einem Belgier in derselben faktischen Situation gewähren würden. Anders als Generalanwalt *Colomer*⁹³) kam der EuGH hier zu dem Ergebnis, dass sich zwei in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässige Gebietsfremde im Hinblick auf die fraglichen holländischen Freibeträge schon deshalb nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, weil eine unterschiedliche Behandlung – abkommensrechtliche Gewährung der Vergünstigung an einen Belgier, nicht jedoch an einen Deutschen – im Wesen eines bilateralen DBA liege. Dies gelte selbst dann, wenn in einem DBA an Ansässige eines bestimmten DBA-Partnerstaates *prima vista* einseitig Vorteile gewährt werden, zumal auch ein solcher Vorteil im Gesamtkontext des Abkommens gesehen werden müsse und zu dessen allgemeiner Ausgewogenheit beitrage.

Trotz aller Bedenken gegen die Lösung des EuGH scheint die Reichweite der Entscheidungen in *D* und *Bujara* eine generelle zu sein und lässt bei genauerer Betrachtung kaum Raum für einen „Restanwendungsbereich“ einer *Inbound*-Meistbegünstigung⁹⁴): Geht man nämlich von einer grundsätzlichen, gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung zu einer Gleichbehandlung von Gebietsfremden in vergleichbaren Situationen aus, wäre angesichts der differenzierten *hA*⁹⁵) gerade die „einseitige“ Begünstigung in *D* durch einen Freibetrag, der mangels Vermögenssteuer im DBA-Partnerstaat keiner *konkreten* Reziprozität unterliegt, ein „Paradefall“ für eine Bejahung der Meistbegünstigung gewesen und hätte durchaus noch Spielraum für diese Frage in den Kernbereichen der Doppelbesteuerung (zB unterschiedliche Quellensteuersätze) gelassen. Der EuGH geht aber offensichtlich davon aus, dass jede Abkommensbestimmung – unabhängig von ihrem *konkret* allokativen oder reziproken Charakter – einen Bestandteil des bilateralen Verhandlungsergebnisses darstellt und damit letztlich der Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen den DBA-Partnerstaaten dient⁹⁶). Die von Generalanwalt *Ruiz-Jarabo Colomer* angedachte Differenzierung je nachdem, ob eine Abkommensbestimmung konkret der Teilung der Steuerhoheit diene⁹⁷), lehnt der EuGH damit implizit, aber deutlich ab. Vor diesem Hintergrund wäre es daher eine Überraschung, wenn der EuGH in der derzeit noch anhängigen Rs *ACT Group Litigation* hinsichtlich einseitig gewählter Steuergeschritten durch das

- 84) Ebenso de *Weerth*, IStR 1998, 628 (628); *Saß*, DB 1999, 2381 (2381 f); *Haunold/Tumpell/Widhalm*, SWI 1999, 504 (507); *Jirousek*, ÖStZ 1999, 604 (606 f); *Jann/Toifl*, SWI 1999, 488 (493); *Kostense*, EC Tax Rev. 2000, 220 (223 ff); *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 10 Rz 178, Art 11 MA Rz 140 und Art 12 Rz 154; *Martin Jimenez/García Prats/Calderón Carrero*, BIFD 2001, 241 (241 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 689; *Zanotti*, ET 2004, 493 (497); wohl auch *Oliver*, BTR 2000, 174 (181) (Zinsen).
- 85) Umfassend auch *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, DOC(05)2306/B (9. 6. 2005) – Tz 27; ebenso *Kemmeren*, Principle of Origin in Tax Conventions (2001) 192.
- 86) Rz 7910 EStR 2000. Zur entscheidenden Auslegung der DBA-Diskriminierungsverbote siehe etwa *Jirousek*, ÖStZ 1999, 604 (604 ff); weiters EAS 1611 = SWI 2000, 269; EAS 2157 = SWI 2003, 2.
- 87) Siehe die Übersicht zum Meinungsstand bei *G. Kofler/Schindler*, ET 2005, 530 (530 ff); umfassend zum Problem *G. Kofler*, 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (1 ff) (2005).
- 88) Vgl BFH 31. 10. 1990, II R 176/87, BFHE 162, 374, BStBl 1991 II 161; BFH 26. 5. 2004, I R 54/03, BFHE 206, 332, BStBl 2004 II 767; siehe für Holland *Betten*, ET 1997, 417 (417 ff); *de Graaf/Janssen*, EC Tax Rev. 2005, 173 (178 f).
- 89) UFS Wien 23. 6. 2005, RV/1799-W/03; krit *Hofbauer*, SWI 2005, SWI 2005, 376 (376 ff); siehe auch *Stefaner*, 39 Tax Notes Int'l 589 (589 f) (Aug. 15, 2005).
- 90) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D*; dazu *G. Kofler*, ÖStZ 2005/949, 432 (432 ff); *Lang*, SWI 2005, 365 (365 ff); *Petriz*, *ecolex* 2005, 642 (642 ff); *Schindler*, *taxlex* 2005, 459 (459 ff); siehe aus dem internationalen Schrifttum *Weber*, *Intertax* 2005, 420 (420 ff); *van Thiel*, *Intertax* 2005, 454 (454 ff); *G. Kofler/Schindler*, ET 2005, 530 (530 ff); *de Graaf/Janssen*, EC Tax Rev. 2005, 173 (173 ff); *O'Shea*, EC Tax Rev. 2005, 190 (190 ff); *Wattel*, BTR 2005, 575 (575 ff).
- 91) EuGH 27. 10. 2005, C-8/04, *Bujara*. Der EuGH hat die Rs *Bujara* aufgrund des vorangegangenen Urteils in der Rs *D* im verkürzten Verfahren nach Art 104 § 3 seiner Verfahrensordnung (Verfahrensordnung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 19. Juni 1991, ABI L 176/7 [4. 7. 1991]) am 27. 10. 2005 per Beschluss entschieden. Am 15. 12. 2005 hat der EuGH allerdings mit Hinweis auf die am 5. 12. 2005 erfolgten Rücknahme der Vorlage durch das nationale Gericht die Streichung dieser aus dem Register beschlossen. Diese

- verwirrende Situation beruht offenbar darauf, dass einerseits dem nationalen Gericht der Beschlüsse des EuGH noch nicht bekannt war, und dass andererseits der EuGH seinen eigenen – noch nicht veröffentlichten – Beschluss bei der Streichung übersehen hat. Wenngleich unklar ist, inwieweit dadurch die Rechtswirkungen des Beschlusses vom 27. 10. 2005 beeinflusst werden, kommt diesem zweifelsfrei argumentative Bedeutung zu.
- 92) Siehe nur die ausf. Judikaturanalyse bei *G. Kofler*, 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (34 ff) (2005).
- 93) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, *D*; dazu etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2004/1066, 558 (558 ff); *Hofbauer*, SWI 2004, 586 (586 ff); *Schnitger*, IStR 2004, 793 (801 ff).
- 94) In diese Richtung auch die Analyse von *de Graaf/Janssen*, EC Tax Rev. 2005, 173 (184 ff); deutlich *Schuch*, EC Tax Rev. 2006, 6 (8).
- 95) Siehe zB *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 836 ff; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 262 ff; *Weggenmann*, IStR 2003, 677 (681 ff); *van der Linde*, EC Tax Review 2004, 10 (14 ff); *G. Kofler*, 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (68 ff) (2005).
- 96) In diese Richtung auch *Wattel*, BTR 2005, 575 (581 f); *O'Shea*, EC Tax Rev. 2005, 190 (196); *de Graaf/Janssen*, EC Tax Rev. 2005, 173 (183 f, 185); *Kemmeren* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 219 (251); in diese Richtung auch *Schnitger*, FR 2005, 1079 (1082).
- 97) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, *D* – Tz 82.

Vereinigtes Königreich an Ansässige gewisser DBA-Partnerstaaten (zB an holländische, nicht aber an deutsche Gesellschaften) zu einem anderen Ergebnis käme. Generalanwalt Geelhoed hat in seinen diesbezüglichen Schlussanträgen jedenfalls auf das Urteil in der Rs *D* rekurriert, dessen Grundsätze auch auf die abkommensrechtliche Gewährung von Steuergutschriften übertragen und daher eine Meistbegünstigungsverpflichtung abgelehnt⁹⁸⁾.

Nicht angesprochen hat der EuGH aber bisher einige andere Problemkreise, die im Schrifttum ebenfalls unter dem Schlagwort der „Meistbegünstigung“ diskutiert werden:

- Unklar ist zunächst, ob auf der vorgelagerten und grundsätzlichen Ebene eine Ungleichbehandlung zweier Gebietsfremder in vergleichbaren Situationen im Sinne der horizontalen Diskriminierung im nationalen Recht eines Mitgliedstaates gemeinschaftsrechtlich rechtfertigungsbedürftig ist⁹⁹⁾. Die Argumentation des EuGH deutet zumindest in diese Richtung¹⁰⁰⁾. Damit ist die Rsp aber dem Vorwurf ausgesetzt, dass zwei Mitgliedstaaten gemeinsam Dinge tun dürfen, die ihnen einzeln verboten sind¹⁰¹⁾.
- Ein weiterer Themenkomplex betrifft die Überlegung, ob es im direkten Steuerrecht auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen einen allgemeinen Grundsatz der Gemeinschaftspräferenz gibt, der die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, Angehörige anderer Mitgliedstaaten auf der DBA-Ebene jedenfalls nicht schlechter zu behandeln als Drittstaatsangehörige¹⁰²⁾. Abgesehen vom möglichen argumentativen Einfluss der Rs *D* und *Bujara* auf diese Konstellation lässt sich dagegen aber einwenden, dass diese Variante der Meistbegünstigung jedenfalls nicht auf das Idealbild der Wettbewerbsgleichheit im europäischen Binnenmarkt gestützt werden kann und überdies das für eine solche Überlegung herangezogene Prinzip der Gemeinschaftspräferenz insofern nicht tragfähig erscheint, als dieses den völlig anders gearteten Gesichtspunkt einer protektionistischen Abschirmung des Binnenmarktes gegenüber Drittstaaten betrifft¹⁰³⁾.
- Erst in jüngerer Zeit ist die durch *D* und *Bujara* nicht zweifelsfrei geklärte Frage in das gemeinschaftsrechtliche Blickfeld gerückt, ob sich ein StPfl iS einer *Outbound*-Meistbegünstigung auf Basis der Grundfreiheiten gegenüber seinem Ansässigkeitsstaat auf das jeweils günstigste DBA, das dieser mit einem anderen Mitgliedstaat oder gar einem Drittstaat geschlossen hat, berufen kann¹⁰⁴⁾. Ein potenzieller Anwendungs-

bereich einer *Outbound*-Meistbegünstigung scheint aber gerade außerhalb der Abkommenssituationen zu bestehen. Konkret angesprochen sind hier jene Normen, in denen das nationale Recht insb zur „Missbrauchverhinderung“ eine Vergünstigung an eine bestimmte ausländische Steuerbelastung knüpft, wie dies beispielsweise § 10 Abs 4 KStG tut¹⁰⁵⁾. Eine entsprechende Vorlagefrage ist in der Rs *De Graaf und Daniels*¹⁰⁶⁾ bereits beim EuGH anhängig.

2. „Outbound“-Situationen

In ihrer Ausrichtung als „Diskriminierungsverbote“ hat der EuGH die primärrechtlichen Grundfreiheiten schrittweise über ein Verbot der Benachteiligung ausländischer Staatsangehöriger auf Basis eines *ad personam*-Vergleichs zu einem weitgefassten Verbot der Benachteiligung von grenzüberschreitenden gegenüber vergleichbaren (hypothetischen) rein landesinternen Wirtschaftsvorgängen auf Basis eines *ad rem*-Vergleichs fortentwickelt: Diskriminierungsverdächtig sind somit im Grunde auch alle Benachteiligungen von Auslands- gegenüber vergleichbaren Inlandsaktivitäten durch den Ansässigkeits- bzw Herkunftsstaat¹⁰⁷⁾. Der konkrete Verpflichtungsinhalt für den Ansässigkeits- bzw Herkunftsstaat ist allerdings Gegenstand einer evolutionären Entwicklung der Rsp. Grundsätzlich besteht die wesentliche Verpflichtung der Ansässigkeitsstaaten darin, Einkünfte von Gebietsansässigen aus ausländischen Quellen folgerichtig nach Maßgabe dessen zu behandeln, „wie sie ihre Besteuerungsgrundlage aufgeteilt haben“¹⁰⁸⁾. Soweit also Einkünfte aus ausländischen Quellen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in die Besteuerung einbezogen werden, ist eine Differenzierung zwischen Einkünften aus ausländischer Quelle und inländischen Einkünften grundsätzlich rechtfertigungsbedürftig¹⁰⁹⁾. Dieser Grundgedanke kommt etwa in der Rs *Marks & Spencer*¹¹⁰⁾ deutlich zum Ausdruck: Dort hat der EuGH entschieden, dass ein Mitgliedstaat, der keine Besteuerungskompetenz über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft einer gebietsansässigen Gesellschaft ausübt, im Grundsatz die Verluste dieser ausländischen Tochtergesellschaften nicht berücksichtigen muss.

Aus dieser Einkommensverteilung auf mehrere Mitgliedstaaten resultierende negative Effekte für die grenzüberschreitende Tätigkeit werden im Schrifttum gelegentlich als *Tax Base Fragmentations* klassifiziert und als außerhalb des grundfreiheitsrechtlichen Eingriffsbereichs liegend betrachtet¹¹¹⁾. Der EuGH vertritt freilich in seiner bisherigen Rsp insofern eine extensive Sichtweise der Grundfreiheiten, als Abzugsposten in der Gemeinschaft selbst im Falle einer Einkommensverteilung über mehrere Mitgliedstaaten zumindest einmal berücksichtigt werden sollen. Neben

98) Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 92 ff; zum Fall bereits *Gammie* in *Lang/Schuchl/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 323 (330 ff).

99) So zuletzt *Gudmundsson*, *Intertax* 2006, 58 (81 ff); ähnlich auch *Schnitger*, *FR* 2005, 1079 (1082).

100) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 59.

101) Siehe auch *Weber*, *Intertax* 2005, 429 (441).

102) Vgl etwa *Kokott* in *Lehner* (Hrsg), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000), 1 (8 f); *van Thiel*, *Free Movement of Persons and Income Tax Law* (2002) 346 ff und 520 ff; *De Ceulaer*, *BIFD* 2003, 493 (497); *Troberg/Tiedje* in *von der Groeben/Schwarze*, *EGV/EUV* 16 (2004) Vorb Art 43-48 EG Rz 34; *Heydt* in *Haarmann* (Hrsg), *Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen* (2004) 32 (50); *Lüdicke* in *Gockel/Goschl/Lang* (Hrsg), *Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung*, *FS Wassermeyer* (2005) 473 (483).

103) Siehe auch *Schnitger/Papantonopoulos*, *BB* 2005, 407 (414).

104) Derartige *Outbound*-Situationen wurden im Schrifttum vor allem andiskutiert bei *Wassermeyer* in *Lang et al* (Hrsg), *Multilateral Tax Treaties* (1997) 15 (23 f); *Wassermeyer*, *DB* 1998, 28 (30 f); *Wassermeyer*, *IStR* 2000, 65 (66); *van Thiel*, *Free Movement of Persons and Income Tax Law* (2002) 519 f; *Schnitger*, *FR* 2004, 185 (196 f); *Haslinger*, *SWI* 2005, 170 (175 ff); *Lang*, *IStR* 2005, 289 (295); *Lang*, *IStR* 2005, 289 (295); *Lang*, *SWI* 2005, 365 (373); *Rödler/Schönfeld*, *IStR* 2005, 523 (523 ff); *G. Kofler*, *ÖStZ* 2005/949, 432 (438); *Schindler*, *taxlex* 2005, 459 (464); *Schnitger*, *FR* 2005, 1079 (1081 ff).

105) Dazu vor allem *Haslinger*, *SWI* 2005, 170 (170 ff); *Schnitger*, *FR* 2005, 1079 (1079 ff).

106) Rs C-436/05, *De Graaf und Daniels*; die Vorlagefragen sind in *ABl* C 36/24 (11. 2. 2006) abgedruckt.

107) *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 200 ff und 824 ff.

108) So Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 58.

109) Siehe beispielsweise EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, *Slg* 1998, I-4695, *ICI*; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, *Slg* 2000, I-4071, *Verkooijen*; EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, *Slg* 2000, I-11619, *AMID*; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, *Slg* 2002, I-7073, *Mertens*; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, *Slg* 2004, I-2229, *Kommission/Frankreich*; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, *Slg* 2004, I-7063, *Lenz*; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, *Slg* 2004, I-7477, *Manninen*.

110) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

111) Siehe vor allem *Wattel*, *EC Tax Rev.* 2003, 194 (194 ff), *Wattel*, *LIEI* 2004, 81 (89 f), und *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁴ (2005) 58 ff; diesen implizit folgend Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 58 ff.

der *Schumacker*-Rsp geben vor allem *Bosal* und *Marks & Spencer* dafür ein beredtes Zeugnis ab: In *Bosal* erblickte der EuGH eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft, Fremdfinanzierungskosten für den Erwerb ausländischer Tochtergesellschaften zuzulassen, selbst wenn deren Gewinne nicht besteuert wurden¹¹²). Eine ähnliche Asymmetrie hat der EuGH letztlich auch in *Marks & Spencer* hergestellt: Sofern nämlich Verluste im Staat der Tochtergesellschaft nicht berücksichtigt worden sind und nicht (mehr) berücksichtigt werden können, muss der Ansässigkeitsstaat unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit sein Gruppenbesteuerungsregime auch auf diese Verluste erstrecken, obwohl er die Gewinne dieser Tochtergesellschaft nicht besteuert¹¹³).

2.1 Besteuerung ausländischer Kapitalerträge

2.1.1 Schmid, Lenz und das BudgetbegleitG 2003

Unstrittig sind steuerliche Beschränkungen grenzüberschreitender Portfoliodividendenflüsse tatbestandlich vom sachlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG erfasst¹¹⁴). Entsprechend der überzeugenden stRsp des EuGH stellt eine nachteilige Behandlung grenzüberschreitender Dividendenflüsse – im Vergleich zu innerstaatlichen Dividendenflüssen – eine grundsätzlich verbotene diskriminierende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, wenn sie den „aktiven“ Marktteilnehmer (den Investor) oder dessen „passives“ Gegenstück (die kapitalsuchende Gesellschaft) betrifft¹¹⁵). Sofern also in Schedulensystemen bei Hereinausschüttungen ausländischer Gesellschaften die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht ebenso wie im Fall einer rein inländischen Ausschüttung gemildert wird, bestanden bereits bisher im Schrifttum¹¹⁶) und auch bei der Kommission¹¹⁷) wenig Zweifel, dass dies den freien Kapitalverkehr verletzt. Nach der gescheiterten Vorlage in *Schmid*¹¹⁸) hat der EuGH diese Ansicht in der vom VwGH vorgelegten Rs *Lenz*¹¹⁹) eindrucksvoll bestätigt: Demnach verstieß das damalige österreichische Regime der Besteuerung „inländischer“ Dividenden nach § 37 Abs 4 (Hälftesteuersatz) bzw § 93 iVm § 97 Abs 1 EStG (25%ige Abgeltungssteuer) im Vergleich zur vollen Tarifbesteuerung „ausländischer“ Dividenden unabhängig von der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Der österreichische Gesetzgeber ist dieser Entscheidung bereits im BudgetbegleitG 2003¹²⁰) zugekommen und hat eine umfassende Neukonzeption nicht nur der Dividenden-, sondern der gesamten Kapitalertragbesteuerung vorgenommen¹²¹): Soweit technisch und rechtlich möglich, werden zunächst auch „ausländische“ Kapitalerträge in das Kapitalertragsteuerabzugssystem

und die Endbesteuerung einbezogen; darüber hinaus unterwirft § 37 Abs 8 EStG gewisse Kapitalerträge ohne Inlandsbezug einer der Endbesteuerung nach § 97 EStG angenäherten 25%igen Abgeltungssteuer¹²²). Ebenfalls im Rahmen des BudgetbegleitG 2003 wurde § 37 Abs 4 EStG dahin gehend adaptiert, dass nunmehr auch die betriebliche Veräußerung ausländischer Beteiligungen halbsatzbegünstigt wird¹²³); damit war bereits vorweg dem Urteil in *Weidert und Paulus*¹²⁴) Genüge getan, das letztlich keinen Zweifel daran lässt, dass für den Erwerb und die Veräußerung inländischer Gesellschaftsanteile vorgesehene Begünstigungen auch auf den Erwerb und die Veräußerung von Anteilen an EU-Gesellschaften ausgedehnt werden müssen.

2.1.2 Besteuerung ausländischer Investmentfonds

Aufgrund der umfassenden Benachteiligung des Investments in ausländische Investmentfonds stand die Fondsbesteuerung lange im Fokus gemeinschaftsrechtlicher Bedenken¹²⁵), die in den vergangenen Jahren allerdings durch legisistische Aktivität weitgehend beseitigt wurden¹²⁶). Als ein „Grundübel“ der Besteuerung ausländischer Investmentfonds verbleibt jedoch die weite Tatbestandsbildung des § 42 Abs 1 InvFG, derzufolge auch ausländischen Kapitalgesellschaften, zB risikogestreuerten Investitions-Tochtergesellschaften, für Zwecke des österreichischen Steuerrechts die Abschirmwirkung versagt werden kann¹²⁷). Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist allerdings ein derart genereller und *nur* bei *ausländischen* Körperschaften erfolgender „Durchgriff“ jedenfalls bedenklich¹²⁸), weshalb § 42 Abs 1 InvFG – ebenso wie § 42 Abs 1 ImmoInvFG – wohl insofern nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht¹²⁹).

2.1.3 Erstattung ausländischer Quellensteuern

Es bestehen nach dem *Gilly*-Urteil¹³⁰) wohl kaum Zweifel, dass ein abkommensrechtlicher Anrechnungshöchstbetrag grundsätzlich gemeinschaftsrechtskonform ist¹³¹). In diesem Zusammenhang stellt sich allerdings die – unlängst vom VwGH ausdrücklich offen gelassene¹³²) – Folgefrage, ob es dem Gleichbe-

112) EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal*.

113) Siehe vor allem EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*; dazu krit etwa die Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 65.

114) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* – Tz 28 ff; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz*; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*; ausf dazu *Englisch*, ET 2004, 323 (324).

115) Dazu *Englisch*, *Intertax* 2005, 200 (202).

116) Siehe zB *Toifl*, SWI 1999, 255 (255 ff); *Staringer*, ÖStZ 2000/119, 26 (28); *Raventós*, ET 2000, 73 (74); *Tumpel*, SWI 2002, 454 (454 ff); *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*: (2002) 229 ff; *Liedel/Hintsanen*, ET 2003, 31 (34); *Polivanova-Rosenauer/Toifl*, SWI 2004, 228 (228 ff); *Englisch*, ET 2004, 323 (325).

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

118) Mangels Vorlageberechtigung des Berufungssenats; EuGH 30. 5. 2002, C-516/99, Slg 2002, I-4573, *Schmid*.

119) VwGH 27. 8. 2002, 99/14/0164, ÖStZB 2002/660.

120) BGBl I 2003/71.

121) Dazu *D. Aigner/H. J. Aigner/G. Kofler*, IWB 2003, Fach 5, Gruppe 2, 593 (593 ff); *D. Aigner/H. J. Aigner/G. Kofler*, *ecolex* 2003, 480 (480 ff); *Schmidt*, *GeS* 2003, 187 (187 ff); *Tissot*, *RdW* 2003/588, 672 (672 ff).

122) Zur Gemeinschaftsrechtskonformität der Neuregelung siehe die Mitteilung zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 9; siehe auch *Beiser*, *GesRZ* 2003, 187 (197 f).

123) Krit zur früheren Rechtslage etwa *Reiner/Reiner*, *RdW* 1999, 230 (230); *Keppert*, *SWK* 2000, 776 (777).

124) EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus*; dazu *G. Kofler*, ÖStZ 2004/897, 470 (470 ff).

125) Grundlegend *Sedlacek*, Die EG-Rechtsverträglichkeit der unterschiedlichen Besteuerung in- und ausländischer Investmentfonds (1998); *Widhalm* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), *Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht* (2000) 119 (121 ff).

126) Vor allem durch die Gleichbehandlung mit inländischen Kapitalerträgen im Rahmen des § 37 Abs 8, §§ 93 und 97 EStG durch das BudgetbegleitG 2003 (BGBl I 2003/71), durch die Möglichkeit des „Weißrechnens“ schwarzer Fonds durch den StPfl und die Schaffung einer kapitalertragsteuerlichen Transparenz für „Meldefonds“ bzw „blütenweißen“ Fonds im Rahmen des AbgAG 2004 (BGBl I 2004/180) sowie durch den Entfall der Sicherungssteuer bei „blütenweißen“ Fonds durch die InvFG-Novelle 2005 (BGBl I 9/2005). Siehe auch die vorangehende Rsp VfGH 7. 3. 2002, G 278/01, ÖStZB 2002/572 (zur Endbesteuerung); VfGH 15. 10. 2004, G 49/05, ÖStZB 2005/526 = *ecolex* 2005/80 m Anm *G. Kofler* (zur Pauschalbesteuerung); weiters auch VwGH 11. 12. 2003, 99/14/0081, ÖStZB 2004/471.

127) Siehe zB *EAS 984* = SWI 1997, 90; *EAS 1485* = SWI 1999, 407; dazu *D. Aigner/G. Kofler*, SWI 2002, 528 (528 ff).

128) Ebenso *BFH* 25. 2. 2004, I R 42/02, *BFHE* 206, 5, *BStBl* 2005 II 14 = *ISr* 2004, 527 m Anm *Philipowski* und Anm *Wolff*.

129) Siehe dazu *Tumpel*, SWI 2004, 501 (501 ff); *G. Kofler*, *ecolex* 2005, 321 (324).

130) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*.

131) Vgl zuletzt *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (62 f mwN).

132) Siehe VwGH 21. 1. 2004, 2001/13/0017, ÖStZB 2005/132 = *ecolex* 2005/81 m Anm *Petriz*, und VwGH 21. 10. 2004, 2001/13/0264, ÖStZB 2005/133.

handlungsgebot der Grundfreiheiten entspricht, wenn zwar eine Vollanrechnung oder Erstattung *inländischer* Quellensteuern erfolgt, die Anrechnung *ausländischer* Quellensteuern aber durch einen Anrechnungshöchstbetrag begrenzt ist. Virulent wird dies vor allem bei in- und ausländischen Schachteldividenden, sofern diese zwar gleichermaßen befreit sind, jedoch nur die *inländische* Quellensteuervorbelastung erstattungs- oder anrechnungsfähig ist¹³³). Während ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht in der dRsp bisher mit unterschiedlichen Begründungen abgelehnt wurde¹³⁴), fordert eine im Vordringen begriffene Auffassung eine Vollanrechnung ausländischer Quellensteuern und macht zutreffend geltend, es komme andernfalls zu einer *diskriminierenden* Höherbelastung der ausländischen Einkünfte im Vergleich zu inländischen Einkünften¹³⁵). Geht man hier nämlich zutreffend davon aus, dass – nach *Manninen*¹³⁶) – der Umstand, dass es sich bei der inländischen Quellensteuer technisch um eine Vorauszahlung auf die inländische Steuerschuld des Investors handelt, während die ausländische Quellensteuer die (abschließende) Belastung zugunsten des ausländischen Fiskus sicherstellt, keinen Einfluss auf die Vergleichbarkeit der Situationen nimmt¹³⁷), wird man dieser Ansicht beizupflichten haben.

2.2 „Wegzugsbesteuerung“: X und Y, Hughes de Lasteyrie du Saillant und das AbgÄG 2004

Das österreichische Steuerrecht kannte und kennt verschiedene Wegzugs- bzw Entstrickungsnormen – § 6 Z 6, § 31 Abs 2 Z 2 EStG und die Entstrickungsbesteuerung im UmgrStG –, die wegen ihrer mobilitätshemmenden Wirkung bereits lange auf gemeinschaftsrechtliche Bedenken gestoßen sind¹³⁸), die letztlich durch die Urteile in den Rs *X und Y*¹³⁹) und *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹⁴⁰) verschärft wurden. In diesen Urteilen wurde sowohl für den Fall eines grenzüberschreitenden Aktientauschs als auch für den Fall des Wegzugs einer natürlichen Person die sofortige Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven auch für solche Wirtschaftsgüter für unzulässig erklärt, für welche die Besteuerungshoheit dem Wegzugsstaat dauernd entzogen wurde. Im Schrifttum wurde aus diesen Urteilen sowohl für das Einkommen wie auch das Körperschaft- und Umgründungssteuerrecht überwiegend gefolgert, dass – zumindest im Kontext der Niederlassungs- und Arbeitnehmerfreizügigkeit¹⁴¹) – eine Erfassung der vor

dem Ausscheiden aus der österreichischen Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven zwar grundsätzlich zulässig sei, die Steuer aber erst bei tatsächlicher Realisierung erhoben werden dürfe¹⁴²).

Vor dem Hintergrund der europarechtlichen Bedenken gegen eine sofortige Entstrickungsbesteuerung und der bestehenden Unklarheiten¹⁴³) hat der österreichische Gesetzgeber als europäischer Vorreiter im Rahmen des AbgÄG 2004¹⁴⁴) eine „Komplettlösung“ vorgesehen¹⁴⁵). Sofern nunmehr das Besteuerungsrecht an einen EU-Mitgliedstaat oder einen EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht¹⁴⁶), verloren geht, ist die Steuer auf Antrag vorerst nicht festzusetzen. Kommt es nach der Entstrickung zu einer (tatsächlichen oder gesetzlich fingierten) Realisierung der stillen Reserven, so wird dies als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO gewertet, das – innerhalb der 10jährigen Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO – die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Entstrickungsjahres ohne Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO nach sich zieht. Im Rahmen dieser Besteuerung werden aber auch nach dem „Wegzug“ eingetretene Wertverluste berücksichtigt. Die Bemessungsgrundlage ist insofern „doppelt gedeckelt“, als lediglich die positive Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert im Entstrickungszeitpunkt bzw dem – niedrigeren – (tatsächlichen oder fiktiven) Veräußerungserlös steuerlich erfasst wird. Im Rahmen des AbgÄG 2004 wurde auch die „Zuzugsproblematik“ in der Weise gelöst, dass Vermögen, das erstmals in die österreichische Besteuerungshoheit hereinwächst, mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist und damit die im Ausland entstandenen stillen Reserven vom österreichischen Steuerzugriff abgesichert werden¹⁴⁷).

2.3 Verwertung ausländischer Verluste im Inland

2.3.1 „Befreite“ ausländische Betriebsstättenverluste und § 2 Abs 8 EStG

Vor allem im deutschen¹⁴⁸) und österreichischen¹⁴⁹) Steuerrecht gehörte es jahrzehntelang zu den Grundfesten richterlicher Abkommensauslegung, dass Verluste im Rahmen einer durch Abkommen freigestellten Einkunftsart nicht gegen steuerbare Einkünfte verrechnet, sondern nur im Rahmen eines „negativen

133) In diese Richtung auch *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 250.

134) BFH 3. 12. 2003, I S 10/03 PKH, IStR 2004, 279 m Anm *Wassermeyer*; zur unilateralen Anrechnung ausländischer Erbschaftssteuer FG Rheinland-Pfalz 6. 6. 2002, 4 K 2643/00, EFG 2002, 1242; BFH 5. 4. 2004, II R 33/02, IStR 2004, 759; FG Rheinland-Pfalz 16. 6. 2005, 4 K 1951/04 (Rev: II R 35/05), EFG 2005, 1446 m Anm *Neu*; weiters FG Köln 11. 7. 2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 m zust Anm *Herlinghaus* = FR 2002, 1234 m krit Anm *IMN*.

135) Siehe *Schaumburg*, StuW 2000, 369 (375); *Schaumburg in Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 225 (251); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 249; *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (67 ff); ebenso speziell zu § 34c dEStG *Spengel/Jaeger/Müller*, IStR 2000, 257 (259 ff); *Wassermeyer*, IStR 2001, 113 (117); in diesem Sinne auch im *IDW*, WPg 2000, 243 (244). Keine Bedenken aber offenbar bei *Schön*, IStR 2004, 289 (293); *Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), AStG⁶ (2005) Vor § 34c EStG Rz 31.

136) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

137) Ebenso *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (67 ff); aA *Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), AStG⁶ (2005) Vor § 34c EStG Rz 31.

138) Vgl zB *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 390.

139) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*.

140) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

141) Zur möglichen Erfassung des Wegzugs durch die Kapitalverkehrsfreiheit bzw – in einem privaten Kontext – durch die allgemeine Freizügigkeit nach Art 18 EG siehe etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2003/503, 262 (262 ff mwN); siehe zu dieser Frage auch die beim EuGH angängige

Rs van Dijk (C-470/04; Vorlagefragen abgedruckt in ABI C 31/5 [5. 2. 2005]), und dazu bereits die Anwendbarkeit des Art 18 EG bejahend Schlussanträge *GA Kokott*, 30. 3. 2006, C-470/04, *N*. Allerdings hat der EuGH unlängst judiziert, dass die bloße Verlegung des Wohnsitzes und der damit einhergehende Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl keinen Kapitalverkehrsvorgang darstellt; siehe EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hilten-van der Heijden* – Tz 49 f (zur verlängerten Erbschaftssteuerpflicht).

142) In diese Richtung nunmehr Schlussanträge *GA Kokott* 30. 3. 2006, C-470/04, *N*; siehe aus dem Schrifttum zB *G. Kofler*, ÖStZ 2003/503, 262 (266), und ÖStZ 2004/483, 195 (197 ff); *D. Aigner/Tissot*, SWI 2004, 293 (295); *Schön*, IStR 2004, 289 (296); *Schindler*, IStR 2004, 300 (309); *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (571 ff); *Schön*, 34 Tax Notes Int'l 197 (201 ff) (Apr. 12, 2004); *Schnitger*, BB 2004, 804 (807); *Wassermeyer*, GmbHR 2004, 613 (615). AA wohl *Beiser*, ÖStZ 2004/661, 282 (285); *Franz*, EuZW 2004, 270 (272).

143) Siehe zB die Überlegungen von *Beiser*, ÖStZ 2004/661, 282 (284 ff).

144) BGBl I 180/2004.

145) Zur Neuregelung ausführlich Rz 2517a ff und Rz 6677 ff EStR 2000; aus dem Schrifttum *D. Aigner/G. Kofler*, taxlex 2005, 6 (6 ff); *Lechner in Jirousek/Lang* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 289 ff; *Starlinger*, SWI 2005, 213 (213 ff); auf zum neuen System *Achatz/G. Kofler in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (31 ff und 54 ff).

146) Derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen.

147) Zum Unterbleiben der Neubewertung in „Rückkehrersituationen“ siehe Rz 2517h f EStR 2000.

148) Grundlegend RFH 26. 6. 1935, VI A 414/35, RFHE 38, 64, RStBl 1935, 1358; zuletzt BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795; siehe auch *Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 23A MA Rz 57 mwN.

149) Siehe aus der älteren Rsp *VwGH* 6. 3. 1984, 83/14/0107, ÖStZB 1985, 34; *VwGH* 21. 5. 1985, 85/14/0001, ÖStZB 1985, 347.

Progressionsvorbehaltes“ berücksichtigt werden durften¹⁵⁰). Begründet wurde dies damit, dass der Begriff der Einkünfte auch „negative Einkünfte“ umfasse und – im Sinne der Symmetriethese – auch solche nicht in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien¹⁵¹). Diese Sichtweise ist allerdings zunehmend auf gemeinschaftsrechtliche Kritik gestoßen¹⁵²), zumal der vergleichbare Inlandssachverhalt aufgrund der sofortigen Verlustverrechnungsmöglichkeit steuerlich günstiger behandelt würde. Solcherart entstehe bis zur allfälligen Verwertbarkeit im Betriebsstättenstaat zumindest ein Liquiditätsnachteil¹⁵³), der auch nicht durch den – idR ohnehin nur bei natürlichen Personen relevanten – negativen Progressionsvorbehalt gemeinschaftsrechtskonform beseitigt werde¹⁵⁴). In Österreich ist diese Problematik aber mittlerweile durch zwei richtungsweisende Erkenntnisse des VwGH¹⁵⁵) und die darauf basierende Neuregelung in § 2 Abs 8 EStG im StRefG 2005¹⁵⁶) entschärft worden: Demnach wird der nach innerstaatlichem Recht vorzunehmende Verlustausgleich mit negativen ausländischen Einkünften durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Befreiungsmethode nicht beeinträchtigt, es sei denn, die Verluste wurden im Ausland bereits verwertet; der hereingenommene Verlust führt jedoch zu einer Nachversteuerung, wenn er in den Folgejahren im Ausland zB im Wege eines Verlustvortrages genutzt werden kann¹⁵⁷).

Vor allem aufgrund der Streichung des § 2a Abs 3 dEStG, der bis vor kurzem eine Verlusthereinverrechnung gestattete¹⁵⁸), ist die Versagung der Hereinnahme „befreiter“ Auslandsverluste aber auch im deutschen Schrifttum auf erhebliche Bedenken gestoßen¹⁵⁹), die zunehmend von der dRsp geteilt wurden¹⁶⁰).

Allerdings hat die vom BFH¹⁶¹) dem EuGH vorgelegte Rs *Ritter-Coulais* hinsichtlich der Berücksichtigung fiktiver ausländischer Vermietungsverluste nicht zur Klärung dieser Frage beigetragen: Dort hat der EuGH die vom BFH primär gestellte Frage der Verlusthereinverrechnung aufgrund des konkreten Ausgangsfall es ausdrücklich unbeantwortet gelassen und sodann auf die eventualiter gestellte Vorlagefrage geantwortet, dass Verluste im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden müssen, sofern entsprechende Gewinne ebenfalls für die Progressionsberechnung herangezogen werden¹⁶²). Wenngleich der negative Progressionsvorbehalt nur ein *minus* gegenüber der bemessungsgrundlagenbezogenen Verlusthereinnahme ist, kann in *Ritter-Coulais* dennoch keine prinzipielle Ablehnung der gemeinschaftsrechtlichen Verlusthereinnahmeverpflichtung erblickt werden. Vielmehr spricht die – zu Tochtergesellschaften ergangene, aber in ihrer Grundüberlegung wohl auch auf die Betriebsstättenproblematik übertragbare¹⁶³) – Rsp in *Marks & Spencer*¹⁶⁴) dafür, dass zwar die primäre Verlustberücksichtigungsverpflichtung dem Betriebsstättenstaat obliegt¹⁶⁵) und – entgegen den Überlegungen im Schrifttum – trotz allfälliger Liquiditätsnachteile eine sofortige Verlusthereinnahme nicht erforderlich ist, umgekehrt aber im Falle der Nicht (mehr)verwertbarkeit des Verlustes im Betriebsstättenstaat die subsidiäre Berücksichtigungspflicht des Stammhausstaates eingreift. § 2 Abs 8 EStG geht damit offenbar über die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen hinaus.

2.3.2 Marks & Spencer und die österreichische Gruppenbesteuerung

Der *Marks & Spencer*-Fall zur grenzüberschreitenden Berücksichtigungsverpflichtung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften war aufgrund seiner potenziellen Budgetauswirkungen sicherlich einer der spektakulärsten Fälle der vergangenen Jahre. Im Wesentlichen ging es um die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit der britischen Steuerregelung des „Konzernabzugs“ (*group relief*) entgegensteht, wonach die Verrechenbarkeit von Verlusten innerhalb eines Konzerns von der Voraussetzung abhängig ist, dass die Tochtergesellschaften ihren Sitz im Vereinigten Königreich haben. Die Große Kammer des EuGH¹⁶⁶) kam hier unlängst zu dem Ergebnis, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft *grundsätzlich* nicht verpflichtet ist, den Verlust einer ausländischen gleich jenem einer inländischen Tochtergesellschaft zur Verwertung zuzulassen. Unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit verstößt es nach Ansicht des EuGH aber dennoch gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn die Verlusthereinnahme abgelehnt wird, sofern ein noch nicht berücksichtigter Verlust im Sitzstaat der Tochtergesellschaft auch zukünftig nicht mehr berücksichtigt werden kann¹⁶⁷).

Obwohl Österreich das durch das StRefG 2005 geschaffene neue Gruppenbesteuerungsregime bereits progressiv an den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen ausgerichtet hat, ergibt sich doch aus *Marks & Spencer* ein punktueller Anpassungs-

- 150) In vielen anderen Staaten fehlt es bereits deshalb an einem vergleichbaren Diskussionsstoff, weil entweder durch die Anrechnungsmethode das Problem entweder nicht auftritt oder auf eine „symmetrische“ Anwendung der Freistellungsmethode verzichtet wird; siehe etwa *Bendlinger*, SWI 1994, 221 (223 ff); *Vogel*, IStR 2002, 91 (91 mwN); *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ (2003) Art 23 Rz 49; unlängst auch *Winandy*, ET 2006, 82 (82 ff) (zu Luxemburg).
- 151) Zu dieser „Symmetriethese“ siehe nur BFH 28. 3. 1973, I R 59/71, BFHE 109, 127, BStBl 1973 II 531; dazu ausführlich *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 23A MA, Rz 57 mwN; *Schuch* in *Lehner* (Hrsg), *Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht* (2004) 63 (74 ff); *Cordewener* in *von Groll* (Hrsg), *Verluste im Steuerrecht*, DStJG 28 (2005) 255 (282 ff).
- 152) Siehe vor allem die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken bei *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (1996) 85 (93 ff).
- 153) Deutlich *Zorn*, SWI 2001, 456 (457).
- 154) Dazu *Cordewener*, DStR 2004, 1634 (1636 ff); aA FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694.
- 155) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, und VwGH 25. 10. 2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732; dazu insb *Zorn*, SWI 2001, 456 (456 ff); *Loukota*, SWI 2001, 466 (466 ff); *Trenkwalder/Firlinger*, SWI 2001, 514 (514 ff); *Lang*, SWI 2002, 86 (86 ff). Der VwGH stützte sein Ergebnis allerdings auf eine Interpretation des DBA und verwies nur zur Begründung dafür, dass es für die Rechtsprechungsänderung keines verstärkten Senates bedürfe, kurz auf das Gemeinschaftsrecht; krit dazu *Trenkwalder/Firlinger*, ÖStZ 2001/1036, 550 (550).
- 156) BGBl I 2004/57.
- 157) Siehe dazu ausf *Mayr*, RdW 2005/236, 189 (189 f), sowie nunmehr Rz 187 ff EStR 2000.
- 158) Siehe BTDrs 14/23, 7, 231; vgl weiters FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694 mwN.
- 159) Für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zuletzt zB *Kessler/Schmitt/Janson*, IStR 2003, 307 (308 ff); *Cordewener*, ET 2003, 294 (294 ff); *Cordewener*, DStR 2004, 1634 (1634 ff); *Kessler* in *Lehner* (Hrsg), *Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht* (2004) 83 (103 ff); *Portner*, IStR 2005, 376 (379); *Cordewener* in *von Groll* (Hrsg), *Verluste im Steuerrecht*, DStJG 28 (2005) 255 (282 ff); *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (310).
- 160) BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795; Niedersächsisches FG 14. 10. 2004, 6 V 655/04, EFG 2005, 286 m Anm *Herlinghaus*; FG München 14. 2. 2005, 1 V 305/04 EFG 2005, 928; FG Berlin 11. 4. 2005, 8 K 8101/00, IStR 2005, 571 m Anm *Schönfeld*; keine Bedenken hingegen beim FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694.

161) BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795.

162) EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*.

163) Ebenso *Sutter*, EuZW 2006, 85 (88).

164) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

165) Zu § 102 Abs 2 EStG siehe bereits oben III.A.1.d.

166) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*; dazu etwa *Thömmes*, IWB 24/2005, Fach 11a, 933 (938 ff); *Lang*, SWI 2006, 3 (3 ff); *Englisch*, IStR 2006, 19 (22 ff); *Herzig/Wagner*, DStR 2006, 1 (1 ff); *Scheunemann*, Intertax 2006, 54 ff; *G. Kofler*, ÖStZ 2006/87, 48 (48 ff); *Lang*, ET 2006, 54 (54 ff); *Wiesner/Mayr*, RWZ 2006/1 (1 ff); *Petritz/Schilcher*, ecolo 2006, 147 (147 ff); *Sutter*, EuZW 2006, 85 (87 f).

167) Dazu ausführlich *G. Kofler*, ÖStZ 2006/87, 48 (48 ff).

bedarf¹⁶⁸): So zeigt sich zunächst, dass die generelle Möglichkeit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG) vor dem Hintergrund des *Marks & Spencer*-Urteils gemeinschaftsrechtlich zwar nicht zwingend erforderlich, standortpolitisch aber jedenfalls positiv zu beurteilen ist¹⁶⁹). § 9 Abs 6 Z 6 KStG dürfte aber insofern zu eng sein, als eine Nachversteuerung auch in jenen Fällen vorgesehen ist, in denen keine Verlustverrechnung im Ausland möglich ist¹⁷⁰): So wird nach *Marks & Spencer* in den Fällen, in denen die Verlustverwertung des ausländischen Gruppenmitglieds nach Ausscheiden nicht mehr möglich ist, eine Nachversteuerung vollständig zu unterbleiben haben¹⁷¹); auch im Liquidations- und Insolvenzfall erscheint die Kürzung des Nachversteuerungsbetrags mit den während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen (§ 9 Abs 6 Z 6 letzter Satz KStG) gemeinschaftsrechtlich dann unzureichend, wenn eine Verlustverwertung endgültig ausgeschlossen ist. Da es in *Marks & Spencer* um Verluste ausländischer Einzelgesellschaften ging, werden entgegen der Einschränkung auf eine Auslandsebene im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime (§ 9 Abs 2 iVm Abs 6 KStG) zukünftig auch Verluste von Einzel- und Urenkelgesellschaften etc berücksichtigt werden müssen¹⁷²). Offen ist allerdings auch nach *Marks & Spencer*, ob die prozentuell mit dem unmittelbaren Beteiligungsausmaß beschränkte Verlustereinnahme im Falle ausländischer Konzerngesellschaften im Vergleich zur vollständigen Verlustverrechnung im Falle inländischer Konzerngesellschaften gemeinschaftsrechtlich bedenklich ist¹⁷³).

2.4 Ausländische Schachteldividenden:

§ 10 Abs 1 versus § 10 Abs 2 KStG

Vor dem Hintergrund der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten erweist sich auch die Unterscheidung zwischen der bedingungslosen Beteiligungsertragsbefreiung für Ausschüttungen inländischer Gesellschaften nach § 10 Abs 1 KStG einerseits im Vergleich zu der an die Voraussetzungen der Mindestbeteiligungshöhe von 10 % und der Mindestbeteiligungsdauer von einem Jahr geknüpften Beteiligungsertragsbefreiung für Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften nach § 10 Abs 2 KStG als problematisch¹⁷⁴). Insofern hat auch der UFS Linz unlängst zutreffend entschieden, dass die Begünstigung des § 10 Abs 1 KStG auf Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften auszuweiten sei und auch die Mutter-Tochter-RL, an der § 10

Abs 2 KStG orientiert ist, nicht als Rechtfertigung für die Diskriminierung herangezogen werden könne¹⁷⁵). Eine entsprechende Amtsbeschwerde ist derzeit allerdings beim VwGH anhängig¹⁷⁶).

Vor diesem Hintergrund ist auch § 10 Abs 4 KStG bedenklich, der einen Wechsel von der Befreiung ausländischer Dividenden nach § 10 Abs 2 KStG zur indirekten Anrechnung vorsieht, wenn die ausländische Gesellschaft passive Einkünfte erzielt und niedrig besteuert¹⁷⁷) wird¹⁷⁸). Es zeigt sich zwar in einem *ersten* Schritt, dass ein solcher Methodenwechsel durch die Mutter-Tochter-RL gedeckt ist, da die Richtlinie sowohl den Mitgliedstaaten die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode als gleichwertige Alternativen zur Verfügung stellt und daher einerseits die Anwendung beider Methoden auch im Verhältnis zu ein und demselben Mitgliedstaat ermöglicht¹⁷⁹) sowie andererseits das Heranziehen einer ausländischen Niedrigbesteuerung als Grundlage für die konkrete Methodenwahl gestattet¹⁸⁰). Diese Deckung durch das *sekundäre* Gemeinschaftsrecht hindert freilich in einem *zweiten* Schritt nicht die Feststellung, dass der Methodenwechsel dem *primären* Gemeinschaftsrecht widerspricht: Denn solange nach § 10 Abs 1 KStG inländische Holdinggesellschaften mit ausschließlichen Passivinkünften akzeptiert werden, kann bei ausländischen Gesellschaften nicht unter Berufung auf den niedrigeren Steuersatz im Ausland die Anwendung des – an § 10 Abs 1 KStG zu messenden – internationalen Schachtelprivilegs versagt und nach § 10 Abs 4 KStG zur Anrechnungsmethode gewechselt werden¹⁸¹). Erst in einem *dritten* Schritt ist sodann zu überprüfen, ob der diskriminierende Methodenwechsel gem § 10 Abs 4 KStG als eine durch Art 1 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL akzeptierte und durch die Rsp des EuGH gedeckte Anti-Missbrauchsbestimmung gerechtfertigt werden kann: Wenngleich zwar § 10 Abs 4 KStG durchaus auch der Verhinderung der Steuerumgehung dient, wird diese generelle Missbrauchsvermutung nicht den strengen, auf den Einzelfall bezogenen Anforderungen des EuGH gerecht¹⁸²). Solcherart wird § 10 Abs 4 KStG als gemeinschaftswidrig zu beurteilen sein¹⁸³).

168) Dazu bereits G. Kofler, ÖStZ 2006/87, 48 (52 ff); Wiesner/Mayr, RWZ 2006/1, 1 (4 f).

169) Ebenso Haunold/Tumpell/Widhalm, SWI 2006, 44 (47 f).

170) Petritz/Schilcher, ecolo 2006, 147 (150); siehe bereits Tumpell/Tissot in Quantschnigg et al (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (2005) 435 (468 ff).

171) Ebenso Wiesner/Mayr, RWZ 2006/1, 1 (5), allerdings unter „Gegenrechnung“ der aufgrund der Liquiditätsvorteile aufgrund der – gemeinschaftsrechtlich nicht gebotenen – sofortigen Verlustereinnahme.

172) G. Kofler, ÖStZ 2006/87, 48 (54). Hier wirft sich freilich die Frage auf, wann zB die Einzelgesellschaft die „vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft“ hat (zu diesem Erfordernis EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 55); so ist zB vollkommen offen, ob auch eine allfällige Möglichkeit zur Gruppenbildung im Ausland genutzt werden müsste (so Wiesner/Mayr, RWZ 2006, 1 [5]).

173) Dazu Tumpell/Tissot in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) 435 (465 ff).

174) Zur Gemeinschaftswidrigkeit dieser Divergenz bereits bisher etwa Hirschler, Rechtsformplanung im Konzern (2000) 58 ff; Koneznyi/Züger, SWI 2000, 218 (218 ff); Toifl, SWI 2002, 458 (466); Heinrich, ÖStZ 2002/970; Blasina, SWI 2003, 14 (14 ff); D. Aigner, SWI 2003, 63 (63 ff); Beiser, GesRZ 2003, 187 (197 f); G. Kofler, ÖStZ 2003/1175, 554 (556); Postl, ecolo 2004, 968 (968 ff); D. Aigner, SWK 2004, S 1008 (S 1008 f).

175) So UFS Linz 13. 1. 2005, RV/0279-L/04; aus dem Schrifttum etwa D. Aigner/G. Kofler, taxlex 2005, 49 (49 ff); G. Kofler/Toifl, ET 2005, 232 (232 ff mwN); Gudmundsson, Intertax 2006, 58 (74).

176) Zu ZI 2005/14/0020.

177) Zur Problemlage, wenn sich die Niedrigbesteuerung aus einer gemeinschaftsrechtlich genehmigten Beihilfe ergibt, siehe zuletzt G. Kofler, RdW 2005/859, 786 (786 ff mwN).

178) Siehe Toifl, RdW 2004/230, 250 (251); Polivanova-Rosenauer/Toifl, SWI 2004, 228 (237); Beiser, GesRZ 2003, 187 (197 f).

179) De Hosson, Intertax 1990, 414 (432); Tumpell, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 270; Thömmes in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.4 Rz 15; Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 505.

180) Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 505; ebenso wohl Thömmes in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.4 Rz 15.

181) Dazu ausf G. Kofler/Toifl, ET 2005, 232 (238 f mwN); siehe weiters auch Beiser, GesRZ 2003, 187 (197 f); allgemein in diese Richtung auch Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 505.

182) Siehe etwa EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, Slg 1997, I-4161, *Leur-Bloem* – Tz 44; EuGH 26. 9. 2000, C-478/98, Slg 2000, I-7587, *Kommission/Belgien* – Tz 45. Obwohl es in diesem Zusammenhang auch argumentierbar wäre, dass § 10 Abs 4 KStG lediglich eine widerlegbare Missbrauchsvermutung darstellt (so ausführlich G. Kofler, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 394 ff mwN), folgt zumindest die österreichische Finanzverwaltung dieser Ansicht nicht (Quantschnigg, ÖStZ 1995, 12 [13]; Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 9 [13 f]; Wiesner, SWI 1995, 127 [130]). Überdies würde auch eine solche Beweislastumkehrung per se einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstellen; vgl nur EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, *Vestergaard* – Tz 21; siehe auch Haslinger, SWI 2005, 170 (180).

183) Sofern man § 10 Abs 4 KStG auch auf Veräußerungsgewinne nach § 10 Abs 3 KStG für anwendbar erachtet (dazu jüngst befürwortend und mwN Haslinger, SWI 2005, 170 [170 f mwN]) könnte aufgrund der

2.5 Verbleibende Problembereiche

Österreich hat sich in den vergangenen Jahren zum gemeinschaftsrechtlichen „Musterschüler“ entwickelt. Anders als manche eher zurückhaltende Mitgliedstaaten¹⁸⁴) ist Österreich den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts in den meisten Bereichen mit progressiven Ansätzen gefolgt, sodass sich im geltenden Ertragsteuerrecht wohl nur mehr in Randbereichen bedenkliche Steuerregime finden. Neben den bereits genannten Problemfeldern gehören dazu etwa die auf Auslandsverhältnisse beschränkte Anwendung der Verrechnungspreisregeln des § 6 Z 6 EStG¹⁸⁵), die Inlandsbezogenheit des Sonderausgabenabzugs von Versicherungsprämien nach § 18 Abs 1 Z 2 EStG¹⁸⁶), die Inlandsvoraussetzung für die begünstigte Anschaffung junger Aktien nach § 18 Abs 1 Z 4 iVm Abs 3 Z 4 EStG¹⁸⁷), das österreichische Besteuerungsregime für Beiträge an ausländischen Pensionskassen¹⁸⁸) und das Erfordernis der Beschäftigung durch einen inländischen Betrieb für die Inanspruchnahme der Montagebegünstigung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG¹⁸⁹).

IV. Ausblick

Die Rsp des EuGH hat in den vergangenen Jahren zu einer wahren Euphorie in der internationalen Steuerplanung geführt. Wenn man sich vor Augen hält, dass bis Mitte 2005 lediglich knapp 10 % der Fälle zu Ungunsten der StPfl entschieden wurden, überrascht dies freilich nicht¹⁹⁰). In jüngerer Zeit scheint sich allerdings eine Trendwende abzuzeichnen: Wohl insb wegen der zunehmenden Komplexität der Fälle, deren Lösung auch

unter Experten umstritten ist, aber auch aufgrund einer stärkeren Berücksichtigung der Interessen der nationalen Fisci durch den EuGH ist die „Erfolgsquote“ der StPfl auf etwa 40 % gesunken¹⁹¹). Der EuGH scheint nunmehr nicht nur die Vergleichbarkeit von Situationen enger zu betrachten¹⁹²) bzw den Rechtfertigungsspielraum der Mitgliedstaaten auszudehnen¹⁹³), sondern ganz generell in Richtung einer ausgewogenen Gesamtbetrachtung unter Vermeidung von „Überbegünstigungen“ zu tendieren¹⁹⁴) und auch vermehrt Aspekte aus seiner Grundfreiheitsprüfung auszuschließen, die sich letztlich auf bloße – nur durch positive Harmonisierung beseitigbare – Disparitäten zwischen den mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zurückführen lassen¹⁹⁵). Diese sich abzeichnende Tendenz macht die zukünftige Judikatur freilich schwer prognostizierbar. Es darf daher mit Spannung erwartet werden, wie sich der EuGH den großen offenen Fragenkomplexen nähern wird: Hier geht es zukünftig vor allem um den Einfluss von DBA auf die Grundfreiheitsprüfung¹⁹⁶), die tatsächliche Reichweite der „Erga-Omes“-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatsverhalten¹⁹⁷), die Einschränkung der Rückwirkung von budgetär besonders bedeutsamen EuGH-Urteilen¹⁹⁸) sowie um die nach wie vor offene Bedeutung des Beschränkungsverbots (ieS) im direkten Steuerrecht, insb bei Fragen der unentlasteten Doppelbesteuerung¹⁹⁹).

Steuerpflicht solcher Gewinne im rein nationalen Kontext eine vertikalen Diskriminierung diesbezüglich wohl nicht begründet werden; siehe dazu auch G. Kofler/Toifl, ET 2005, 232 (239). Allerdings könnte die Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs 4 KStG aus einer Outbound-Meistbegünstigung folgen (dazu oben III.1.3).

184) Siehe etwa den Bericht zur deutschen Situation bei Drüen/Kahler, StuW 2005, 171 (171 ff).

185) Dazu D. Aigner/G. Kofler, taxlex 2005, 6 (9).

186) Siehe Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGSWI 2002, 546 (546 ff); diese Problematik wird allerdings durch Rz 463 LStR 2002 und VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0002, ÖStZB 1999, 505 entschärft, wonach EWR-Versicherungsunternehmen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland besitzen und daher Prämien an diese Versicherungen als Sonderausgaben abgezogen werden können.

187) Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2005, 97 (97 ff).

188) Dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/874, 404 (407 ff).

189) Dies wurde unlängst vom UFS Feldkirch 5. 10. 2005, RV/0016-F/04, als Verstoß gegen Art 39 EG beurteilt.

190) Von den 50 bis Mitte 2005 ergangenen Entscheidungen zum Verhältnis zwischen dem direkten Steuerrecht und den Grundfreiheiten gingen lediglich 4 mehr oder weniger vollständig zugunsten der Mitgliedstaaten aus (dies sind EuGH 27. 9. 1988, 81/87, Slg 1988, 5483, Daily Mail; EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1993, I-429, Werner; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, Gilly, und EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, Slg 1999, I-5451, Gschwind).

191) Von den 10 von Mitte 2005 bis März 2006 gefällten Entscheidungen sind immerhin 6 mehr oder weniger zuungunsten des StPfl oder nur mit starker Einschränkungen zulasten der Mitgliedstaaten entschieden worden (dies sind EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D; EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, Schempp; EuGH 8. 9. 2005, C-512/03, Blanckaert; EuGH 27. 10. 2005, C-8/04, Bujara; EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Marks & Spencer, und EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden).

192) Siehe zB EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D; EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, Schempp.

193) So etwa in EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Marks & Spencer.

194) Siehe etwa EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, Manninen.

195) Siehe etwa EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, Gilly; EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, Schempp, und EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden.

196) Vgl die anhängigen Fälle in den Rs ACT Group Litigation (C-374/04), Kerckhaert-Morres (C-513/04), Columbus Container Services (C-298/05), Denavit II (C-170/05) und Amurta (C-379/05); siehe auch bereits EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, Bouanich.

197) Zu diesem Themenkreis sind aber mittlerweile mehrere Fälle anhängig: Rs Fidium Finanz AG (C-452/04), Lasertec (C-492/04), Thin Cap Group Litigation (C-524/04); A (C-101/05) und A und B (C-102/05), sowie Holböck (C-157/05); in der Rechtssache van Hilten-van der Heijden (C-513/03) wurde hingegen der Drittstaatsaspekt weder vom Generalanwalt (Schlussanträge GA Léger 30. 6. 2005, C-513/03, van Hilten-van der Heijden – Tz 69) noch vom EuGH (EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden) behandelt.

198) Vgl die anhängigen Rs Banca Popolare di Cremona (C-475/03) und Meilicke (C-292/04).

199) Dazu jüngst ausf G. Kofler, SWI 2006, 62 (62 ff).



Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und Europäischen Steuerrechts.

Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.

EG-rechtlicher Grundfreiheitschutz in der Praxis – Allgemeine Grundlagen

Prof. Dr. Axel Cordewener*

Innerhalb von nur knapp zwei Jahrzehnten hat der Europäische Gerichtshof mit seiner Rechtsprechung zu den EG-rechtlichen Grundfreiheiten die Steuersysteme der EU-Mitgliedstaaten erheblich unter Druck gesetzt. Auch für die Beratungspraxis und den Rechtsschutz der Steuerpflichtigen ist diese Entwicklung von großer Bedeutung. Nachfolgend wird zunächst der Stand der EuGH-Judikatur zum materiellen Schutzzumfang der Grundfreiheiten grob skizziert, bevor verschiedene Möglichkeiten der verfahrensrechtlichen Durchsetzung erläutert werden. Der vorliegende Beitrag leitet damit eine Aufsatzreihe ein, welche in ausgewählten praxiselevanten Problemzonen den aktuellen Rechtsstand und die zunehmende Komplexität der Materie analysiert.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Einleitung
- II. Materielle Schutzzumfang der EG-Grundfreiheiten
- III. Verfahrensrechtliche Realisierung

I. Einleitung

Die Erkenntnis, dass die im EG-Vertrag enthaltenen Grundfreiheiten nicht nur bloße „Programmsätze“ darstellen, sondern vielmehr effektive Rechtsgarantien, mit denen sich staatliche Besteuerungsansprüche abwehren oder zumindest doch erheblich reduzieren lassen, hat innerhalb des letzten Jahrzehnts gerade in Deutschland deutlich zugenommen. Bis etwa Mitte der 90er Jahre schien die Thematik eher akademischen Charakter zu besitzen und tauchte nur vereinzelt vor deutschen Gerichten auf. Selbst in seinem Vorabentscheidungsersuchen zum wegweisenden EuGH-Urteil im Fall „Schumacker“ (Urt. v. 14.2.1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225) stellte der I. Senat des BFH im Jahr 1993 vor weiteren Detailfragen zuallererst noch die Grundsatzfrage, ob die Arbeitnehmerfreizügigkeit des EG-Vertrages überhaupt „geeignet (sei), das Recht der Bundesrepublik einzuschränken, eine Einkommensteuer von

* Prof. Dr. Axel Cordewener, LL.M. ist Rechtsanwalt in Bonn und Brüssel, Of Counsel bei Flick Coocke Schaumburg sowie Professor an der Katholieke Universiteit Leuven/Belgien. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag des Verfassers auf der „Münchener Steuerfachtagung“ am 25.3.2009.

II. Materielle Schutzzumfang der EG-Grundfreiheiten

Betrachtet man den Wortlaut der verschiedenen im EG-Vertrag angelegten Grundfreiheitsgarantien, so fällt auf, dass die textlichen Ausgangspunkte jeweils eigenständig formuliert sind, zum Teil aber auch – mehr oder weniger eindeutige – Übereinstimmungen aufweisen: Während die Art. 28 und 29 EG mengenmäßige Ein- und Ausfuhrbeschränkungen und „Maßnahmen gleicher Wirkung“ für den Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten unter-sagen, gewährleistet Art. 39 EG in seinem Abs. 1 „die Freizügigkeit der Arbeitnehmer“ innerhalb der Gemeinschaft und verlangt in seinem Abs. 2 „die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mit-gliedstaaten“ hinsichtlich ihrer Arbeitsbedingungen. Art. 43 Abs. 1 EG und Art. 49 Abs. 1 EG verbieten „Beschränkungen“ der grenzüberschreitenden Niederlassung oder Dienstleistungs-erbringung innerhalb der Gemeinschaft für Staatsangehörige der Mitgliedstaaten, während Art. 43 Abs. 2 EG und Art. 50 Abs. 3 EG im Rahmen solcher Niederlassungs- oder Dienst-leistungsvorgänge zur Gleichbehandlung mit den eigenen Staatsangehörigen des Staates der Niederlassung oder Dienstleistungserbringung verpflichten. Art. 56 Abs. 1 EG schließlich verbietet „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs“, und zwar nicht nur „zwischen den Mitgliedstaaten“, sondern „auch zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern“.

Ungeachtet dieser mehr oder weniger weit gehenden Abweichungen in ihrem Wortlaut hat jedoch der EuGH die Grundfreiheiten – unterstützend begleitet von einer massiven rechts-wissenschaftlichen Diskussion – im Rahmen eines sog. „Konvergenzprozesses“ in Hunderten von Entscheidungen auf einheitliche Basisprinzipien zurückgeführt, die insbesondere im ökonomisch geprägten Rechtsprinzip des Binnenmarktes (Art. 3, 14 Abs. 2 EG) ihre gemein-same teleologische Grundlage finden (näher dazu Cordewener, DStR 2004, 6, 7 f.; Hahn, DStZ 2005, 433, 436 ff.). Zwar ergeben sich auch weiterhin punktuelle Unterschiede im sachlichen, sowie vor allem im persönlichen und territorialen Anwendungsbereich (vgl. die Analyse pro Grundfreiheit bei Hahn, DStZ 2005, 469). Entscheidend ist aber, dass jedenfalls Identität der Grundfreiheiten in ihrem funktionalen Schutzzumfang besteht, nämlich in der Abwehr nationaler Maßnahmen, welche den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr beeinträch-tigen, und zwar in der Weise, dass sie ihn im Ergebnis stärker belasten als einen im Übrigen gleichgelagerten („*ceteribus paribus*“) rein innerstaatlichen Wirtschaftsvorgang.

Alle Grundfreiheiten sind damit in ihrem Kernbestand **Diskriminierungsverbote**, also „Gleich-heitsrechte“. Der EuGH hat es jedenfalls bisher im materiell-steuerlichen Bereich sorgfältig vermieden, die ansonsten immer wieder erkennbare Ausdehnung der tatbestandlichen Verbotserreichweite der Grundfreiheiten auch auf Belastungen ohne erkennbare Diskriminie-rungseffekte zu übernehmen (vgl. zur Ablehnung eines Grundfreiheitsverstößes durch eine internationale juristische Doppelbesteuerung Urt. v. 14.11.2006, C-513/04, Kerckhaert-Mor-res, Slg. 2006, I-10967 Tz. 20 ff. sowie jüngst Urt. v. 12.2.2009, C-67/08, Block, ISfR 2009, 175 Tz. 28 ff.; großzügiger für die doppelte Belastung durch Verfahrensregelungen zweier Mit-

einem Bürger eines anderen EG-Mitgliedstaates zu erheben“ (Beschl. v. 14.4.1993, I R 29/92, BStBl. II 1994, 27). Der EuGH zögerte indes nicht, diese Frage positiv zu beantworten. Er hat anschließend in einer Vielzahl weiterer Entscheidungen festgestellt, dass eine gleiche Bindung der EU-Mitgliedstaaten an die Vorgaben des vorrangigen Gemeinschaftsrechts auch bzgl. aller übrigen im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten gilt.

Die potentiellen Auswirkungen dieser Rechtsprechung wurden inzwischen im deutschen wissenschaftlichen Schrifttum in aller Ausführlichkeit diskutiert (z.B. Dautzenberg, Unter-nehmensbesteuerung im Binnenmarkt, Lohmar/Köln 1997; Cordewener, Europäische Grund-freiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002; Schmitzer, Die Grenzen der Einwirkungen der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 2006). Diese umfassende Diskussion hat die Materie zugleich verstärkt in das Bewusstsein der Steuer-pflichtigen und ihrer Berater, aber auch der staatlichen Organe – insbesondere der Finanz-gerichtsbarkeit – gerückt. Dies spiegelt sich zum einen in der imposanten Länge sog. „schwarzer Listen“ von potentiell EG-rechtswidrigen deutschen Steuernormen wider (vgl. die bereits mehrfach aktualisierte „Checkliste“ bei Kessler/Spengel, zuletzt DB 2009 Beilage Nr. 1), zum anderen aber auch in der rasant ansteigenden Anzahl von Verfahren, die inzwischen in sämtlichen Bereichen der nationalen Ertrags- und Vermögensbesteuerung – einschließlich Gewerbe- und Erbschaft-/Schenkungsteuer – über die deutschen Finanzge-richte und den BFH den Weg zum EuGH nach Luxemburg finden (wobei die Einwirkungskraft der EG-vertraglichen Grundfreiheiten auf die nationalen Rechtsordnungen sich nicht etwa lediglich auf die direkten Steuern beschränkt, sondern sich ebenso auch auf die indirekten Steuern erstreckt; vgl. als aktuelles Beispiel: BFH, Urt. v. 17.4.2008, V R 41/06, BFH/NV 2008, 2078 bzgl. Verzinsung von Vorsteuer-Vergütung nach § 233a AO an EU-Ausländer).

Der vorliegende Beitrag leitet eine Aufsatzreihe ein, die einige aktuelle Entwicklungslinien im Bereich der Einwirkung der europäischen Grundfreiheiten auf das nationale – vor allem deutsche – Ertragsteuerrecht aufzeigt und dabei zugleich auch die immer komplexer wer-denden Folgeprobleme bei der praktischen Durchsetzung der materiellen Rechtspositionen des Gemeinschaftsrechts mit in den Blick nimmt. Bevor allerdings in den drei Folgebeiträgen diese spezifischen Problemzonen – nämlich die Einwirkungen der Grundfreiheiten auf die Quellenbesteuerung von Nichtansässigen und auf die grenzüberschreitende Verlustberück-sichtigung sowie auch die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für Drittstaatenbeziehun-gen – näher beleuchtet werden, seien hier zunächst der materiell-rechtliche Schutzgehalt der Grundfreiheiten und der formelle Rahmen für ihre Durchsetzung noch einmal in ihren wesentlichen Grundzügen skizziert. Der vorliegende Einleitungsbeitrag richtet sich insofern insbesondere an jene Steuerpraktiker, die bislang noch wenig Berührung mit dieser Thematik hatten, sich aber in aller Kürze auf den aktuellen Stand der Dinge bringen möchten.

gliedstaaten hingegen noch Urt. v. 15.5.1997, C-250/95, Futura Participations, Slg. 1997, I-2471 Tz. 23 ff.). Andererseits hat der Gerichtshof aber die innere Struktur des grundfreiheitsrechtlichen Diskriminierungsverbots und die Identität der Verbotsadressaten über die Jahre hinweg grundfreiheitsübergreifend in einer Weise ausgeformt, die weit über das hinausreicht, was der enge Wortlaut insbesondere von Art. 39 Abs. 2 u. 3 Buchst. c, Art. 43 Abs. 2 und Art. 50 Abs. 3 EG nahe legt: Die Grundfreiheiten schützen nämlich nicht allein umfassend in sog. „inbound“-Situationen, sondern auch in sog. „outbound“-Situationen (näher dazu Cordewener, DStR 2004, 6, 8, 13 f.; Hahn, DStZ 2005, 433, 436 ff.).

Einerseits ist also klar, dass der **Bestimmungsstaat** die grenzüberschreitend „hinein kommenden“ Arbeitnehmer, Selbständigen oder Investoren nicht allein keiner unmittelbar auf ihrer fremden Staatsangehörigkeit (Nationalität) beruhenden Schlechterstellung gegenüber Inländern unterwerfen darf. Vielmehr ist ihm darüber hinaus auch jegliche Benachteiligung auf der Basis anderer Anknüpfungsmomente untersagt, die mittelbar typischerweise ausländische Staatsangehörige treffen. Hierzu gehören insbesondere territorial ausgerichtete Kriterien wie der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt einer natürlichen Person bzw. Sitz oder Geschäftsleitung einer Gesellschaft, weshalb letztlich das gesamte System der beschränkten Steuerpflicht von Gebietsfremden in den zentralen Fokus der Grundfreiheiten rückt. Andererseits ist aber ebenso klar, dass auch der **Herkunftsstaat** einer Tätigkeit oder Kapitalanlage die „hinaus gehenden“ Arbeitnehmer, Selbständigen oder Investoren nicht am Eintritt in den Binnenmarkt hindern dürfen, und zwar insbesondere nicht durch Maßnahmen, die den Grenzübertritt schlechter stellen als eine vergleichbare Transaktion im Inland.

Schließlich ist auch klar, dass Bestimmungs- und Herkunftsstaat mit all ihren drei Staatsgewalten (Legislative, Exekutive und Judikative), all ihren föderalen Untergliederungen (Bund, Länder und Gemeinden) sowie all ihren Handlungsformen (Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen, Rechtsprechungsgrundsätze und selbst völkerrechtliche Verträge) der Grundfreiheitsbindung unterliegen. Aus der Perspektive der Mitgliedstaaten ist zudem beachtlich, dass der EuGH parallel zur o.g. Vereinheitlichung der einzelnen tatbestandlichen Schutzbereiche der Grundfreiheiten auch eine Vereinheitlichung jener Anforderungen herbeigeführt hat, welche eine im Prinzip grundfreiheitswidrige nationale Maßnahme (insbesondere eine Gesetzesvorschrift) erfüllen muss, um aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht „gerecht fertig“ zu sein (dazu etwa Hahn, DStZ 2005, 507): Sie muss sich zum einen in abstrakter Hinsicht auf einen Grundgedanken zurückführen lassen, der im Allgemeininteresse des betreffenden Mitgliedstaates liegt, und sie muss zum anderen in konkreter Hinsicht verhältnismäßig ausgestaltet sein, d.h. sie muss zur Realisierung dieses Allgemeininteresses geeignet und zudem das mildest mögliche Mittel dazu sein.

Ergänzend zu erwähnen ist, dass neben den vorstehend angesprochenen binnenmarktbezogenen („wirtschaftlichen“) Grundfreiheiten auch die „private“ Freizügigkeit nach Art. 18 Abs. 1 EG immer schärfere Konturen annimmt: Diese garantiert Unionsbürgern das Recht, „sich im

Hohheitsgebiet aller Mitgliedstaaten ... frei zu bewegen und aufzuhalten“. Sowohl hinsichtlich der Tatbestands- als auch der Rechtfertigungsebene bezieht der EuGH diese **allgemeine Freizügigkeitsregelung** in den „Konvergenzprozess“ der übrigen Grundfreiheiten mit ein und auch sie hinterlässt inzwischen in den mitgliedstaatlichen Steuersystemen ihre Spuren (vgl. EuGH, Urt. v. 9.11.2006, C-520/04, Turpeinen, Slg. 2006, I-10685; Urt. v. 11.9.2007, C-76/05, Schwarz u. Gootjes-Schwarz, Slg. 2007, I-6849 und C-318/05, Kommission/Deutschland, Slg. 2007, I-6957).

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass sämtliche Grundfreiheiten nicht allein unmittelbar anwendbar sind (also dem einzelnen Steuerpflichtigen als subjektive Schutzpositionen in Verfahren vor den innerstaatlichen Behörden und Gerichten zur Verfügung stehen), sondern auch am Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts gegenüber nationalen Maßnahmen teilnehmen. Im Allgemeinen führt dieser Vorrang dazu, dass die mitgliedstaatlichen Instanzen eine nationale Bestimmung im Einzelfall nicht anwenden dürfen, wenn und so weit diese einer EG-Rechtsnorm widerspricht (EuGH, Urt. v. 26.1.1999, C-18/95, Terhoeve, Slg. 1999, I-345 Tz. 56). Bei den Grundfreiheiten kommt aber die Besonderheit hinzu, dass diese typischerweise – gerade im Steuerrecht – als Diskriminierungsverbote wirken und der EuGH für Fälle grundfreiheitswidriger Benachteiligung entschieden hat, dass sich die benachteiligte Personengruppe unmittelbar auf das für die begünstigte Gruppe geltende Rechtsregime berufen darf. Bis zu einer Gesetzeskorrektur bleibt also das günstigere Regime „das einzig gültige Bezugssystem“ (EuGH, a.a.O., Tz. 57).

Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung konnte beispielsweise der Kläger in der Rs. „Jundt“ (EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-281/06, Slg. 2007, I-12231) erreichen, dass die bislang nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut lediglich auf Tätigkeiten für inländische gemeinnützige Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts begrenzte Freibetragsregelung des § 3 Nr. 26 EStG auch seine Tätigkeit im EU-Ausland begünstigte, weil nämlich laut BFH der Gesetzes tatbestand in „normerhaltender Weise“ zu reduzieren und das diskriminierende Merkmal „inländisch“ bei der Normanwendung nicht zu beachten sei (Urt. v. 22.7.2008, VIII R 101/02, BFH/NV 2008, 1747; vgl. auch die Änderung des § 3 Nr. 26 EStG durch Art. 1 Nr. 3 Buchst. c des JStG 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794).

III. Verfahrensrechtliche Realisierung

Im Hinblick auf den hier allein interessierenden Individualrechtsschutz des Einzelnen sind letztlich zwei Ebenen zu unterscheiden: Zum einen die Ebene der rein innerstaatlichen Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Rechtspositionen schon im nationalen Verwaltungs- oder ggf. auch Gerichtsverfahren, zum anderen der „Umweg“ über die Inanspruchnahme der Hilfe der zuständigen EU-Institutionen. Diesbezüglich seien nachfolgend einige praktische Erfahrungen und Beobachtungen kursorisch dargestellt.

1. Nationale Verwaltungs- und Gerichtsverfahren

Betrachtet man zunächst die rein innerstaatliche Ebene der Durchsetzung von EG-Grundfreiheiten in der Praxis, so stößt man auf durchaus unterschiedliche Tendenzen bei der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit. Der Ansatz der deutschen Verwaltung war und ist traditionell sehr konservativ (vgl. näher zur Verwaltungsrichtlinie Müllers-Gatermann, StbJb 2007/08, 151). Es entspricht inzwischen wohl weitverbreiteter Übung, im Vorhinein auf der Basis der nationalen Gesetzeslage eine Verteidigungsposition gegen grundfreiheitsgestützte Argumente der Steuerpflichtigen zu errichten und die Betroffenen auf den Gerichtsweg zu verweisen, um sich sodann ggf. per Nichtanwendungserlass sogar einer die Position des Steuerpflichtigen bestätigenden BFH-Entscheidung zu verweigern und sich allenfalls einem nachfolgenden EuGH-Urteil zu beugen.

Noch nicht einmal letzteres kann aber offenbar ohne weitere Einschränkungen erwartet werden, wie einige Beispiele belegen. So formulierte etwa eine Mitte 2006 ergangene Verfügung der OFD Hannover zur Bedeutung von EuGH-Urteilen (insbesondere solchen im Rahmen von Vorabentscheidungsersuchen) – wenn auch im konkreten Kontext der EG-Richtlinien zum Mehrwertsteuerrecht, so doch letztlich symptomatisch für die Verwaltungseinstellung gegenüber sämtlichen EG-rechtlichen Einflüssen – wie folgt: „Ein EuGH-Urteil ist für die Verwaltung nur bindend, wenn und soweit ein BMF-Schreiben dazu Regelungen enthält, wenn das EuGH-Urteil im BStBl II veröffentlicht wird oder wenn das dem EuGH-Urteil folgende BFH-Urteil im BStBl II veröffentlicht wird. Bis dahin ist weiterhin die Verwaltungsauffassung zu vertreten. Aussetzung der Vollziehung kann jedoch gewährt werden. Einspruchsverfahren ruhen (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO). Lag der Vorabentscheidung ein Ersuchen eines anderen Mitgliedstaates zugrunde, ist das EuGH-Urteil für die Verwaltung nur bindend, wenn die Voraussetzungen der ersten beiden Spiegelstriche erfüllt sind. Andernfalls ist die Verwaltungsauffassung zu vertreten. Es kommen weder Aussetzung der Vollziehung noch ein Ruhen des Einspruchsverfahrens in Betracht“ (Vfg. v. 28.7.2006, S 7056 b-1-StH 441, S 7056 b-3-StO 351, USt-Kartei ND, Karteikarte S 7056 Karte 1 (alt) vor § 1 UStG). Den allgemeinen Grundprinzipien der unmittelbaren Anwendbarkeit und des Vorrangs gemeinschaftsrechtlicher Normen ist es aber völlig fremd, dass die Pflicht zur Beachtung der inhaltlichen Auslegung dieser Normen durch den EuGH im jeweiligen Einzelfall noch von einer vorherigen „Genehmigung“ durch die nationalen Verwaltungsbehörden abhängt. Dies dürfte wohl auch die OFD Hannover eingesehen haben, denn vorgenannte Verfügung wurde schon nach weniger als drei Monaten wieder ersatzlos aufgehoben (Vfg. v. 19.10.2006, S 7056 b-3-StO 171, USt-Kartei ND, Karteikarte S 7056 Karte 1 (neu) vor § 1 UStG).

Weitere Beispiele aus dem Bereich der hier im Fokus stehenden Grundfreiheitsthematik lassen sich hinzufügen. So hat etwa das im Anschluss an das EuGH-Urteil im Fall „Ritter-Coulais“ (v. 21.2.2006, C-152/03, Slg. 2006, I-1711) ergangene BMF-Schreiben vom 24.11.2006 (IV B 3 – S 2118a-63/06, BStBl. I 2006, 763) gezeigt, dass auch konkret zur deutschen

Rechtslage ergangene Vorabentscheidungen in ihren Auswirkungen gerne minimiert werden: Obwohl dem EuGH-Urteil mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen war, dass hinsichtlich der gesamten Regelung des § 2a Abs. 1 EStG dringender Überarbeitungsbedarf bestand, reduzierte das BMF die Urteilsaussagen und deren praktische Anwendung auf Sachverhalte gleich jenem des Urteilsfalles, d.h. auf Fälle der eigengenutzten Auslandsimmobilie im Rahmen der 1998 ausgelaufenen sog. „großen Übergangsregelung“ für die Nutzungswertbesteuerung. Diese inhaltliche Begrenzung kam faktisch einem Nichtanwendungserlass gleich – und es verwundert daher wenig, dass vorgenannte Verwaltungsanweisung anschließend – wenn auch erst auf Druck der EU-Kommission (siehe Pressemitteilung IP/07/1547 v. 18.10.2007 über die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens) – durch ein weiteres BMF-Schreiben (v. 30.7.2008, IV B 5-S 2118-a/7/10014, 2008/0410093, BStBl. I 2008, 810) aufgehoben und § 2a Abs. 1 EStG jüngst durch Art. 1 Nr. 2 des JStG 2009 an die EG-rechtlichen Vorgaben angepasst werden musste.

Betrachtet man demgegenüber nun die rein innerstaatliche Ebene aus dem Blickwinkel der gerichtlichen Durchsetzung der EG-Grundfreiheiten, so sieht die Welt inzwischen doch deutlich differenzierter aus, da seitens der Finanzgerichtsbarkeit und auch des BFH mit EG-rechtlichen Argumenten der Kläger erheblich unbefangener umgegangen wird als dies noch bis in die 90er Jahre hinein festzustellen war: So ist nämlich nicht allein zu konstatieren, dass deutsche Gerichte insgesamt sehr „vorlagefreudig“ sind und im steuerlichen Bereich mehr als ein Viertel aller beim EuGH eingehenden Vorabentscheidungsersuchen aus Deutschland stammen (Nachweise bei Cordewener, in: Brokelind [Hrsg.], Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law, Amsterdam 2007, S. 119, S. 140 ff.). Vielmehr tritt auch immer häufiger die Situation ein, dass deutsche Gerichte die gemeinschaftsrechtliche Lage als durch die EuGH-Judikatur bereits hinreichend geklärt ansehen und den Fall durchentscheiden.

Dies kann sich mitunter auch einmal zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken (z.B. BFH, Urt. v. 26.5.2004, I R 54/03, BStBl. II 2004, 767 betr. EG-rechtliche Meistbegünstigung ggü. Russland); Urt. v. 21.12.2005, I R 4/05, BStBl. II 2006, 555 betr. §§ 7 ff. AStG ggü. Drittstaaten; Beschl. v. 23.9.2008, I B 92/08, DStR 2008, 2154 betr. § 6 AStG), führt jedoch ganz überwiegend zu für ihn vorteilhaften Ergebnissen (Beispiele aus jüngerer Zeit: FG München, Beschl. v. 3.8.2006, 11 V 500/06, IStR 2006, 746 und v. 4.4.2008, 1 K 4110/04, IStR 2008, 1439, jeweils betr. § 6 AStG; FG Köln, Urt. v. 18.3.2008, 1 K 4110/04, IStR 2008, 855 mit Rev. I R 99/08 betr. fiktive Betriebsaufgabe bei Wegzug ins Ausland; FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 18.6.2008, 1 K 1286/04, EFG 2008, 1561 betr. § 17 AuslnvestmG sowie Beschl. v. 8.7.2008, 13 V 9389/07, DStRE 2008, 1449 mit Beschw. I B 160/08 betr. §§ 48 ff. EStG; BFH, Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06, IStR 2008, 814 betr. finale Entnahmetheorie; BFH, Urt. v. 18.11.2008 – VIII R 24/07, IStR 2009, 209 zu § 18 Abs. 3 AuslnvestmG). In Zweifelsfällen ist allerdings einer EuGH-Vorlage zur Erreichung von Rechtssicherheit der Vorzug zu geben (vgl. zuletzt das Beispiel des § 16 Abs. 2 ErbStG: Zunächst für grds. EG-rechtskonform gehalten durch FG Baden-Württemberg, Urt. v.

29.10.2008, 2 K 1986/07, EFG 2009, 139, dann nur knapp zwei Wochen später Vorlage an den EuGH durch FG Düsseldorf, Beschl. v. 14.11.2008, 4 K 2226/08 Erb, EFG 2009, 205 = Rs. C-510/08, Mattner).

2. Europäische Verwaltungs- und Gerichtsverfahren

Wechselt man nun von der rein innerstaatlichen Ebene der Durchsetzung der EG-Grundfreiheiten auf die gemeinschaftsrechtliche Rechtsschutzebene, so stehen dem Einzelnen im Wesentlichen zwei Verfahrensmöglichkeiten zur Verfügung (sonstige Verfahrenswege wie etwa Petitionen/Eingaben an das Europäische Parlament sind regelmäßig weniger effizient): Zum einen das Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 226 EG, zum anderen das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG.

Das ersigeannte Verfahren kann von der EU-Kommission gegen einen Mitgliedstaat wegen Nichtbeachtung der aus dem EG-Recht folgenden Verpflichtungen betrieben werden (zum Verfahrensablauf vgl. Scoppio, in: Brokelind [Hrsg.], a.a.O., S. 41 ff.). Die Grundidee besteht darin, den möglichen Umfang eines solchen Pflichtenverstößes schon im Rahmen eines zweistufigen Vorverfahrens zu eruieren und durch den Mitgliedstaat beseitigen zu lassen, so dass es letztlich einer Klageerhebung seitens der Kommission gegen diesen Mitgliedstaat vor dem EuGH (und als ultima ratio der Festsetzung eines Zwangsgeldes durch den Gerichtshof nach Art. 228 EG) nicht bedarf. Die Verfahrenseinleitung kann zwar auch von Einzelpersonen oder Unternehmen durch eine form- und fristlose „Beschwerde“ angestoßen werden, doch liegt die Entscheidung über die weiteren Schritte im Ermessen der Kommission. Gerade in jüngster Zeit erfolgt die Einleitung ganz überwiegend von Amts wegen, da die EU-Kommission zunehmend strenger darüber wacht, ob und wie die Mitgliedstaaten auf EuGH-Entscheidungen reagieren und ihre nationalen Gesetzgebungen anpassen. Während dies ursprünglich noch sehr einzeifallbezogen geschah (vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 26.10.1995, C-151/94, Kommission/Luxemburg, Slg. 1995, I-3685 im Anschluss an EuGH, Urt. v. 8.5.1990, C-175/88, Biehl, Slg. 1990, I-1779), verfolgt die Kommission inzwischen einen deutlich breiflächigeren Ansatz, indem nämlich im Anschluss an ein grundlegendes EuGH-Urteil gegen einen bestimmten Mitgliedstaat auch eine Art „screening“ der Parallelregelungen in anderen Mitgliedstaaten vorgenommen wird (aktuelles Beispiel ist die Problematik der Dividendenbesteuerung im Quellenstaat, die in einem Folgebeitrag noch näher dargestellt wird).

Wenn auch die Zahl der Vertragsverletzungsverfahren zunimmt, so ist doch der typische Weg zur Erreichung einer Entscheidung des EuGH über ein konkretes EG-Rechtsproblem immer noch das eingangs zweitgenannte Vorabentscheidungsersuchen, d.h. im vorliegenden Kontext die in Art. 234 Abs. 1 Buchst. a EG geregelte Bitte an den Gerichtshof um Auslegung des EG-Vertrages (nämlich hinsichtlich der Bedeutung, Reichweite und Grenzen der dort garantierten Grundfreiheiten) mit Blick auf die im betreffenden Ausgangsverfahren zur Diskussion

stehende Fakten- und insbesondere auch nationale Rechtslage. Wie aus Art. 234 Abs. 2 und 3 EG deutlich hervorgeht, darf ein solches Ersuchen ausschließlich von einem nationalen Gericht im Rahmen eines konkreten Rechtsstreits erfolgen, also nicht von nationalen Behörden und schon gar nicht von Einzelpersonen oder Unternehmen. Zugleich muss man sich der Tatsache bewusst sein, dass der EuGH insofern nicht als eigenständige Rechtsmittelinstanz tätig wird, sondern lediglich punktuell mittels eines besonderen Zwischenverfahrens in das eigentliche Hauptverfahren vor dem nationalen Gericht eingebunden wird: Aufgabe des Gerichtshofes ist es allein, dem nationalen Richter eine bessere Erkenntnis über die Auslegung der relevanten Gemeinschaftsrechtsnormen zu verschaffen und ihm so die zutreffende Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits zu ermöglichen.

Der EuGH ist normalerweise sehr bemüht, dieser Aufgabe gerecht zu werden, so dass der nationale Richter auf der Grundlage der Vorabentscheidung auch den Ausgangsfall abschließend entscheiden kann. Insbesondere wenn die Auslegung der EG-Grundfreiheiten durch den Gerichtshof zu Gunsten des Klägers des Ausgangsverfahren ausfällt, werden sich der EuGH-Entscheidung aber regelmäßig auch über den konkreten Einzelfall hinaus reichende Hinweise darauf entnehmen lassen, in welchem Umfang die fragliche nationale Rechtslage auch für andere Einzelfälle nicht mit den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts in Einklang steht und daher korrigiert werden muss. Von seiner „Breitenwirkung“ her kommt also ein zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausgegangenes Vorabentscheidungsverfahren faktisch einem zu Lasten des betroffenen Mitgliedstaates verlaufenen Vertragsverletzungsverfahrens vielfach gleich. Dies ist insbesondere auch deshalb beachtlich, weil sich die „Obsiegensquote“ der Steuerpflichtigen heute zwar nicht mehr wie noch vor einigen Jahren knapp unter der 100 %-Marke bewegt, aber dennoch – trotz der deutlich zurückhaltenderen Entscheidungspraxis des Gerichtshof ab ca. dem Jahr 2005 – im Schnitt immer noch deutlich mehr als die Hälfte der Vorabentscheidungsverfahren den Steuerpflichtigen ein positives Ergebnis bescheren.

Vergleicht man dies einmal mit den Statistiken von Verfassungsbeschwerden vor dem deutschen BVerfG (Erfolgsquote seit 1995 unter 3 %), sind dies traumhafte Ergebnisse für die Rechtsschutzbegehrenden, von der vergleichsweise erheblich kürzeren Verfahrensdauer einmal ganz zu schweigen: Abgesehen von dem Umstand, dass die Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens keine vorherige Rechtswegerschöpfung voraussetzt, sondern schon erstinstanzlich vom Finanzgericht eingeleitet werden kann (Art. 234 Abs. 2 EG), beträgt die Dauer eines Vorabentscheidungsverfahrens nämlich im Durchschnitt nur knapp 1,5 bis 2 Jahre (vgl. http://curia.europa.eu/de/instit/rapport/stat/07_cour_stat.pdf, Tz. 12). Beispielfhaft darstellen lässt sich der Unterschied zum Verfahren vor dem BVerfG etwa am Streit um § 2a Abs. 1 EStG: Während Verfassungsbeschwerden gegen mehrere BFH-Urteile aus dem Jahre 1990 vom BVerfG Anfang 1998 noch nicht einmal zur Entscheidung angenommen wurden (Nachweise bei OFD Berlin v. 25.6.1998, St. 414 – S 2118a – 1/87, FR 1998, 702), besiegelte der EuGH das europarechtliche Schicksal der Vorschrift in den Fällen „Ritter-

Coulais“ (Urt. v. 21.2.2006, a.a.O.) und „REWE Zentralfinanz“ (Urt. v. 29.3.2007, C-347/04, Slg. 2007, I-2647) jeweils nach rund 2 bis 2,5 Jahren.

3. Sonderkonstellationen bei der Durchsetzung des Grundfreiheitschutzes

Abschließend sei noch kurz auf einige mittelbare Folgen eingegangen, welche die Feststellung einer Grundfreiheitsbeeinträchtigung nach sich ziehen kann. Angesprochen hiermit ist das sog. „EG-Staatshaftungsrecht“, welches insbesondere Erstattungs- bzw. sogar auch Schadensersatzansprüche der betroffenen Steuerpflichtigen begründen kann. Hier stellen sich eine Reihe schwieriger Fragen, denn es kommt regelmäßig zu einer „Verzahnung“ des Gemeinschaftsrechts mit dem einschlägigen nationalen Verfahrens- bzw. Prozessrecht.

Im Hinblick auf etwaige EG-rechtlich begründete **Schadensersatzansprüche** (gerichtet z.B. auf Ersatz von außergerichtlichen Rechtsverfolgungskosten) ist zunächst einmal bereits zu konstatieren, dass Steuerpflichtige vor sehr hohen Hürden stehen: Zumindest nach der bisherigen EuGH-Rechtsprechung dürfte die maßgebliche Tatbestandsvoraussetzung des qualifizierten Gemeinschaftsrechtsverstoßes durch eine mitgliedstaatliche Maßnahme (allgemein dazu Urt. v. 19.11.1991, verb. Rs. C-6/90 u. C-9/90, Francovich u.a., Slg. 1991, 5357 betr. Richtlinienverstoß und v. 5.3.1996, verb. Rs. C-46/93 u. C-48/93, Brasserie du Pêcheur u.a., Slg. 1996, I-1029 betr. Grundfreiheitsverstoß) hinsichtlich einer Grundfreiheitsverletzung im steuerlichen Bereich allenfalls in Ausnahmefällen erfüllbar sein (siehe Urt. v. 12.12.2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg. 2006, I-11753 sowie unlangst Beschl. v. 28.4.2008, C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, HFR 2008, 985, Tz. 118 ff. m.w.N.). Darüber hinaus ist zu bedenken, dass ein solcher Schadensersatzanspruch – jedenfalls bislang noch (nach einem Beschluss der Justizministerkonferenz vom Juni 2008 steht möglicherweise eine Reform bevor) – verfahrensrrechtlich im Wege der Amtshaftungsklage vor den Zivilgerichten durchzusetzen wäre, welche davon überzeugt werden müssten, dass der Steuergesetzgeber in grob willkürlicher Weise die EG-vertraglichen Grundfreiheiten missachtet hat. Dies stellt naturgemäß kein leichtes Unterfangen dar.

Einfacher zu begründen sein dürfte demgegenüber zumindest in tatbestandlicher Hinsicht der EG-rechtliche Erstattungsanspruch, welcher nach der EuGH-Judikatur in allen Fällen besteht, in denen nationale Abgaben unter Verstoß gegen EG-rechtliche Vorgaben erhoben wurden (allgemein dazu EuGH, Urt. v. 9.11.1983, 199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595 Tz. 12 und v. 22.10.1998, verb. Rs. C-10/97 bis C-22/97, IN.CO.GE, Slg. 1998, I-6307 Tz. 24; nach einer Andeutung im Beschl. v. 28.4.2008, C-201/05, a.a.O., Tz. 114 m.w.N., kann dieser Erstattungsanspruch auch auf Ausgleich von Zinsnachteilen gerichtet sein). Allerdings ist dieser Anspruch – nicht anders als jener nach § 37 Abs. 2 AO – nur unter Beachtung der vorhandenen verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen zu realisieren, d.h. er stößt innerhalb der nationalen Rechtsordnung oftmals auf erhebliche Erschwernisse wie insbesondere allgemeine Anfechtungs- und Verjährungsfristen sowie besondere Änderungsbestimmungen hinsicht-

lich der Steuererhebung zu Grunde liegenden Verwaltungsakte (i.d.R. Steuerbescheide). Aufbauend auf der EuGH-Rechtsprechung (z.B. Urt. v. 16.3.2006, C-234/04, Kapferer, Slg. 2006, I-2585; Urt. v. 19.9.2006, verb. Rs. C-392/04 u. C-422/04, I-21 Germany u.a., Slg. 2006, I-8559; Urt. v. 12.2.2008, C-2/06, Kempter, Slg. 2008, I-411; vgl. zur Problematik auch Finke, IStR 2006, 212 sowie Jahndorf/Oellerich, DB 2008, 2559) geht der BFH bislang davon aus, dass das entsprechende Instrumentarium der AO gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden ist (vgl. insbesondere Urt. v. 23.11.2006, V R 67/05, IStR 2007, 179 – mit Verfassungsbeschw. hiergegen unter 2 BvR 1321/07 – und V R 51/05, IStR 2007, 183; jeweils zur USt).

Ob BFH und EuGH zum gleichen Ergebnis aber auch dann gelangen würden, wenn es um die Beurteilung spezieller gesetzgeberischer Maßnahmen geht, welche die Durchsetzung EG-rechtlich motivierter Erstattungsansprüche gezielt faktisch leeraufen lassen, darf bezweifelt werden: Das aus deutscher Sicht wohl „klassische“ Beispiel hierfür ist die Ende 2004 vorgenommene Änderung von § 175 AO durch Einfügung eines zweiten Satzes in dessen Abs. 2 (durch Art. 8 Nr. 6 des EU-RLÜmsG v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310), welcher die Möglichkeit verbaut, durch nachträgliche Vorlage einer Steuerbescheinigung die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer für Altfälle zu erreichen. Auch wenn die Gesetzgebungsmaterialien zum Hintergrund der unscheinbar formulierten Neuregelung kaum etwas preisgeben, bedarf es wenig Fantasie, um hierin eine Reaktion auf die kurz zuvor ergangene „Manninen“-Entscheidung (Urt. v. 7.9.2004, C-319/02, Slg. 2004, I-7477) des EuGH zum finnischen Recht sowie eine Vorsorgemaßnahme hinsichtlich des seinerzeit bereits beim Gerichtshof anhängigen Falles „Meilicke“ (vgl. FG Köln, Vorlagebeschl. v. 24.6.2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580 und EuGH, Urt. v. 6.3.2007, C-292/04, Slg. 2007, I-1835) zu erkennen. Es ist daher auch im deutschen Schrifttum sogleich eine heftige Diskussion darüber entstanden, ob diese inzwischen als „lex Manninen“ (Gosch, DStR 2004, 1988) bekannte Neuregelung mit den allgemeinen Grundsätzen des sog. **Äquivalenzgebots** sowie vor allem des sog. **Verteilungsvorbots** zu vereinbaren ist (stellvertretend etwa Ritzer/Stangl, DStR 2004, 2176; Balmes/Graessner, AO-StB 2005, 139; Hahn, IStR 2005, 145). Insofern wird es letztlich einer gerichtlichen Klärung der Frage bedürfen, inwieweit der deutsche Gesetzgeber bei dem Versuch, der Einwirkung der Grundfreiheiten auf das nationale Steuerrecht Grenzen zu setzen, seinerseits wiederum gemeinschaftsrechtlichen Begrenzungen unterliegt.

FAZIT

Die Freiheitsgarantien des EG-Vertrages sind innerhalb vergleichsweise kurzer Zeit fester Bestandteil der Steuerrechtspraxis geworden, und zwar insbesondere hinsichtlich der Abwehr steuerlicher Belastungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Zur Realisierung ihrer materiellen Grundfreiheitspositionen werden Steuerpflichtige aber auch weiterhin im Regelfall den Finanzgerichtsweg beschreiten müssen, der gerade

angesichts der „Vorlagefreundigkeit“ deutscher Gerichte auch einen Umweg über den EuGH mit sich führen kann. Vielfach wird hierin aber auch die einzige Möglichkeit liegen, hinsichtlich einer bestimmten Problematik Rechtssicherheit zu erreichen und die Verwahrung zur Beachtung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu bewegen.

Im Rahmen ihrer gerichtlichen Geltendmachung durch individuelle Steuerpflichtige auf vorgenanntem Wege, aber auch unmittelbar vor dem EuGH durch die EU-Kommission, haben die EG-Grundfreiheiten bereits eine Vielzahl nationaler Steuervorschriften erreicht. Dabei hat der Komplexitätsgrad der betroffenen Situationen deutlich zugenommen: Ständen etwa vor knapp einem Jahrzehnt bei der Dividendenbesteuerung noch die einheitliche Gewährung von Freibeträgen für in- und ausländische Erträge auf dem Prüfstand (vgl. EuGH, Urt. v. 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071), geht es heute um die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer beim inländischen Dividendenempfänger (siehe die o.g. Fälle Manninen und Melicke). Ebenso wurden im gleichen Zeitraum beispielsweise Probleme im Bereich des Ausgleichs oder Abzugs rein innerstaatlicher Verluste überholt durch neue Fragestellungen hinsichtlich der Hereinnahme „finaler“ echter Auslandsverluste von DBA-befreiten Betriebsstätten oder gar ausländischen Tochtergesellschaften (vgl. hierzu auch noch einen gesonderten Folgebeitrag).

Die EG-rechtlichen Grundfreiheiten bohren inzwischen also erheblich tiefer in die nationalen Steuersysteme hinein und treffen immer öfter deren Nerv. Die hierdurch bei den Mitgliedstaaten verursachten Schmerzen hat allerdings auch der EuGH zur Kenntnis genommen, denn es ist den Entscheidungen der letzten Jahre anzumerken, dass der Gerichtshof als langjähriger „Motor der Integration“ nunmehr auf einer deutlich niedrigeren Drehzahl läuft und den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Rechtfertigung grundfreiheitsbeeinträchtigender Maßnahmen mehr Spielraum zugesteht.

Die Rechtsposition der betroffenen Steuerpflichtigen verschlechtert sich hierdurch in mehrerer Hinsicht: Zum einen wird der materiell-rechtliche Grundfreiheitschutz erschwert, da die Durchschlagskraft der einzelnen Normen punktuell zurückgefahren wird und im Übrigen zumindest mit Unsicherheiten behaftet bleibt. Zum anderen kommt es zu einer zunehmenden Vermengung des materiellen EG-Rechts mit dem nationalen Verfahrensrecht, welches für die effektive Durchsetzung der Grundfreiheiten vielfach nur unzureichend ausgestaltet ist. Dennoch erweist sich aus der Sicht der Steuerpflichtigen der europarechtliche Grundfreiheitschutz im Regelfall immer noch als schneller und Erfolg versprechender als etwa der Grundrechtsschutz nach deutschem Verfassungsrecht.

Rechtsgrundlagen: EG-Vertrag

Literatur: *Balines/Graessner*, AO-StB 2005, 139 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002; *ders.*, DStR 2004, 6 ff.; *ders.*, in: Brokelind (Hrsg.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, Amsterdam 2007, S. 119 ff.; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, Lohmar/Köln 1997; *Finke*, IStR 2006, 212 ff.; *Gosch*, DStR 2004, 1988 ff.; *Hahn*, IStR 2005, 145 ff.; *ders.*, DStZ 2005, 433 ff., 469 ff., 507 ff.; *Jahndorf/Oellerich*, DB 2008, 2559 ff.; *Kesler/Sprenger*, DB 2009, Beilage Nr. 1; *Müller-Gattemann*, StBlb 2007/08, 151 ff.; *Ritzer/Stangl*, DStR 2004, 2176 ff.; *Schnitzer*, Die Grenzen der Einwirkungen der Grundfreiheiten des EG-Vertrags auf das Ertragssteuerrecht, Düsseldorf 2006; *Scoppio*, in: Brokelind (Hrsg.), a.a.O., S. 41 ff.

EG-rechtlicher Grundfreihheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die Quellenbesteuerung Nichtansässiger

Prof. Dr. Axel Cordewener*

Nachdem bereits das im Jahr 1995 ergangene Urteil des Europäischen Gerichtshofes im Fall „Schumacker“ erhebliche Verbesserungen für die Steuerbelastung gebietsfremder Arbeitnehmer mit sich gebracht hatte, sind in den letzten Jahren insbesondere die Regelungen über die Quellenbesteuerung nichtansässiger Dienstleister und Kapitalanleger in die Diskussion geraten. Verschiedene Entscheidungen des EuGH haben jüngst zu gesetzgeberischen Korrekturen im Bereich des § 50a EStG geführt, und auch im Bereich der Kapitalertragsbesteuerung von Dividendenzahlungen an beschränkt Steuerpflichtige werden sich möglicherweise Gesetzesänderungen zur Vermeidung EG-rechtswidriger Diskriminierungen nicht vermeiden lassen.

INHALTSÜBERSICHT

I. Einleitung

II. Abzugsteuer nach §§ 50, 50a EStG (speziell: Künstler und Sportler)

III. Kapitalertragsteuer auf „outbound“-Dividenden

- Relevante Entwicklungen auf europäischer Ebene (EuGH, EFTA-Gerichtshof und EU-Kommission)
- Aktuelle Entwicklungen in der deutschen Rechtspraxis

I. Einleitung

Die Erhebung von Quellensteuern auf die Inlandseinkünfte gebietsfremder Steuerpflichtiger bildet ein weites Feld, das nahezu an allen Ecken und Enden auch unter EG-rechtlichen Gesichtspunkten diskutiert wird (vgl. zur „Bauabzugsteuer“ nach §§ 48 ff. EStG zuletzt FG Berlin-Brandenburg, Beschluss v. 8.7.2008 - 13 V 9389/07 [→ WAAAC-87768] und anschließend BFH, Beschluss v. 29.10.2008 - I B 160/08 [→ VAAAD-03257]). Speziell im Bereich der

* Prof. Dr. Axel Cordewener, LL.M. ist Rechtsanwalt in Bonn und Brüssel, Of Counsel bei Flick Gocke Schaumburg sowie Professor an der Katholieke Universiteit Leuven/Beigien. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag des Verfassers auf der „Münchener Steuerfachtagung“ am 25.3.2009.

Die potentielle Breitenwirkung dieser EuGH-Entscheidungen wurde allerdings zunächst einmal durch zwei BMF-Schreiben erheblich beschnitten, welche die Aussagen des EuGH restriktiv interpretierten bzw. Zugeständnisse für Steuererleichterungen an der einen Stelle durch gegenläufige Belastungen an anderer Stelle wieder zu kompensieren suchten (BMF, Schreiben v. 3.11.2003 - IV A 5 - S 2411 - 26/03 [↪](#) FAAAB-15194] und v. 5.4.2007 - IV C 8 - S 2411/07/0002 [↪](#) VAAAC-42646]; s. dazu Cordewener, IStR 2004 S. 109 und Schauhoff/Cordewener/Schlatter, a. O. S. 52 ff., 59 ff., 183 ff.; vgl. außerdem OFD Rheinland v. 19.12.2008 - S 2003 - St 153 [↪](#) OAAAD-02338] zu FG Hamburg, Urteil v. 15.10.2008 - 2 K 216/07 [↪](#) HAAAD-03078], Revision anhängig unter Az. I R 104/08).

Noch enttäuschender ist jedoch die Tatsache, dass auch die drei Kläger Gerritse, Scorio und Centro Equestre letzten Endes vom Bundesfinanzhof mit einer „Watsch'n“ nach Hause geschickt wurden: Herrn Gerritse, der als niederländischer Schlagzeuger bei einer deutschen Konzertveranstaltung mitgespielt hatte, wurde das Recht auf Veranlagung abgesprochen und seine Klage vollständig abgewiesen (BFH, Urteil v. 10.1.2007 - I R 87/03 [↪](#) QAAAC-44434]; Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. 2 BvR 1178/07). Der FKP Scorio Konzertproduktionen GmbH, welche als Haftungsschuldnerin für Steuern auf Vergütungszahlungen an einen in den Niederlanden ansässigen Künstleragenten in Anspruch genommen worden war, wurde zwar zugestanden, dass sie bei Kenntnis der bei ihrem Vertragspartner angefallenen Kosten den Steuerabzug auf Nettobasis hätte vornehmen können. Doch erfuhr sie hiervon leider erst 14 Jahre nach Auszahlung der betreffenden Vergütungen (BFH, Urteil v. 24.4.2007 - I R 39/04 [↪](#) EAAAC-61542]). Die portugiesische Gesellschaft Centro Equestre schließlich, die mit mehreren Pferden u. a. in Deutschland eine Dressursport-Tournee durchgeführt hatte, brauchte sich für den Zugang zum „vereinfachten Erstattungsverfahren“ zwar nicht mehr darauf verweisen zu lassen, dass ihre relevanten Betriebsausgaben die Höhe der Inlandseinnahmen überstiegen. Da aber ihren Ausgaben der erforderliche unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit diesen Einnahmen fehlte, konnte sie letztlich dennoch keine Steuererstattung erlangen (BFH, Urteil v. 24.4.2007 - I R 95/03 [↪](#) BAAAC-49695]). Für die Kläger dieser drei EuGH-Verfahren ergab sich also eine deutliche Diskrepanz zwischen dem „Recht haben“ auf europäischer Ebene und dem „Recht bekommen“ vor den deutschen Gerichten.

Zumindest für die Zukunft kann nun aber auch im Bereich des Quellensteuerabzugs nach § 50a Abs. 1 und 2 EstG a. F. Entwarnung gegeben werden, nachdem der deutsche Gesetzgeber sich jüngst dem Druck der Europäischen Kommission gebeugt hat (zum Vertragsverletzungsverfahren s. Pressemeldungen IP/07/413 v. 26.3.2007 und IP/08/144 v. 31.1.2008): Wie bereits Jahre zuvor für den Bereich des Lohnsteuerabzugs von Arbeitnehmern eingeführt (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EstG a. F.), können nach der Gesetzeskorrektur durch Art. 1 Nrn. 35, 36 des JStG 2009 (v. 19.12.2008, BGBl 2008 I S. 2794; zu Einzelheiten Hartmann, DB 2009 S. 197 und Lüdicke, IStR 2009 S. 206 sowie auch OFD Karlsruhe v. 14.1.2009 - S 2303/48 -

Arbeitnehmerbesteuerung hat der EuGH mit seinem Urteil in der Rechtssache „Schumacker“ (Urteil v. 14.2.1995 - C-279/93 [↪](#) BAAAA-96908]) bereits deutliche Spuren in den deutschen Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht hinterlassen. Er hat hier auf der Grundlage von Art. 39 EG die vormalige Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs zugunsten einer Antragsveranlagung aufgebrochen (zu §§ 1 Abs. 3, 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EstG a. F. vgl. Schauhoff/Cordewener/Schlatter, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler in der EU, München 2008, S. 23 ff., 39 ff.). In den letzten Jahren sind zwei weitere Themenbereiche zunehmend in die gemeinschaftsrechtliche Diskussion geraten: Zum einen die Bestimmungen zur Abzugsbesteuerung von auslandsansässigen Künstlern und Sportlern, zum anderen die Regelungen über die Kapitalertragsteuer auf in das Ausland abfließende Dividenden, und zwar speziell bei Ausschüttungen an Rechtspersonen (zu weiteren Grundproblemen der beschränkten Steuerpflicht vgl. im Übrigen Lüdicke, Beihefter zu DStR 17/2008 S. 25).

II. Abzugsteuer nach §§ 50, 50a EstG (speziell: Künstler und Sportler)

Bei Steuerländern mit den in § 50a Abs. 1 bzw. Abs. 4 EstG genannten Einkunftsarten erfolgt die Steuererhebung im Abzugswege an der Quelle, und zwar nach bisheriger Rechtslage auf Bruttobasis und mit sog. „Abgeltungswirkung“ (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EstG a. F.). Schon von der Grundsystematik her ist hier ein deutlicher Unterschied angelegt im Vergleich zur Besteuerung von gebietsansässigen natürlichen Personen, die ohne entsprechendes Steuerabzug mit ihren Nettoeinkünften veranlagt werden. Die hieraus vielfach drohende Höherbesteuerung der Gebietsfremden hat der Gesetzgeber im Grundsatz auch bereits zur Kenntnis genommen und zumindest für die unter § 50a Abs. 4 Nrn. 1 und 2 EstG a. F. fallenden Tätigkeiten durch das JStG 1997 mit dem „vereinfachten Erstattungsverfahren“ ein Ventil geschaffen, um zumindest ein wenig Druck aus dem Kessel zu lassen (dazu Schauhoff/Cordewener/Schlatter, a. O. S. 25, 40). Dieses pauschale Verfahren reichte jedoch zur Herstellung von Einzelfallgerechtigkeit bei Weitem nicht aus, und es waren in der Folgezeit gerade die Berufsgruppen der auslandsansässigen Künstler und Sportler, welche in einer zunehmenden Anzahl von Streitfällen darauf drängten, die deutsche Rechtslage aus der Perspektive der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49, 50 EG) kritisch zu beleuchten.

Rein EG-rechtlich betrachtet handelt es sich hierbei auch um eine „Erfolgsstory“ für die betroffenen Steuerpflichtigen, denn bei allen drei einschlägigen Rechtssachen „Gerritse“ (Urteil v. 12.6.2003 - C-234/01 [↪](#) XAAAB-72663]), „Scorio“ (Urteil v. 3.10.2006 - C-290/04 [↪](#) MAAAC-18790]) und „Centro Equestre“ (Urteil v. 15.2.2007 - C-345/04 [↪](#) EAAAC-46635]) konnte nach dem Ausgang des Vorabentscheidungsverfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof die Feststellung getroffen werden, dass die von den Klägern angegriffene deutsche Rechtslage im Bereich der §§ 50, 50a EstG zumindest teilweise gegen Gemeinschaftsrecht verstößt.

Ausländischen Anteilseignerkörperschaften hingegen ist der Weg zur Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG versperrt, da § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG dem Kapitalertragsteuerabzug abgeltende Wirkung beimeist (vgl. BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750a - 7/03 [↗](#) XAAAA-81819 | Tz. 11). Anders als inländische Anteilseigner haben sie zwar die Möglichkeit, die innerstaatliche Kapitalertragsteuerbelastung unter Berufung auf ein DBA (durch partielle Freistellung im Abzugs- oder Erstattungsverfahren, § 50d EStG) zu senken, doch bleibt es dann aufgrund der Abgeltungswirkung noch stets bei einer Endbelastung, die über jene der inländischen Anteilseigner hinausgeht. Hieran hat sich für den Normalfall auch durch die Ausdehnung des § 8b Abs. 5 KStG auf reine Inlandsfälle ab 2004 keine wesentliche Änderung ergeben, da die über diese Kostenfiktion erzeugte Belastung der inländischen Anteilseigner mit 1,32 % (5 % Bemessungsgrundlage x 25 % Tarif = 1,25 % KSt; zzgl. 5,5 % Solz darauf) bzw. ab 2008 mit 0,79 % (5 % Bemessungsgrundlage x 15 % Tarif = 0,75 % KSt; zzgl. 5,5 % Solz) weiterhin deutlich unter der Endbelastung der ausländischen Dividendenempfänger liegt (vgl. zur GewSt in diesem Kontext Baumgärtel/Lange, Ubg 2008 S. 525, 527 f.). Daran ändert auch die ab 2009 durch § 44a Abs. 9 EStG (i. d. F. des UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. 2007 I S. 1912) vorgesehene Möglichkeit einer nachträglichen Minderung der nationalen Kapitalertragsteuerlast um $\frac{2}{5}$ (d. h. von 25 % auf 15 %) für ausländische Körperschaften nichts.

1. Relevante Entwicklungen auf europäischer Ebene (EuGH, EFTA-Gerichtshof und EU-Kommission)

Auf europäischer Ebene wurde die Problematik der Ausländerbeteiligung im Bereich der Quellenbesteuerung von Dividenden erstmals 2004 ansatzweise beleuchtet, und zwar durch den EFTA-Gerichtshof in seinem Gutachten zum Fall „Fokus Bank“ (Entscheidung v. 23.11.2004 - E-1/04, IStR 2005 S. 55 mit Anm. Eicker/Breuer). Das in dieser Entscheidung liegende Gefahrenpotential für die nationalen Rechtssysteme wurde von den EU-Mitgliedstaaten möglicherweise nicht in vollem Umfang erkannt, da die europarechtliche Analyse durch diesen Gerichtshof auf der Basis der Kapitalverkehrsfreiheit des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) erging und das norwegische Teilanrechnungssystem zum Gegenstand hatte. Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass zum einen die fragliche Grundfreiheitsnorm in Art. 40 des EWR-Abkommens nahezu inhaltsidentisch mit Art. 56 Abs. 1 EG ist (s. zur Parallelität der Grundfreiheitsnormen in EWR-Abkommen und EG-Vertrag Cordewener, FR 2005 S. 236) und dass zum anderen die betreffenden norwegischen Regelungen bei reinen Inlandsdividenden im faktischen Ergebnis eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch Dividendenfreistellung auf Anteilseignerebene bewirken, also in ihrer Funktion letztlich § 8b Abs. 1 KStG gleichkommen (s. Cordewener, FR 2005 S. 345, 356 ff.).

St 111/St 142 [↗](#) HAAAD-03091.) nun auch die unter diese Abzugsnormen fallenden selbständigen Steuerpflichtigen über eine Veranlagungsoption der Abgeltungswirkung entkommen und überdies auch bereits eine Verminderung des Abzugsbetrags durch frühzeitige Berücksichtigung von Abzugsposten erreichen.

Zwar steht auch nach diesen gesetzlichen Änderungen die Grundsatzfrage nach der EG-Rechtskonformität des einseitigen Steuerabzugs allein auf grenzüberschreitend erzielte Einkünfte nach wie vor im Raum. Insofern dürfte aber die – auch von der Finanzverwaltung (z. B. OFD Münster, Verfügung v. 9.10.2007 - S 2293 - 2 - St 45 - 33, IStR 2007 S. 792; OFD Karlsruhe, Verfügung v. 15.10.2007 - S 2411/24 - St 142 [↗](#) XAAAC-62405 I) und dem Bundesfinanzhof (BFH, Beschluss v. 29.11.2007 - I B 181/07 [↗](#) OAAAC-66238 I) und dem auch Beschluss v. 7.11.2007 - I R 19/04 [↗](#) PAAAC-68144 I) geteilte – Auffassung des Gesetzgebers, dass insofern dem nationalen Interesse am effektiven Steuervollzug der Vorrang einzuräumen sei, durch die jüngst ergangene EuGH-Entscheidung im Fall „Truck Center“ (Urteil v. 22.12.2008 - C-282/07 [↗](#) BAAAD-02902 I) Rückendeckung bekommen haben.

III. Kapitalertragsteuer auf „outbound“-Dividenden

Als noch etwas komplexer erweist sich die Situation bei der Besteuerung von Dividenden, welche von deutschen Kapitalgesellschaften unmittelbar (d. h. ohne „zischengeschaltete“ inländische Betriebsstätte) an auslandsansässige Anteilseigner gezahlt werden. Gemeinschaftsrechtlicher Prüfungsmaßstab ist hier neben der nicht völlig zu vernachlässigenden Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) in erster Linie die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 EG), und die Problematik hat sich insbesondere zugespitzt im Rahmen der ab 2001 geltenden Rechtslage.

Kritisch ist hier vor allem die Behandlung von Portfolio-Dividenden, die ausländische Körperschaften aus „Streubesitz“-Anteilen im Inland beziehen, ohne von der vollständigen Quellensteuerbefreiung nach Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie profitieren zu können (typischerweise deshalb, weil der Beteiligungsumfang an der Inlandsgesellschaft unterhalb des für die Quellensteuerbefreiung zu erreichenden Mindestwertes liegt). Nach der ursprünglichen Fassung von Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie lag diese Mindestschwelle bei 25 %, bevor sie stufenweise abgesenkt wurde, und zwar ab 1.1.2005 auf 20 %, ab 1.1.2007 auf 15 % und ab 1.1.2009 auf 10 %; vgl. auch § 43b Abs. 2 EStG): Hier greift für inländische Anteilseignerkörperschaften die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG ein, so dass die – nach § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG „ungeachtet“ dessen zu erhebende – Kapitalertragsteuer von bislang 20 % (ab 2009: 25 %) nebst Solidaritätszuschlag in vollem Umfang zu erstatten ist bzw. auf sonstige Steuerschulden angerechnet werden kann.

Noch weiter gehend führte der EuGH zudem zur Berücksichtigungsmöglichkeit von DBA in diesem Kontext aus, dass jedenfalls bei der im Urteilsfall klagenden niederländischen Muttergesellschaft das konkrete DBA nicht geeignet sei, die in Frankreich eingetretene Grundfreiheitsbeeinträchtigung zu „neutralisieren“: Zwar sehe dieses Abkommen eine Anrechnung der französischen Quellensteuer in den Niederlanden vor, doch nur bis zur Höhe der dort auf die betreffenden Dividendeneinkünfte anfallenden Körperschaftsteuer („ordinary credit“). Da die fraglichen Dividenden jedoch in den Niederlanden nach innerstaatlichem Recht im Wege eines internationalen Schachtelprivilegs freigestellt seien, entfalle jegliche Anrechnungsmöglichkeit (EuGH C-170/05, Tz. 46 ff.).

Das vorerst letzte hier relevante Urteil des EuGH zur Dividendenbesteuerung durch den Quellenstaat erging im Fall „Amurta“ (Urteil v. 8.11.2007 - C-379/05 [→ JAAAC-78161]) zum niederländischen Recht. Dieses unterwarf gleichfalls lediglich Ausschüttungen an gebietsfremde Anteilseigner einem abgeltenden Quellensteuerabzug, während bei Dividenden an inländische Anteilseignerkörperschaften nicht nur dieser Abzug entfiel, sondern auch im Rahmen der Jahresveranlagung ein umfassendes Schachtelprivileg zur Anwendung kam. Auch die mit diesem System verbundene Benachteiligung der ausländischen Dividendenempfänger stufte der Gerichtshof als eine Verletzung von Art. 56 Abs. 1 EG ein, deren Beseitigung – durch Gewährung einer Entlastung, welche jener für Steuerinländer gleichwertig ist – dem Quellenstaat Niederlande obliege (EuGH C-379/05, Tz. 27 ff., 36 ff.).

Mit Blick auf die Frage, ob diese Beeinträchtigung durch eine Steueranrechnung im Ansässigkeitsstaat der klagenden portugiesischen Gesellschaft „neutralisiert“ werden könne, fügte der EuGH allerdings noch einen reichlich verwirrenden Zusatz hinzu: Einerseits akzeptierte er nämlich prinzipiell die jeweils im Einzelfall zu überprüfende Möglichkeit, dass der Quellenstaat die Beachtung seiner gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen auch mittels eines DBA mit einem anderen Mitgliedstaat sicherstellen könne. Andererseits schloss es der Gerichtshof aber aus, dass der Quellenstaat sich auf eine einseitig vom Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen gewährte Steueranrechnung berufen könne, und zwar selbst dann, wenn es sich um eine „volle Steuergutschrift“ handle (EuGH C-379/05, Tz. 79 ff.).

Nimmt man diese Ausführungen wörtlich, so drängt sich die Frage auf, warum der EuGH in deutlicher Abkehr von der Vorgehensweise des EFTA-Gerichtshofes überhaupt erst das Blickfeld der Grundfreiheitsprüfung um den Aspekt erweitert hat, ob auf der Basis eines zwischen dem Quellen- und dem Ansässigkeitsstaat eines Dividendenbeziehers geschlossenen DBA eine Steueranrechnung erfolgen kann. Denn aus einer Gesamtbetrachtung der Formulierungen des EuGH in den vorgenannten Urteilen „Denkavit“ und „Amurta“ wird man wohl schließen müssen, dass einzig und allein eine per DBA vereinbarte Vollanrechnung („full credit“) im Ansässigkeitsstaat dem Grunde nach zur „Neutralisierung“ der an sich vom

Zuzugeben ist jedoch, dass der EFTA-Gerichtshof zu einigen Fragen nur sehr oberflächlich Stellung bezog, und zwar insbesondere zur Relevanz etwaiger Entlastungsmaßnahmen im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Dividendenempfängers (dazu Kofler, ÖStZ 2005 S. 169).

Im Anschluss hieran wurde auch der EuGH mit ersten Fällen aus diesem Problembereich konfrontiert, und er arbeitete zunächst im Fall „ACT Group Litigation“ anhand der etwas besonders gelagerten britischen Rechtslage (dort unterlagen Dividenden an ausländische Anteilseigner prinzipiell keiner Besteuerung, soweit nicht das Vereinigte Königreich nach einem DBA verpflichtet war, dem Anteilseigner eine Steuergutschrift für die von der ausschüttenden inländischen Gesellschaft gezahlte „advance corporation tax“ zu gewähren) einige allgemeine Grundsätze heraus: Danach sei zwar – wie auch in Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehen – prinzipiell der Ansässigkeitsstaat für die Entlastung eines Anteilseigners von der wirtschaftlichen Doppelbelastung zuständig (EuGH, Urteil v. 12.12.2006 - C-374/04 [→ LAAAC-34584] Tz. 57 ff.). Allerdings befanden sich inlands- und auslandsansässige Anteilseigner aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates der ausschüttenden Gesellschaft in einer vergleichbaren Lage, wenn dieser Staat nicht allein die Dividenden erträge der inländischen Anteilseigner der Besteuerung unterwerfe, sondern als Quellenstaat auch jene der ausländischen Anteilseigner (EuGH C-374/04, Tz. 68). Da es in einer solchen Situation bereits die Ausübung der Steuerhoheit dieses Quellenstaates über die Dividende sei, welche die wirtschaftliche Doppelbelastung auf Gesellschafts- und Anteilseignerebene auslöse, treffe ihn die Verpflichtung, eine Entlastungsmöglichkeit zu schaffen, die jener für gebietsansässige Anteilseigner gleichwertig sei. Die Erfüllung dieser Verpflichtung müsse im jeweiligen Einzelfall überprüft werden, wobei – entgegen der in „Fokus Bank“ vom EFTA-Gerichtshof vertretenen Auffassung (vgl. Generalanwalt Cœlhoed, Schlussanträge v. 23.2.2006, Tz. 70 ff. mit Fußnote 83) – auch der Inhalt eines etwaigen DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zu berücksichtigen sei (EuGH C-374/04, Tz. 70 ff.).

Auf diesen Grundsätzen aufbauend befasste sich der EuGH im Fall „Denkavit“ (Urteil v. 14.12.2006 - C-170/05 [→ KAAAC-53722]) mit dem französischen Recht, welches lediglich für ausländische Anteilseigner eine – ggf. noch per DBA zu mindernde – abgeltende Quellensteuer von 25 % vorsah, während bei inländischen Mutterkapitalgesellschaften ein nationales Schachtelprivileg gewährt und im Rahmen der Veranlagung ein Dividendenanteil von 95 % von der Besteuerung ausgenommen wurde. Hierzu entschied der Gerichtshof erneut, dass ausländische Anteilseigner mit ihren im Quellenstaat erzielten Dividendeneinkünften jedenfalls dann mit dort ansässigen Dividendenempfängern vergleichbar seien, wenn dieser Staat jene Einkünfte der Besteuerung unterwerfe. Es sei dann aber nur konsequent und auch erforderlich, dass der Quellenstaat (hier Frankreich) einen für inländische Muttergesellschaften vorgesehenen Entlastungsmechanismus auch auf ausländische Muttergesellschaften ausdehne (EuGH C-170/05, Tz. 34 ff.).

Quellenstaat verursachten Diskriminierung geeignet ist, wobei diese Vollanrechnung zudem aber auch noch nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates überhaupt der Höhe nach – d. h. mit Erstattung eines ggf. entstehenden Anrechnungsüberhangs an den Steuerpflichtigen – möglich sein muss. Hieran wird es jedoch regelmäßig in der Praxis bei Sachverhalten zwischen EU-Staaten fehlen, so dass sich der vom EuGH eröffnete Weg zur DBA-Berücksichtigung letztlich nicht als Rettungsanker für Regelungen des Quellenstaates, sondern vielmehr als Sackgasse erweist.

Vor diesem Hintergrund ist zu konstatieren, dass sich derzeit für die Thematik der Dividendenbesteuerung im Quellenstaat ein Flächenbrand innerhalb der EU zu entwickeln droht, der zum einen durch weitere Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte angeheizt wird (vgl. zum finnischen Recht – kein Steuerabzug und keine sachliche Steuerpflicht bei reinen Inlandsdividenden – jüngst auch Generalanwalt Mazák, Schlussanträge v. 18.12.2008 - C-303/07, „Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy“ mit Anm. Thömmes, IWB Aktuell 2009 S. 51) und zum anderen dadurch, dass auch die EU-Kommission zunehmend Druck auf die Mitgliedstaaten ausübt. Sie hat Vertragsverletzungsverfahren gegen die Niederlande und Italien (Rechtsachen C-521/07, Kommission/Niederlande, und C-540/07, Kommission/Italien) sowie gegen Portugal und Spanien (vgl. Pressemitteilung IP/08/1817 v. 27.11.2008) bereits im Klageweg vor den EuGH gebracht, und während derzeit noch zahlreiche Verfahren auf unterschiedlichen Entwicklungsebenen gegen weitere Mitgliedstaaten laufen (zu Einzelheiten vgl. Pressemitteilungen IP/06/1060 v. 25.7.2006; IP/07/616 v. 7.3.2007; IP/07/1152 v. 23.7.2007; IP/08/143 v. 31.1.2008; IP/08/712 v. 6.5.2008; IP/08/1022 v. 26.6.2008), hat es jüngst auch Deutschland „erwischt“ (vgl. Pressemitteilung IP/09/435 v. 19.3.2009).

2. Aktuelle Entwicklungen in der deutschen Rechtspraxis

Richtet man vor diesem Hintergrund den Fokus der EG-rechtlichen Analyse nun nochmals auf das eingangs bereits erläuterte deutsche Regelungssystem, so fällt vordergründig auf, dass der Steuerabzug als solcher – anders als bei den oben genannten Fällen des § 50a EStG (s. oben II) – bei inlands- wie auslandsansässigen Anteilseignern grundsätzlich in gleicher Weise erfolgt (und mitunter bei Letzteren sogar in geringerer Höhe, wenn eine Quellensteuerreduktion per DBA eingreift). Bei näherer Betrachtung ergibt sich jedoch, dass die Endbelastung der Steuerausländer unter dem Strich höher ist, weil der Steuerabzug bei ihnen abgeltend wirkt, während er bei Steuerinländern lediglich Vorauszahlungscharakter besitzt und im Rahmen der Jahresveranlagung angerechnet bzw. erstattet wird. Letztlich entfaltet das deutsche System also an versteckter Stelle „Diskriminierungswirkungen“. Diese kamen in jüngerer Zeit auch bereits vor dem BFH zumindest implizit zur Sprache mit Blick auf die unter dem KSt-Anrechnungsverfahren noch bis Ende Juni 1996 fortbestehende Möglichkeit, bei Ausschüttungen an EU-Muttergesellschaften eine 5 %ige Quellensteuer zu erheben (s. Art. 5 Abs. 3 a. F. der Mutter-Tochter-Richtlinie).

So ist zum einen im Rahmen der Anfechtung eines Haftungsbescheides wegen unterlassener Einbehaltung von Kapitalertragsteuer von Klägerseite vorgetragen worden, die Anordnung dieses Steuerabzugs sei EG-rechtswidrig. Der BFH versagte dem betroffenen Haftungsschuldner zwar bereits dem Grunde nach die Möglichkeit, sich auf einen solchen EG-Rechtsverstoß hinsichtlich der Hauptschuld zu berufen, deutete aber zugleich an, dass die Definitivbelastung der ausländischen Muttergesellschaft aus Sicht der Grundfreiheiten „zweifelhaft“ erscheine (BFH, Urteil v. 20.12.2006 - I R 13/06 → RAAAC-45796.). Zum anderen wurde im Kontext der „CIT-UFA“-Rechtsprechung des EuGH (Urteil v. 23.2.2006 - C-253/03 → DAAAB-83178.) bezüglich der Abwehr einer diskriminierenden Höherbesteuerung von Inlandsbetriebsstätten gegenüber Inlandstochtergesellschaften noch unter dem Anrechnungsverfahren die Frage diskutiert, ob bei Letzteren auch die oben genannte 5 %ige Quellensteuer im Rahmen des Belastungsvergleichs zu berücksichtigen sei. Nach anfänglichem Zögern (BFH, Urteil v. 9.8.2006 - I R 31/01 → NAAAC-19497.); dazu auch BMF, Schreiben v. 17.10.2007 - IV B 7 - S 2800/07/0001 → NAAAC-61578.) entschied der BFH schließlich, dass jedenfalls bei fehlender Anrechnungsmöglichkeit im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine derartige abgeltende Quellensteuer primärrechtswidrig sei und daher auch in vorstehende Vergleichsberechnung nicht einbezogen werden könne (BFH, Beschluss v. 5.3.2008 - I B 171/07 → FAAAC-77617.; vgl. außerdem Niedersächsisches FG, Urteil v. 17.1.2008 - 10 K 391/02, rkr. → YAAAC-76536 J.).

Zwischen den Zeilen lässt sich diesen BFH-Entscheidungen bereits deutlich entnehmen, worin auch in dem seit 2001 in Deutschland geltenden Besteuerungssystem das Hauptproblem liegt, nämlich in der Anordnung der Abgeltungswirkung für den Dividendenbezug durch Auslandsanteileseigner. Nicht ohne guten Grund zielte daher auch ein während des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2009 immer wieder aufgekommener Vorschlag darauf, die potentiell EG-rechtswidrige Diskriminierung bei Portfolio-Beteiligungen durch Änderung von § 8b Abs. 4 KStG und Ausdehnung der Abgeltungswirkung auch auf reine Inlandsdividenden zu beseitigen (s. Patzner/Frank, IStR 2008 S. 433). Gerade diese Regelungstechnik der Verbindung des Quellensteuerabzugs mit einer Art automatischer Tilgungsfiktion führt aber für die betroffenen auslandsansässigen Dividendenempfänger zu einer äußerst komplizierten Ausgangslage hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Durchsetzung etwaiger Erstattungsansprüche. Denn wie soll der Steuerausländer eine EG-rechtswidrig erhobene Quellensteuer zurückverlangen, wenn das Kernproblem gerade in der Abgeltungswirkung liegt und es national gar keinen Verfahrensweg gibt, um diese zu durchbrechen?

Wie weit auch hier EG-rechtliches „Recht haben“ und innerstaatliches „Recht bekommen“ auseinander liegen, zeigt bereits die Vielzahl der in der Literatur vorzufindenden Meinungen über das zu wählende verfahrensrechtliche Einfallstor: Zum einen wird vertreten, es sei analog § 50a Abs. 1 EStG ein Erstattungsantrag an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu

richten (dafür Eckert, IStR 2003 S. 406, 410). Zum anderen wird dafür plädiert, wie bei Steuerinländern ein Veranlagungsverfahren durchzuführen (hierfür Englisch, Dividendenbesteuerung S. 75, 525). Schließlich findet sich aber auch die Auffassung, es seien jeweils individuelle Erstattungsanträge an jene Betriebsstättenfinanzämter zu richten, an welche die ausschüttende Inlandsgesellschaft die Kapitalertragsteuer abgeführt hat (s. Wassermeyer, IStR 2004 S. 709, 710, der sich gleichfalls auf § 50d Abs. 1 EStG analog, ggf. i.V. mit Art. 19 Abs. 4 GG stützt; Clemens/Rehfeld, INF 2004 S. 505, 509 f.; ähnlich Reuter/Klein, IStR 2003 S. 634, 635 sowie Schmitzer, FR 2003 S. 745, 754 f.). Für Steuerinländer mit mehreren bzw. sogar einer Vielzahl von Inlandsbeteiligten kann dies einen erheblichen Unterschied machen, denn während die beiden erstgenannten Varianten jeweils zu einer Verfahrenskonzentration bei einer einzigen inländischen Behörde führen, steht dem Betroffenen bei der dritten Variante mitunter eine Schnitzeljagd durch die gesamte Bundesrepublik bevor.

Und in der Tat kann diese unklare Verfahrenslage für die Betroffenen äußerst frustrierend sein, wie das Beispiel einer Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom Juni 2007 zeigt: Die Klägerin hatte zunächst beim BZSt (damals noch Bundesamt für Finanzen – BfF) die Erstattung der gesamten Kapitalertragsteuer auf Dividenden des Jahres 2002 beantragt, dort aber nur eine Reduzierung auf den im DBA vorgesehenen Höchstsatz durchsetzen können. Hinsichtlich des Restbetrags wurde die Anteilseignerin im Einspruchsverfahren an das Betriebsstättenfinanzamt verwiesen, bei welchem sie einen entsprechenden Antrag einreichte, der aber abgelehnt wurde. Im Rahmen der hiergegen gerichteten Klage trug die Klägerin sodann vor, die deutschen Regelungen über die Besteuerung von Dividenden verstießen gegen Art. 56 Abs. 1 EG. Das Finanzgericht wiederum stellte sich auf den Standpunkt, dass der Kapitalertragsteuerabzug als solcher rechtmäßig erfolgt sei, da wegen § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG die sachliche Befreiungsnorm des § 8b Abs. 1 KStG unberücksichtigt zu bleiben habe. So weit man allerdings das gemeinschaftsrechtliche Problem bei der Abgeltungswirkung verorte, könne das Gericht hierüber nicht entscheiden, da ein hierauf gestützter Erstattungsanspruch beim Bundeszentralamt geltend zu machen sei (FG Baden-Württemberg, Urteil v. 18.6.2007 - 6 K 31/06 [↗](#) WAAAC-74412]; Revision anhängig unter Az. I R 53/07).

Im Schrifttum ist dieses Ergebnis sehr treffend als „Steuer-Pingpong“ bezeichnet und darauf hingewiesen worden, die Finanzverwaltung tendiere möglicherweise wieder in die Gegenrichtung, d. h. zur Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamtes (Lüdicke/Wunderlich, IStR 2008 S. 411 f.). Dies dürfte wohl bei allen auslandsansässigen Gesellschaftern mit mehr als einer Inlandsbeteiligung zu beträchtlichem Aufwand und ggf. sogar zu einem Abschreckungseffekt führen. Daher ist zu hoffen, dass der Knoten in die andere Richtung durchschlagen wird. Ein ausgeprägtes Gerechtigkeitsempfinden würde nun dafür sprechen, wie bei Inländern eine Veranlagung (ggf. mit Verzinsung des Erstattungsbetrags nach § 233a AO) durchzuführen,

wie dies auch vom FG Berlin im „Gerritse“-Fall zu § 50a EStG vertreten wurde (Urteil v. 25.8.2003 - 9 K 9312/99 [↗](#) OAAAB-05847]). Allerdings müsste auch in diesem Fall für jeden Steuerinländer individuell das nach §§ 17 ff. AO örtlich zuständige Finanzamt ermittelt werden, so dass die praktikabelste Lösung wohl darin bestehen würde, die Verantwortlichkeit für die Bearbeitung derartiger Erstattungsanträge insgesamt beim BZSt zu konzentrieren. Mit dieser Behörde werden auch die Steuerinländer vielfach bereits im Zusammenhang mit der DBA-Entlastung Kontakt gehabt haben, so dass sich sowohl hinsichtlich des Rechtsschutzgesuches als auch der effektiven Rechtsschutzgewährung für alle Beteiligten der Aufwand in einem einigermaßen überschaubaren Rahmen halten würde. Da auch § 44a Abs. 9 EStG n. F. für die ab 2009 vorgesehene Erstattungsmöglichkeit von $\frac{2}{3}$ s der Kapitalertragsteuer an Auslandskörperschaften (vgl. oben III vor 1.) die Zuständigkeit des BZSt vorschreibt, ließe sich dort eine umfassende Verfahrensünderung erreichen.

FAZIT

Auch knapp anderthalb Jahrzehnte nach der bahnbrechenden „Schumacker“-Entscheidung des EuGH stehen die Einwirkungen der EG-Grundfreiheiten auf die nationalen Regelungen der Besteuerung gebietsfremder Personen im Allgemeinen und der Quellensteuererhebung im Besonderen noch ganz am Anfang. Waren es seinerzeit grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer, die auf der Grundlage der Freizügigkeit der Arbeitnehmer (heute Art. 39 EG) erste Risse im System der Bruttoabgeltungsbesteuerung verursachten, sind es heute selbständige Personen und Kapitalanleger, die mit Hilfe der Freiheiten des Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs (Art. 49, 56 Abs. 1 EG) sowie ggf. auch der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) erheblichen Druck auf die mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen ausüben. Im Rahmen der speziell grenzüberschreitende Dienstleistungen erfassenden Regelungen des § 50a EStG wurden unlängst bereits durch das IStG 2009 einige punktuelle Korrekturen vorgenommen, um die Steuerbelastung gebietsfremder Personen an jene von Gebietsansässigen anzunähern. Umstritten ist insofern auch weiterhin die Grundentscheidung, nur die grenzüberschreitende, nicht aber die rein innerstaatliche Einkünfteerzielung dem Quellensteuerabzug zu unterwerfen. Doch scheinen einige Andeutungen in der EuGH-Judikatur die bisherige deutsche Gesetzeslage zu stützen.

Etwas anders gelagert ist die Situation bei der Erfassung von Steuerbesitzdividenden vor allem an auslandsansässige Körperschaften, wo nicht der Kapitalertragsteuerabzug als solcher, wohl aber die mit der Abgeltungswirkung für den Investor drohende Höherbelastung gegenüber Inlandsanteilsgebern problematisch ist. Allerdings wird die EG-rechtliche Beurteilung dadurch erschwert, dass der EuGH zur Feststellung eines etwaigen Gemeinschaftsrechtsverstosses immer stärker eine „Zweiländerbetrachtung“ anlegt, welche den Prüfungsfokus auf die Behandlung ein und desselben grenzüberschreitenden Sachverhalts durch beide daran beteiligten Mitgliedstaaten erweitert. Diese Vorgehens-

weise ist schon als solche problematisch, da letztlich dann die etwaige diskriminierende Wirkung eines bestimmten nationalen Rechtssystems nur noch im Einzelfall und in Abhängigkeit von der Rechtslage des jeweils anderen Staates festgestellt werden kann. So kann etwa ein Quellensteuerregime in Mitgliedstaat A im bilateralen Verhältnis zu Mitgliedstaat B und dort ansässigen Anteilseignern diskriminierend wirken, im bilateralen Verhältnis zu Mitgliedstaat C und dort ansässigen Anteilseignern jedoch möglicherweise nicht. Der betroffene Steuerpflichtige wird in derartigen Fällen mit erheblichen Rechtsunsicherheiten konfrontiert, die sich vor allem auch nachteilig auf seine Möglichkeiten der innerstaatlichen Anspruchsdurchsetzung auswirken. So wird er sich ggf. zunächst einmal die Frage stellen müssen, gegen welchen der beiden beteiligten Mitgliedstaaten er überhaupt den Vorwurf eines Gemeinschaftsrechtsverstoßes erheben kann, bevor er sich dann mit der durchaus nicht zu unterschätzenden Folgefrage befassen muss, auf welchem Verfahrensweg er seine EG-rechtlich fundierte Position innerstaatlich realisieren kann. Gerade das Beispiel der Kapitalertragsteuer auf Dividenden ist aus deutscher Sicht symptomatisch für die hier zu erwartenden Komplikationen, denn die Diskussion entzündet sich bereits an der Frage, welche Behörde überhaupt für einen etwaigen Rückstattungsanspruch EG-rechtswidrig erhobener Steuern zuständig ist.

Rechtsgrundlagen: AO; EStG; KStG; EG-Vertrag (EG); EWR-Abkommen; Richtlinie 90/435/EWG v. 23.7.1990 (ABl. EG 1990 L225 S. 6) mit Änderungsrichtlinie 2003/123/EG v. 22.12.2003 (ABl. EU 2004 L 7 S. 41), zuletzt geändert durch Änderl. 2006/98/EG v. 20.11.2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129 – Mutter-Tochter-Richtlinie).

Literatur: Baumgärtel/Lange, Mögliche EU-Rechtswidrigkeit der Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden – Handlungsbedarf und Rahmenbedingungen für Gegenreaktionen des Gesetzgebers, Ubg 2008 S. 525 ff.; Clemens/Reiffeld, Kapitalertragsteuer auf Inlandsdividenden an ausländische Kapitalgesellschaften, INF 2004 S. 505 ff.; Cordewener, Das EuGH-Urteil „Geritsee“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3.11.2003: Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis, IStR 2004 S. 109 ff.; ders., Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum: Eine unerkannte Baustelle des deutschen Steuerrechts, FR 2005 S. 236 ff.; ders., Körperschaftsteueranrechnung für Gebietsfremde versus Kapitalverkehrsfreiheit – Zum Cutachten des EFTA-Gerichtshofs in Sachen Fokus Bank ASA. Oder: Wie drei Richter aus Island, Liechtenstein und Norwegen auszogen, die EU-Staaten das Fürchten zu lehren!, FR 2005 S. 345 ff.; Ecker, Besteuerung von Dividenden an Steuerausländer, IStR 2003 S. 406 ff.; Eicker/Breuer, Anmerkungen zu Rs. Manninen und Rs. Fokus Bank – zwei Seiten derselben Medaille, IStR 2005 S. 59 ff.; Englisch, Dividendenbesteuerung, Köln 2005; Horrmann, Neuregelung des Steuerabzugs bei Honorarzahungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler durch das JStG 2009, DB 2009 S. 197 ff.; Köfler, Einige Überlegungen, gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus Bank-Urteil, DStZ 2005 S. 169 ff.; Lüdicke, Abstimmung von Steuerabzug nach § 50a EStG i. d. F. des JStG 2009 und beschränkter Steuerpflicht, IStR 2009 S. 206 ff.; Lüdicke/Wunderlich, Anmerkung: Steuer-Pingpong!, Anmerkung zu FG Baden-Württemberg, Urteil v. 18.6.2007 – 6 K 31/06, IStR 2008 S. 411 ff.; Patzner/Frank, Geplante Abschaffung der Steuerbefreiung nach § 8b KStG für Streubesitzanteile, IStR 2008 S. 433 ff.; Reuter/Klein, Erschütterter Geritsee: Trommeln, die deutsche Dividendenbesteuerung?, IStR 2003 S. 634 ff.; Schauhoff/Cordewener/Schlötter, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler in der EU, München 2008; Schmitz, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger. Die Lehren der Rs. Geritsee, Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01, FR 2003 S. 745 ff.; Thömmes, Anmerkungen zu den Schlussanträgen vor dem EuGH in der Rs. Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, IWB Aktuell 2009 S. 51 ff.; Wazermeyer, Stellungnahme zu dem Beitrag von Schauhoff über „Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen“, IStR 2004 S. 709 ff.

EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung

Prof. Dr. Axel Cordewener*

Innerhalb knapp eines Jahrzehnts ist der EuGH mit einer Vielzahl von Konstellationen befasst worden, in denen die Berücksichtigung von Verlusten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Aktivitäten zur Diskussion stand. Insbesondere die Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EG) hat sich dabei als wirksames Instrument in den Händen der Steuerpflichtigen erwiesen, die betreffenden Verluste – je nach Sachlage – im Ansässigkeitsstaat oder auch im ausländischen Quellenstaat berücksichtigen zu können. Nachfolgend werden die verschiedenen vom EuGH bislang behandelten Fallkonstellationen in systematischer Form dargestellt, wobei ein wesentlicher Schwerpunkt insbesondere bei der „Marks & Spencer“-Rechtsprechung und ihren Folgen für die Behandlung von Auslandsbetriebsstätten nach deutschem Recht liegt.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Einleitung
- II. Verlustimport in den Ansässigkeitsstaat
- III. Verlustimport in den Quellenstaat

I. Einleitung

Ein besonders praxisrelevantes Thema, welches im Kontext der EG-Grundfreiheiten in den letzten Jahren für Furore gesorgt hat, ist die grenzüberschreitende Berücksichtigung ausländischer Verluste im EU-Binnenmarkt (vgl. allgemein Cordewener, DSTJG Bd. 28, Verluste im Steuerrecht, S. 255). Auch hier weist die EuGH-Judikatur allerdings gewisse „Merkwürdigkeiten“ auf, welche die Rechtsanwendung im Einzelfall erheblich erschweren.

* Prof. Dr. Axel Cordewener, LL.M., ist Rechtsanwalt in Bonn und Brüssel, Of Counsel bei Flick Gocke Schaumburg sowie Professor an der Katholieke Universiteit Leuven/Beigien. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag des Verfassers auf der „Münchener Steuerfachtagung“ am 25.3.2009.

Ausgangspunkt ist insofern das Urteil „Futura Participations“, welches es dem luxemburgischen Gesetzgeber mit kurzen und knappen Worten unter Hinweis auf das steuerliche Territorialitätsprinzip gestattete, die Behandlung von Betriebsstätten nichtansässiger Steuerpflichtiger so zu regeln, dass – auf der Ebene der Steuerbemessungsgrundlage – lediglich mit inländischen Einkunftsquellen wirtschaftlich zusammenhängende Verluste zur steuerlichen Berücksichtigung zugelassen werden (Urt. v. 15.5.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471 Tz. 21 f.). Mit Blick auf den zu Grunde liegenden Ausgangssachverhalt kann man diese Entscheidung zunächst in einem engeren Sinne dahin gehend interpretieren, dass jedenfalls im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat nur solche Verluste zu berücksichtigen sind, die unmittelbar aus diesem Staat selbst stammen, so dass dieser Quellenstaat „echte“ Auslandsverluste des Steuerpflichtigen aus dem in seinem Ansässigkeitsstaat belegenen Stammhaus (und ebenso aus anderen dortigen Einkunftsquellen) unberücksichtigt lassen darf. Bei etwas abstrakter Betrachtung könnte man der Entscheidung aber auch noch eine weiter gehende Interpretation beimessen und schlussfolgern, dass Verluste notwendigerweise in denjenigen Mitgliedstaat „gehören“, in dem sie wirtschaftlich entstanden sind.

In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der EuGH jedoch gleich beide vorgenannten Interpretationen wieder in Frage gestellt: Diese Entwicklung hatte ein eher unauffälliges Vorspiel, denn im Anschluss an obigen „inbound“-Fall wurden dem Gerichtshof zunächst eine Reihe weniger spektakulärer Fälle mit „outbound“-Elementen vorgelegt: In „ICI“ ging es um die konzerninterne Übertragung von Inlandsverlusten einer inländischen Einzelgesellschaft über die inländische Zwischenholding hinweg auf die inländische Konzernmutter, die nach britischem Recht an der bloßen Existenz ausländischer Einzelgesellschaften im Konzernverbund scheiterte (Urt. v. 16.7.1998, C-264/96, Slg. 1998, I-4695). Ganz ähnlich war auch die Ausgangskonstellation im Fall „X AB, Y AB“, in welchem die schwedische Finanzverwaltung eine Anwendung der Regelungen über sog. Konzernbeiträge verweigert hatte (Urt. v. 18.11.1999, C-200/98, Slg. 1999, I-8261). Das Urteil „AMID“ betraf den Vortrag eigener inländischer Stammhausverluste durch eine belgische Gesellschaft in Folgejahre, welcher durch die Berücksichtigung des – an sich per DBA freigestellten – Gewinns einer Auslandsbetriebsstätte beeinträchtigt wurde (Urt. v. 14.12.2000, C-141/99, Slg. 2000, I-11619). Im Fall „Mertens“ schließlich standen die belgischen Parallelvorschriften für natürliche Personen zur Diskussion (Beschl. v. 12.9.2002, C-431/01, Slg. 2002, I-7973).

II. Verlustimport in den Ansässigkeitsstaat

Die vorstehenden EuGH-Entscheidungen, in denen jeweils Auslandsniederlassungen/-betätigungen von Steuerinländern den Grundfreiheitsschutz gegen die belastenden nationalen Vorschriften eröffneten, lassen bereits erahnen, dass früher oder später auch die unmittelbar aus einer solchen Auslandsniederlassung oder -betätigung erzielten Verluste auf dem gemeinschaftsrechtlichen Prüfstand enden würden. Vergleichsweise unproblematisch –

weil vom Ergebnis her klar vorhersehbar (vgl. Cordewener, IStR 2003, 413, 418) – war insofern der Umstand, dass die unilaterale Verlustverrechnungsbegrenzung nach § 2a Abs. 1 EStG, die in ihren Einzelatbeständen sowohl die direkte als auch die (mittels Teilwertabschreibungen erfolgende) indirekte Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Inland erfasst, vom EuGH nicht als taugliche Anti-Missbrauchsregelung anerkannt werden würde (vgl. Urt. v. 21.2.2006, C-152/03, Ritter-Coulais, Slg. 2006, I-1711 und v. 29.3.2007, REWE Zentralfinanz, Slg. 2007, I-2647; anhängig auch noch Rs. C-35/08, Busley u. Cibrian, ABIEU 2008 Nr. C 92 S. 15). Auf Druck der EU-Kommission (vgl. Pressemitteilung IP/07/1547 v. 18.10.2007) hat der deutsche Gesetzgeber insofern auch schon reagiert und durch das JStG 2009 (v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794) den Anwendungsbereich des § 2a Abs. 1 EStG auf Sachverhalte mit „Bezug zu Drittstaaten“ eingegrenzt (zu fortbestehenden Problemen im Bereich des negativen Progressionsvorbehalts vgl. Wittkowski/Lindscheid, IStR 2009, 225).

Die eigentliche Problemzone beginnt jedoch dort, wo es um die Berücksichtigungsfähigkeit von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften und DBA-befreiter Betriebsstätten im Rahmen der inländischen Besteuerung gebietsansässiger Personen geht.

1. Verlustbehaftete Auslandstochtergesellschaft

Die erstgenannte Teilproblematik bzgl. der Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften stellt sich der Sache nach überall dort, wo Mitgliedstaaten zumindest für rein nationale Sachverhalte zwischen inländischen Gesellschaften eine (im weiten Sinne zu verstehende) „Gruppenbesteuerung“ vorsehen (Übersicht z.B. bei Scheunemann, IStR 2006, 145, 147 ff.; s. allgemein auch PwC [Hrsg.], Verlustberücksichtigung über Grenzen hinweg, Frankfurt a.M. 2006). Hier greifen die Grundfreiheiten wie eine Zange an das vorhandene nationale Regelungssystem für innerstaatliche Sachverhalte an und verlangen im Prinzip, dass grenzüberschreitende Unternehmensstrukturen – insbesondere also inländische Muttergesellschaften mit „outbound“ im EU-Ausland errichteten oder erworbenen Tochtergesellschaften – nicht schlechter behandelt werden.

Die vielfach diskutierte Leitentscheidung des EuGH zu diesem Themenkreis erging am Beispiel der britischen Regelungen der konzerninternen Verlustübertragung („group relief“) im Fall „Marks & Spencer“ (Urt. v. 13.12.2005, C-446/03, Slg. 2005, I-10837): Dort hatten die Konzerntöchter in Belgien, Deutschland und Frankreich über mehrere Jahre Verluste erwirtschaftet, so dass schließlich die beiden erstgenannten Töchter liquidiert und die Anteile der französischen Tochter auf einen fremden Erwerber übertragen wurden. Die in England ansässige Konzernmutter begehrte nun die Berücksichtigung der Verluste in gleicher Weise, als wenn es sich um Inlandstöchter gehandelt hätte. Das hierzu ergangene Urteil vom Dezember 2005 ist vor allem deshalb interessant, weil der Gerichtshof zwar in tatbestandlicher Hinsicht eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit konstatierte, diese aber prinzipiell für gerechtfertigt hielt: Es sei nämlich „zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungs-

der Praxis ganz oder nahezu unmöglich gemacht (vgl. explizit Pressemeldung IP/08/1365 v. 18.9.2008). Während andere Mitgliedstaaten wie Italien und Österreich ihre nationalen Regelungen zur konzerninternen Verlustberücksichtigung bereits vor Ergehen des „Marks & Spencer“-Urteils (ex post betrachtet in besonders binnenmarktfreundlicher, weil von den Grundfreiheiten so umfassend gar nicht verlangter Form) grenzüberschreitend geöffnet haben, ist die deutsche körperschaftsteuerliche Organschaft – trotz vielfacher Kritik (stellvertretend etwa Dörr, Der Konzern 2004, 15; ders., IStR 2004, 265; Mayr, BB 2008, 1312, 1315 f.) – bisher noch ungeschoren davon gekommen.

Ob die sich auf die Besonderheiten des Ergebnisabführungsvertrages stützende Auffassung der Finanzverwaltung, wonach im deutschen Recht insofern keinerlei Änderungsbedarf bestehe (vgl. unmittelbar nach dem „Marks & Spencer“-Urteil die Äußerungen aus dem BMF in Pressemitteilung Nr. 135/2005 v. 13.12.2005 sowie EuZW 2006, 36; unlängst auch noch einmal Müller-Gatermann, StBj 2007/08, S. 155, 159 f.), das letzte Wort sein wird, bleibt im Hinblick auf den Verlustimport abzuwarten (gebannt sein dürfte demgegenüber die bei grenzüberschreitender Öffnung der Organschaft bestehende Gefahr eines Exports unbesteuerter Gewinne; siehe EuGH, Urt. v. 18.7.2007, C-231/05, Oy AA, Slg. 2007, I-6373). Im Kontext der – letztlich die Übertragung rein nationaler Verluste innerhalb Frankreichs von der Enkel- auf die Obergesellschaft betreffenden – EuGH-Entscheidung im Fall „Société Papillon“ (Urt. v. 27.11.2008, C-418/07, IStR 2009, 66) hat die Diskussion wieder eingesetzt (vgl. Hahn, IStR 2009, 198, 202), und im Zusammenhang mit einem unlängst dem EuGH zur niederländischen „fiscale eenheid“ vorgelegten Fall könnte sie wieder an Fahrt aufnehmen (Rs. C-337/08, X-Holding BV, ABi. EU 2008 C 272/10; dazu Kemmeren, in: M. Lang u.a. [Hrsg.], Recent and Pending Cases at the ECJ on Direct Taxation, Wien 2008, S. 263, 285 ff.). Zudem wird im Schrifttum jüngst über ein gegen Deutschland eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren berichtet (Nr. 2008/4409; vgl. Meilicke, DB 2009, 653).

2. Verlustbehaftete Auslandsbetriebsstätte

Mit welcher schwierigen Detailfragen die deutsche Rechtspraxis dann ggf. konfrontiert würde, lässt sich zumindest in Ansätzen erahnen, wenn man zu den aktuellen Entwicklungen im Bereich der eingangs zweitgenannten Teilproblematik hinüberblendet, nämlich der Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten. Bei diesem Thema spielt gerade Deutschland eine Sonderrolle, weil man mit der sog. „Symmetriethese“ (Nachweise und Diskussion bei Kessler/Schmitt/Janson, IStR 2001, 729), wonach die DBA-Befreiungsmethode sowohl positive wie auch negative Ergebnisse einer ausländischen Einkunftsquelle aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage herausnimmt, in Europa inzwischen mehr oder weniger allein da steht (zur viel diskutierten Rechtsprechungsänderung in Österreich siehe VwGH, Erkenntnis v. 25.9.2001, 99/14/0217 E, IStR 2001, 754; zur vergleichbaren Entwicklung in Luxemburg Winandy, IStR 2005, 594). Nachdem der BFH bereits im Fall „Ritter-Coulaix“ EG-rechtliche Bedenken hinsichtlich der hierdurch im Rahmen der inländischen Besteuerung

befugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich ... auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinn als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden“, zumal sich damit auch den Gefahren einer doppelten Verlustverwertung und unerwünschten Steuerverringerung durch gezielte Verlustallokation begegnen lasse (a.a.O., Tz. 42 ff.).

Im Rahmen der sich hieran anschließenden Verhältnismäßigkeitsprüfung lehnte der EuGH sogar die von der Klägerin und auch der EU-Kommission – in Übereinstimmung mit einem früheren Richtlinienvorschlag (vgl. Art. 9 bis 12 des Vorschlags KOM(90) 595 endg. v. 6.12.1990) – als milderes Mittel zur Diskussion gestellte Methode einer sofortigen Verlustberücksichtigung mit anschließender Nachversteuerung im Gewinnfall ab, da ein solches Verfahren einer sekundärrechtlichen (Richtlinien-)Grundlage bedürfe (a.a.O., Tz. 54, 58). Allerdings eröffnete der EuGH dann doch punktuell eine durch Art. 43, 48 EG veranlasste Einbruchstelle in das britische Verlustverrechnungssystem: Eine vollständige dauerhafte Ausblendung sämtlicher Verluste ausländischer Konzerntöchter sei nämlich dann übermäßig, wenn die Muttergesellschaft dem eigenen Fiskus gegenüber nachweisen könne, dass eine Tochtergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat alle dort vorgesehenen Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung – intraperiodischer laufender Ausgleich, interperiodischer Abzug durch Rück- oder Vortrag – selbst ausgeschöpft habe und auch die Verlustübertragung auf einen Dritten zwecks Nutzung durch diesen nicht möglich sei (a.a.O., Tz. 55 ff.).

Mit dieser Entscheidung wird also im Grundsatz die im bereits eingangs genannten „Futura“-Urteil angelegte territoriale Zuordnung von Verlusten zu jenem Staat aufrecht erhalten, der spiegelbildlich auch die zugehörigen Gewinne aus der Betätigung eines Steuerpflichtigen der Besteuerung unterwirft, d.h. hier also der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft (vgl. auch Generalanwalt Poiares Maduro, Schlussanträge v. 7.4.2005, C-446/03, Slg. 2005, I-10837 Tz. 62 f., der – ausgehend von „Futura“ – darauf hingewiesen hatte, dass das steuerliche Territorialitätsprinzip „die Kollision steuerlicher Zuständigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten“ verhindere). In eng umrissenen Ausnahmefällen aber – bei endgültigen, im Quellenstaat nicht mehr verwertbaren Verlusten – wird dieses Zuordnungsschema dann doch durchbrochen, zu Gunsten einer Pflicht zur Berücksichtigung der betreffenden Verluste durch einen anderen Mitgliedstaat, nämlich den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft, nach den dort für reine Inlandsituationen geltenden Spielregeln.

Wie sich diese Rechtsprechung des EuGH in die nationalen Rechtsordnungen umsetzen lassen soll, ist allerdings auch mehr als drei Jahre nach dem Urteil noch mit erheblichen Unklarheiten behaftet: So wurde gegen das Vereinigte Königreich seitens der EU-Kommission jüngst ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, da die dortige gesetzgeberische Reaktion auf das Urteil so streng ausfiel, dass selbst die geringfügige Einbruchstelle für die Berücksichtigung von „endgültigen“ Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften weitestgehend zugemauert wurde. Damit wurde die Verwirklichung eines entsprechenden Verlustimports in

entstehenden Schlechterstellung der grenzüberschreitenden Betriebsstättenerrichtung angemeldet (vgl. Vorlagebeschl. v. 13.11.2002, I R 13/02, IStR 2003, 314, 1. Vorlagefrage), der EuGH auf die entsprechende Vorlagefrage aber nicht geantwortet hatte, gelangten in jüngster Zeit weitere deutsche Verfahren zu dieser Problemzone vor den Gerichtshof.

Da im Drittstaatsfall „SEW“ seitens des EuGH der gemeinschaftsrechtliche Schutz durch Art. 56 Abs. 1 EG versagt wurde (Beschl. v. 6.11.2007, C-415/06, IStR 2008, 107) und die im Februar 2008 entschiedene Rs. „Deutsche Shell“ (Urt. v. 28.2.2008, C-293/06, Slg. 2008, I-1129) mit der Berücksichtigung von Währungsverlusten des Betriebsstättendotationskapitals ein Spezialproblem betraf, richtete sich das Interesse weithin auf den Fall „Lidl Belgium“: Dort ging es um die Verluste einer deutschen GmbH & Co. KG aus einer in Luxemburg unterhaltenen Betriebsstätte und im Kern um die Frage, ob die deutsche Klägerin durch die mittels DBA-rechtlicher Freistellungsmethode erzeugte Ausblendung dieser ausländischen Verluste aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage nicht gegenüber dem (hypothetischen) Vergleichsfall der Errichtung einer Inlandsfiliale in EG-rechtswidriger Weise benachteiligt wurde (vgl. in der Vorinstanz auch FG Baden-Württemberg, Gerichtsbeschl. v. 30.6.2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694 mit Anmerkung Cordewener, DStR 2004, 1634).

In seinem Urteil vom Mai 2008 stellte der EuGH erwartungsgemäß zunächst eine Beschränkung des Schutzzatbestandes der Niederlassungsfreiheit fest, da die Inlandsgesellschaft mit Auslandsbetriebsstätte im Verlustfall bei Vornahme des vorstehenden Vergleichs nun einmal „weniger günstig“ behandelt werde (Urt. v. 15.5.2008, C-414/06, IStR 2008, 400 Tz. 23 ff.). Spannend wurde es dann hinsichtlich einer etwaigen Rechtfertigung dieses Freizügigkeitshindernisses. Insofern hatte Generalanwältin Sharpston einerseits zwar das nationale Interesse an einer Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und einer Vermeidung der Gefahr doppelter Verlustverwertung als schutzwürdig anerkannt, andererseits aber den EuGH ausdrücklich aufgefordert, „Marks & Spencer“ im Hinblick darauf zu überdenken, ob nicht die sofortige Verlustberücksichtigung mit späterer Nachversteuerung im Gewinnfall als milderer Mittel zur Verfolgung dieser Schutzinteressen eingestuft werden müsse (Schlussanträge v. 14.2.2008, C-414/06, IStR 2008, 183 Tz. 18, 22 ff.). Sie bewegte sich damit auf der Linie, die nach „Marks & Spencer“ auch seitens der EU-Kommission (vgl. Mitteilung KOM (2006) 824 endg. v. 19.12.2006, Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, Tz. 2.3) sowie vom Europäischen Parlament (vgl. Entschließung v. 15.1.2008 zu der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, 2007/2144(INI), Tz. N.19) eingeschlagen worden war.

Der EuGH stimmte zwar insofern mit der Generalanwältin überein, als er in der Ausklammerung der (negativen wie auch positiven) Betriebsstättenergebnisse durch die Freistellungsmethode eine Maßnahme erkannte, mit welcher sich „die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen“, wahren lasse (a.o., Tz. 33). Im Übrigen jedoch verharnte der Gerichtshof auf seiner vorherigen Linie:

Obwohl die Klägerin wie auch die Kommission sich darauf beriefen, dass obige Nachversteuerungsmethode im deutschen Recht bis Ende 1998 für DBA-befreite Betriebsstätten im Verlustfall sogar ausdrücklich gesetzlich vorgesehen war (§ 2a Abs. 3 EStG a.F.), ging der EuGH in seiner Verhältnismäßigkeitsprüfung auf diesen Gesichtspunkt bei genauer Betrachtung inhaltlich gar nicht ein. Vielmehr betonte er lediglich, dass Luxemburg als Quellenstaat eine Verlustvortragsmöglichkeit vorsehe und die Klägerin davon auch tatsächlich Gebrauch gemacht habe, indem sie nämlich ihre im Streitjahr 1999 erlittenen Verluste im Folgejahr 2003 mit dann erzielten Gewinnen verrechnet habe. Somit sei die in „Marks & Spencer“ aufgestellte Voraussetzung für die Unverhältnismäßigkeit des völligen Ausschlusses von Auslandsverlusten, wonach es gerade keine Möglichkeit zur Berücksichtigung von Verlusten im anderen Mitgliedstaat geben dürfe, nicht erfüllt und die Nichtberücksichtigung der luxemburgischen Verluste hier folglich gemeinschaftsrechtskonform (a.o., Tz. 45 ff.).

Nach diesem Urteil bleibt es also dabei, dass lediglich definitive („finale“) Verluste bei der inländischen Besteuerung der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses berücksichtigt werden müssen (– und auch dies nur, wenn eine solche Berücksichtigung im Falle einer Inlandstochter oder -filiale ebenfalls erfolgen würde). Das führt allerdings zu zwei schwierigen Problemzonen, nämlich einerseits zu der (Vor-)Frage, wann ein Verlust im Sinne der „Marks & Spencer“- und „Lidl“-Judikatur **endgültig** ist, und andererseits zu der (folge-)Frage, wie in diesem Falle die Verlustberücksichtigung in technischer Hinsicht genau zu erfolgen hat.

Zur erstgenannten Frage hat sich bereits eine intensive Diskussion in der Literatur entwickelt (stellvertretend etwa Mayr, BB 2008, 1816), und auch beim EuGH selbst sind die Dinge noch in Bewegung: So war im Fall „Krankenheim Ruhesitz am Wannsee“ (Urt. v. 23.10.2008, C-157/07, IStR 2008, 769), in dem ausgerechnet die o.g. bis Ende 1998 unilateral geltende Nachversteuerungsmethode als solche EG-rechtlich überprüft wurde, insbesondere über die Bedeutung des Umstandes gestritten worden, dass die im Stammhausstaat Deutschland zunächst mit positiven Einkünften ausgeglichenen und dann in den Gewinnjahren ab 1991 nachversteuerten Verluste aus Jahren bis 1990 im Betriebsstättenstaat Österreich im Rahmen der dortigen beschränkten Steuerpflicht faktisch ab 1991 nicht per Verlustvortrag mit Gewinnen verrechnet werden konnten, weil die einschlägige österreichische Regelung (§ 102 Abs. 2 öEStG 1988) zunächst eine Kompensation mit den übrigen positiven Einkünften vorsah (vgl. A.A., IStR 2008, 772; Lamprecht, IStR 2008, 766, 769).

Während der EuGH die Nachversteuerungsmethode für eine „durch das Erfordernis, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu gewährleisten“; gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit hielt, teilte er zugleich einen Seitenhieb auf die österreichische Rechtslage aus: Falls man nämlich unterstelle, dass durch das Zusammenwirken von Rückgängigmachung sämtlicher (vorläufiger) Verlustverrechnungen in Deutschland einerseits und Besteuerung im Betriebsstättenstaat andererseits ab 1991 immer noch eine Grundfreiheitsbeeinträchtigung entstehe, sei diese „ausschließlich dem letztgenannten Staat zuzurechnen“

(a.a.O., Tz. 27 ff., 51). Obwohl es sich also um Verluste handelte, die im Quellenstaat Österreich keiner Verwertung mehr zugeführt werden konnten, musste der Ansässigkeitsstaat Deutschland diese gerade nicht (mittels Abstandnahme von der Nachversteuerung in Folgejahren) berücksichtigen. Anders ausgedrückt sind Verluste wohl dann nicht „endgültig“ im Sinne von „Marks & Spencer“ und „Lidl“, wenn der Verlustübergang im Betriebsstättenstaat durch diesen Staat in einer gewissen – inhaltlich sicher noch näher zu klärenden – Weise zu verantworten ist (siehe A.A., IStR 2008, 772, 773; eingehend zum „Definitivcharakter“ auch Knipping, IStR 2009, 275). Insbesondere wird sich die Diskussion hier zukünftig um die Relevanz zeitlicher oder auch betragsmäßiger Verlustvortragsbegrenzungen drehen (vgl. z.B. Thömmes, IWB 22/2008 Fach 11A, S. 1205, S. 1212 und Rehfeld, IWB 21/2008 Aktuell, S. 1027, S. 1028 f.; siehe außerdem den Nichtanwendungserlass des BMF v. 4.8.2008, IV B 5 – S 2118-a/07/10012, 2008/0419777, BStBl. I 2008, 837 zu BFH, Urt. v. 29.1.2008, I R 85/06, BStBl. II 2008, 671).

3. Folgefragen für die praktische Rechtsdurchsetzung

Doch auch wenn im Einzelfall Klarheit über die anzuerkennende „Endgültigkeit“ der Verluste einer Auslandsbetriebsstätte (oder auch -tochtergesellschaft) und damit über die Berücksichtigungspflicht seitens des Ansässigkeitsstaates des Stammhauses (bzw. der Muttergesellschaft) besteht, ist die Welt noch lange nicht in Ordnung. Ganz im Gegenteil stellt sich jetzt noch die Folgefrage nach der genauen Form der Berücksichtigung, und zwar zum einen in zeitlicher Hinsicht (= in welchem Veranlagungszeitraum?) sowie zum anderen in verfahrensrechtlicher Hinsicht (= auf welchem Verfahrensweg?).

Mit Blick auf den maßgeblichen Veranlagungszeitraum der Einbeziehung der Auslandsverluste in die inländische Besteuerung bieten sich im Grundsatz die beiden Extreme des Zeitpunktes der Verlustentstehung und des Zeitpunktes des Eintritts seiner „Endgültigkeit“ an (vgl. Rehm/Nagler, GmbHR 2008, 1175, 1176; Heger, jurisPR-Steuerrecht 47/2008, Anm. 1). Ausgehend von der Erkenntnis, dass die EG-rechtlichen Grundfreiheiten auf der Basis des für reine Inlandsfälle geltenden (günstigeren) Regelungsregimes als Bezugssystem aufsetzen und dessen Erstreckung auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte im Binnenmarkt verlagern (vgl. Cordewener, IWB 7/2009 Fach 11 Gruppe 2, S. 959, S. 961 f.), drängt sich die „phasengleiche“ Verlustberücksichtigung im Entstehungsjahr als die richtigere (und für die Steuerpflichtigen unter Zinsaspekten i.d.R. günstigere; vgl. Watrin/Wittkowski/Lindscheid, IStR 2008, 637, 641) der beiden Lösungen auf (so auch Schnitger, IWB 4/2008 Fach 11 Gruppe 2, S. 829, S. 836; von Brocke, DStR 2008, 2201, 2203). In der Tat werden auch die Formulierungen des BFH in seiner dem EuGH folgenden „Lidl“-Entscheidung (Urt. v. 17.7.2008, I R 84/04, BFH/NV 2008, 1940) im Schrifttum überwiegend im Sinne einer solchen „phasengleichen“ Lösung verstanden (siehe Dörfler/Ribbrock, BB 2008, 2557, 2558; Rehm/Nagler, GmbHR 2008, 1175, 1176; Sedemund/Wegner, DB 2008, 2565, 2566 f.).

Dies führt zwangsläufig zu der anderen Folgefrage nach dem zutreffenden Verfahrensweg: Auf Grund der regelmäßig vorhandenen zeitlichen Diskrepanz zwischen den Zeitpunkten der Entstehung eines Verlusts und dem Eintritt seiner Endgültigkeit wird es nämlich oftmals dazu kommen, dass der Steuerbescheid über die Veranlagung des inländischen Steuerpflichtigen (Stammhaus oder evtl. auch Muttergesellschaft) bereits bestandskräftig oder möglicherweise sogar schon festsetzungsverjährt ist. Übermäßige Nachteile für den Steuerpflichtigen lassen sich in diesem Fall nur dann vermeiden, wenn man im Eintritt der Endgültigkeit des Verlusts ein „rückwirkendes Ereignis“ im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sieht und damit auch den in § 175 Abs. 1 Satz 2 AO vorgesehenen besonderen Beginn der Festsetzungsfrist anerkennt (hierfür jeweils auch KB, IStR 2008, 705; von Brocke, DStR 2008, 2201, 2203; Dörfler/Ribbrock, BB 2008, 2557, 2558; Rehm/Nagler, GmbHR 2008, 1175, 1176; Sedemund/Wegner, DB 2008, 2565, 2566). Selbst dann kann aber die Lage mitunter noch unübersichtlich werden, wenn sich etwa Verlust- und Gewinnjahre in der ausländischen Betriebsstätte (bzw. Tochtergesellschaft) abgewechselt haben und sich am Ende die Frage stellt, welchem Entstehungsjahr der „endgültige“ Verlust nun in welcher Höhe zuzuordnen ist. Insgesamt ergeben sich in diesem Themenkomplex also noch eine ganze Reihe von Einzelproblemen, welche für die Betroffenen eine Berücksichtigung von Auslandsverlusten zu einem wahren Hindernislauf werden lassen können.

III. Verlustimport in den Quellenstaat

Abgerundet werden soll die Betrachtung der grenzüberschreitenden Verlustthematik noch mit einem kurzen Blick auf die Berücksichtigung ausländischer Verluste im Quellenstaat: Hier hatte die Diskussion anhand des „Futura“-Falles ihren Anfang genommen, und hier hat sich jüngst auch der Kreis wieder geschlossen: Im Anschluss an den insgesamt unglücklich gelagerten Fall „Ritter-Coulais“ gelangte die Problematik des Verlustimports bei beschränkter Steuerpflicht zunächst in der Rs. „Lakebrink“ zum EuGH. Der Fall betraf ein deutsches Ehepaar mit jeweils ausschließlicher Arbeitnehmertätigkeit in Luxemburg sowie mit Vermietungsverlusten im Wohnsitzstaat Deutschland. Dort entschied der Gerichtshof, dass die im luxemburgischen Recht für Zwecke der **Steuersatzberechnung** allein bei Nichtansässigen vorgesehene Ausblendung von anderen Einkünften als solchen aus aktiver Erwerbstätigkeit gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG) verstoße, da durch die Versagung des „negativen Progressionsvorbehalts“ eine ungerechtfertigte Benachteiligung gegenüber Steuerinländern entstehe (vgl. Urt. v. 18.7.2007, C-182/06, Slg. 2007, I-6705 Tz. 18 ff.).

Während diese den Steuertarif betreffende Entscheidung noch gut nachvollziehbar ist und auch in Deutschland zu einer entsprechenden Gesetzesanpassung geführt hat (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG nach Änderung durch Art. 1 Nr. 11 des JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150), muss ein im Oktober 2008 ergangenes und bislang noch wenig beachtetes EuGH-Urteil allerdings sehr bedenklich stimmen: Der Fall „Renneberg“ betraf eine Situation, in welcher ein

niederländischer Staatsangehöriger in ein Eigenheim nach Belgien umgezogen war und daraus (nach niederländischem Recht) Verluste erzielte, ansonsten aber in den Niederlanden eine Arbeitnehmertätigkeit mit positiven Einkünften ausübte. Die Ausgangslage war also im Wesentlichen mit jener von „Lakebrink“ vergleichbar, nur dass der Kläger dieses Falles nunmehr die Berücksichtigung seiner im Wohnsitzstaat erlittenen Verluste im Rahmen der Besteuerung seiner im Quellenstaat erzielten Arbeitnehmerinkünfte nicht lediglich auf der Ebene des Steuersatzes verlangte, sondern bereits auf der Ebene der **Steuerbemessungsgrundlage**, nämlich unmittelbar im Wege des intraperiodischen Verlustausgleichs.

Ausgehend von den grundlegenden Aussagen des EuGH zum steuerlichen Territorialitätsprinzip im „Futura“-Fall hätte man nun annehmen sollen, dass ein solcher Import von gar nicht im Territorium des Quellenstaates erzielten Verlusten von vornherein als aussichtslos eingestuft werden müsste (vgl. nur Kemmerer, in: M. Lang u.a. [Hrsg.], a.a.O., S. 271 ff.). Allerdings hatten im Vorfeld der Entscheidung mehrere Generalanwältinnen die Auffassung vertreten, ein von einem Steuerpflichtigen in seinem Ansässigkeitsstaat erlittener Verlust sei mit den sog. **persönlichen Umständen** der „Schumacker“-Judikatur (dazu eingehend M. Lang, RIW 2005, 336) gleichzustellen und vom Quellenstaat zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dort (fast) alle seiner positiven Einkünfte erziele und den Verlust im Ansässigkeitsstaat nicht zur Verrechnung bringen könne (siehe zunächst Generalanwalt Léger, Schlussanträge v. 1.3.2005, C-152/03, Ritter-Coulais, Slg. 2006, I-1711 Tz. 84 ff. und Generalanwalt Mengozzi, Schlussanträge v. 29.3.2007, C-182/06, Lakebrink, Slg. 2007, I-6705 Tz. 25 ff.; für den „Renneberg“-Fall dann nochmals Generalanwalt Mengozzi, Schlussanträge v. 25.6.2008, C-527/06, <http://europa.eu>, Tz. 37 ff.).

Erstaunlicherweise hat sich der EuGH tatsächlich dieser Position angeschlossen und den Umstand, dass diese Art von Verlusten im Wohnsitzstaat Belgien nach dortigem nationalen Recht generell nicht mit positiven Einkünften irgend einer Art ausgeglichen werden können, zum Anlass genommen, die Niederlande als Quellenstaat der Arbeitnehmerinkünfte zu verpflichten, die belgischen Verluste zur Verrechnung mit den Inlandseinkünften zuzulassen: Wenn ein gebietsfremder Steuerpflichtiger sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit im Quellenstaat erziele und im Wohnsitzstaat bestimmte „im Zusammenhang mit der Steuerkraft“ des Gebietsfremden stehende „Steuervergünstigungen“ nicht gewähren könne, sei der betroffene Steuerausländer hinsichtlich seiner Besteuerung im Quellenstaat objektiv mit einem Steuerinländer vergleichbar; da ein Gebietsansässiger aber – gemäß der Handhabung der Freistellungsmethode in den Niederlanden – belgische Immobilienverluste zum Ausgleich mit positiven inländischen Arbeitnehmerinkünften bringen könne, müsse diese Möglichkeit der Verlustverrechnung zur Vermeidung einer Diskriminierung auch einem Gebietsfremden in der Position von Herrn Renneberg gewährt werden (Urt. v. 16.10.2008, C-527/06, IStR 2008, 805 Tz. 60 ff.).

Das Urteil irritiert bereits insofern, als der EuGH der nach niederländischem Recht bestehenden Besonderheit, dass Herr Renneberg zwar faktisch Gebietsfremder, zugleich aber (ähnlich wie die Kläger im deutschen Fall „Ritter-Coulais“) per Fiktion „erweitert“ unbeschränkt steuerpflichtig war, keinerlei Beachtung schenkte. Und auch die durch diese Entscheidung verursachten Folgeprobleme sind bislang kaum zu überblicken. Schon aus rein dogmatischer Sicht ist das Urteil wenig nachvollziehbar, denn es widerspricht auf der einen Seite dem allgemein für zutreffend gehaltenen Ergebnis von „Futura“, wonach das steuerliche Territorialitätsprinzip dem Geltungsanspruch der Grundfreiheiten Grenzen setzt und den Quellenstaat gerade nicht dazu verpflichtet, „echte“ Auslandsverluste in die eigene Steuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Andererseits steht das Urteil aber auch in einem Spannungsverhältnis zur „Marks & Spencer“- und „Lidl“-Judikatur, wonach dem Ansässigkeitsstaat eine **subsidiäre Auffangzuständigkeit** für im Quellenstaat nicht mehr verwertbare (endgültige) Verluste zukommt, denn nach „Renneberg“ (i.V.m. „Schumacker“) wäre die Gewährung von „Steuervergünstigungen“ wie der Verlustverrechnung grds. eine **Primärzuständigkeit** des Ansässigkeitsstaates, für den nur in Ausnahmefällen ersatzweise der Quellenstaat einzuspringen hat. Schließlich stellt sich noch die Frage, warum in derartigen grenzüberschreitenden Situationen nur natürlichen Personen mit der „Schumacker“-Judikatur zur Verlustberücksichtigung verholfen werden sollte und nicht auch Rechtspersonen. Die nähere Klärung dieser Fragen wird sicher zukünftig noch die Gerichte beschäftigen.

FAZIT

Die Thematik der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung stellt sich im Lichte der EG-Grundfreiheiten als besonders vielschichtig dar: Sie umfasst die Verlusterfassung in direkter wie auch indirekter Weise (über Teilwertabschreibungen), auf der Ebene der Steuerbemessungsgrundlage oder des Steuersatzes, im Rahmen von innerstaatlichen oder DBA-Regelungen sowie aus der Perspektive des Ansässigkeits- bzw. des Quellenstaates. Als zunehmend problematisch stellt sich dabei insbesondere der Bereich der Berücksichtigung von Auslandsverlusten auf der Ebene der Bemessungsgrundlage eines Steuerpflichtigen in seinem Ansässigkeitsstaat dar, weil der EuGH hier mit seinem „Marks & Spencer“-Ansatz eine erhebliche Verkomplizierung der EG-rechtlichen Beurteilung nationaler Rechtssysteme herbeigeführt hat: Ganz ähnlich wie bei der Besteuerung grenzüberschreitend erzielter Dividendenströme (dazu Cordewener, IWB 8/2009 Fach 11 Gruppe 2, S. 971) nimmt der Gerichtshof auch hier zur Feststellung eines etwaigen Gemeinschaftsrechtsverstößes eine „Zweiländerbetrachtung“ vor und erweitert den Prüfungsfokus auf die Behandlung ein und desselben grenzüberschreitenden Sachverhalts durch **beide** daran beteiligten Mitgliedstaaten. Damit kann die diskriminierende Wirkung eines bestimmten nationalen Rechtssystems nur noch im Einzelfall und in Abhängigkeit von der Rechtslage des jeweils anderen Staates festgestellt werden. Das von Mitgliedstaat A gehandhabte Verlustverrechnungssystem kann somit u.U. im Verhältnis zu Mitgliedstaat B eine stärkere

Grundfreiheitsbeeinträchtigung erzeugen als im Verhältnis zu Mitgliedstaat C, wenn Staat B Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten gebietsfremder Steuerpflichtiger weniger günstige Regeln für den Verlustausgleich und -abzug zur Verfügung stellt als Staat C. Erneut wird also der betroffene Steuerpflichtige erheblichen Rechtsunsicherheiten ausgesetzt, da er zunächst klären muss, gegen welchen der beiden beteiligten Mitgliedstaaten überhaupt der Vorwurf eines Gemeinschaftsrechtsverstosses erhoben werden soll. Darüber hinaus wird der Steuerpflichtige hinsichtlich seiner Möglichkeiten zur innerstaatlichen Durchsetzung einer EG-rechtlich fundierten Position beeinträchtigt, wie gerade das aktuelle Beispiel der Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates zur Berücksichtigung endgültiger Verluste aus DBA-freigestellten Auslandsbetriebsstätten zeigt: Denn bislang ist weder eindeutig geklärt, wann ein Verlust als „endgültig“ anzusehen ist, noch in welchem Veranlagungszeitraum (und auf welchem Verfahrensweg) er zu Gunsten des inländischen Stammhauses in dessen Steuerbescheiden verarbeitet werden kann.

Rechtsgrundlagen: AO; EStG; EGV-Vertrag; Richtlinienvorschlag KOM(90) 595 endg. v. 6.12.1990 (Abl. EG 1990 C 53/90)
 Literatur: A.A., Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 23.10.2008, C-457/07, *Krankenheil im Ruhehalt* am Wannsee, ISIR 2008, 772; von *Bracke*, Lidl Belgium und die praktischen Folgen, DStR 2008, 2201 ff.; *Cordewener*, Auslandsverluste und EG-Grundfreiheiten: Kurskorrektur am falschen Fall?, ISIR 2009, 413 ff.; *ders.*, DBA-Freistellung von Auslandsverlusten und EG-Grundfreiheiten: Klärung aufgeschoben, aber (hoffentlich) nicht aufgehoben!, DStR 2004, 1634 ff.; *ders.*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht, in: von *Groll* (Hrsg.), *Verluste im Steuerrecht*, DStUG Bd. 28 (2005), S. 255 ff.; *ders.*, EG-rechtlicher Grundfreiheitschutz, in der Praxis – Allgemeine Grundlagen, IWB 7/2009 Fach 11 Gruppe 2 S. 959 ff.; *ders.*, EG-rechtlicher Grundfreiheitschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die Quellenbesteuerung Nichtansässiger, IWB 8/2009 Fach 11 Gruppe 2 S. 971 ff.; *Döfler/Ribbrock*, Definitive ausländische Betriebsstättenverluste sind phasengleich zu berücksichtigen, BB 2008, 2557 ff.; *Dörr*, Vorlage an den EuGH im Fall Marks & Spencer – Der europaweiten Verlustberücksichtigung im Konzern einen Schritt näher, Der Konzern 2004, 15 ff.; *ders.*, Abschaffung oder Erweiterung der Organschaft?, ISIR 2004, 265 ff.; *Hahn*, Im Westen nichts Neues – Überlegungen zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Papillon, ISIR 2009, 198 ff.; *Heger*, Auch nach Streichung von § 2a Abs. 3 EStG 1997 a.F. kein prinzipieller Abzug von Verlusten einer luxemburgischen Betriebsstätte nach Art. 20 Abs. 2 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 DBA-Luxemburg, jurisPK-Steuerrecht 47/2008, Anm. 1; *KB*, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 17.7.2008, I R 84/04, ISIR 2008, 705; *Kemmerer*, The Netherlands I: The Remneberg, X Holding and Commission v. the Netherlands Cases, in: M. Lang u.a. (Hrsg.), *Recent and Pending Cases at the ECJ on Direct Taxation*, Wien 2008, S. 263 ff.; *Kessler/Schmitz/Janson*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste?, ISIR 2001, 729 ff.; *Krippning*, Zur Frage des Definitivcharakters ausländischer Betriebsstättenverluste im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache Lidl Belgium bei fehlender Möglichkeit des interperiodischen Verlustausgleichs im Betriebsstättenstaat, ISIR 2009, 275 ff.; *Lamprecht*, Betriebsstättenverluste, Verlustvortragsrecht und Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nach dem Urteil des EuGH in der Rs. KR Wannsee, ISIR 2008, 766 ff.; *M. Lang*, Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?, RIW 2005, 336 ff.; *Mayer*, Moderne Konzernbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2008, 1312 ff.; *ders.*, Endgültige Verluste im Sinne von Marks & Spencer, BB 2008, 1816 ff.; *Meilicke*, Vertragsverletzungsverfahren wegen Diskriminierung von nach ausländischem Recht errichteten Organgesellschaften, DB 2009, 653; *Müller-Gotermann*, Reaktionen von deutscher Gesetzgebung und Finanzverwaltung auf die EuGH-Rechtsprechung, StB 2007/08 S. 151 ff.; *PWC (Hrsg.)*, Verlustberücksichtigung über Grenzen hinweg – Vergleichende Gegenüberstellung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten in 33 Ländern, Frankfurt a.M. 2006; *Rehfeld*, „Gesprächskreis Rhein-Ruhr internationaler Steuerrecht e. V.“ tagte zu den „Auswirkungen der EuGH Rechtsprechung auf die Unternehmensbesteuerung“, IWB 21/2008 Aktuell S. 1027 ff.; *Rehm/Wagler*, Zur Frage des Abzugs von Verlusten einer luxemburgischen Betriebsstätte nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg, GmbHR 2008, 1175 ff.; *Scheuermann*, Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer, ISIR 2006, 145 ff.; *Schnitzer*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung innerhalb der EU – Bestandsaufnahme, Praxisprobleme und aktuelle Entwicklungen, IWB 4/2008 Fach 11 Gruppe 2, S. 829 ff.; *Siedemund/Wegener*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten im Licht des BFH-Urteils vom 17.7.2008 („Lidl Belgium“), DB 2008, 2565 ff.; *Thömmes*, Nachversteuerung zuvor zum Abzug zugelassener Betriebsstättenverluste verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, IWB 22/2008 Fach 11A, S. 1205 ff.; *Wotryn/Wittkowski/Lindscheid*, EuGH: Keine Sofortverrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste – Das Urteil in der Rs. Lidl Belgium aus betriebswirtschaftlicher Sicht, ISIR 2008, 637 ff.; *Winandt*, Deutsche Betriebsstättenverluste müssen in Luxemburg zum Abzug zugelassen werden, ISIR 2005, 594 ff.; *Wittkowski/Lindscheid*, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach dem ISG 2009, ISIR 2009, 225 ff.

EG-rechtlicher Grundfreihheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen der Kapitalverkehrsfreiheit auf Sachverhalte mit Drittstaatsberührung

Prof. Dr. Axel Cordewener*

Die Kapitalverkehrsfreiheit ist die einzige Grundfreiheit des EG-Vertrages, die auch grenzüberschreitende Sachverhalte zwischen EU- und Drittstaaten vor staatlichen Beschränkungen schützt. Gerade am Beispiel steuerlicher Regelungen lotet der EuGH seit einiger Zeit Umfang und Grenzen dieses besonderen Schutzbereichs näher aus. Dabei sind die Ansätze des Gerichtshofes nicht immer verständlich und erzeugen eine Rechtsunsicherheit, die sich auch in der deutschen Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis deutlich widerspiegelt.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Einleitung
- II. Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung
- III. Entwicklung der Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis in Deutschland

I. Einleitung

Die Kapitalverkehrsfreiheit fällt aus dem üblichen Rahmen der EG-vertraglichen Grundfreiheiten aus zwei Gründen hinaus: Zum einen hat sie sich historisch lediglich schrittweise entwickelt, indem nämlich der ursprüngliche Art. 67 EWGV nicht unmittelbar anwendbar war, sondern entsprechend den Vorgaben der Art. 69, 70 EWGV a. F. durch EG-Richtlinien inhaltlich ausgefüllt werden musste (zuletzt RL 88/361/EWG v. 24.6.1988, ABl EG 1988 L 178/5), bevor mit Wirkung ab 1.1.1994 die Regelung des Art. 73b Abs. 1 EGV durch die Vertragsrevision von Maastricht unmittelbar im Primärrecht installiert wurde. Zum anderen geht diese heute in Art. 56 Abs. 1 EG enthaltene Regelung in territorialer Sicht über den EU-Binnenmarkt hinaus, da sie nicht allein „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten“

* Prof. Dr. Axel Cordewener, LL.M., ist Rechtsanwalt in Bonn und Brüssel, Of Counsel bei Flick Gocke Schaumburg sowie Professor an der Katholieke Universiteit Leuven/Beigien. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag des Verfassers auf der „Münchener Steuerfachtagung“ am 25.3.2009.

Wie kaum anders zu erwarten, war und ist die Thematik umstritten. Von Seiten der Berater wurden zumeist recht aggressive Ansätze zu Gunsten einer weiten Ausdehnung des Drittstaatschutzes vertreten, während vor allem das akademische Schrifttum eher konservativ geprägt war und auf zahlreiche Gründe verwies, warum die Drittstaatsöffnung der Kapitalverkehrsfreiheit eher punktuell begrenzt zu verstehen sei (stellvertretend Schön, in: Gocke u. a., FS Wassermeyer S. 489 ff.). Der EuGH hat mit einer Reihe von Judikaten Licht in das Dunkel um die Auslegung der Verbotsklausel des Art. 56 Abs. 1 EG (und auch der damit verbundenen Ausnahmeklauseln in Art. 57 Abs. 1 und Art. 58 EG) gebracht. Diese Rechtsprechung war allerdings mit einer unvorhergesehenen – derzeit auch noch in einer Präzisionsphase befindlichen – dogmatischen „Überraschung“ verbunden, welche die praktische Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit deutlich verkompliziert. Für die deutsche Rechtspraxis ergeben sich zusätzliche Unsicherheiten dadurch, dass Gerichte und Finanzverwaltung bisher noch nicht in vollem Umfang auf der EuGH-Linie liegen.

II. Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung

Die Klärung der verschiedenen Facetten einer potentiellen Drittstaatswirkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch den EuGH wurde zunächst dadurch verzögert, dass der Gerichtshof im ersten Steuerfall mit Drittstaatsberührung schon keine tatbestandliche Beeinträchtigung von Art. 56 Abs. 1 EG feststellte (EuGH C-513/03). Während der Anhängigkeit dieses Verfahrens waren aber bereits so viele weitere Fälle an den EuGH herangetragen worden, dass der Gerichtshof früher oder später einmal Farbe bekennen musste. Er tat dies schließlich in einer Weise, die – vom Ergebnis her betrachtet – einen Mittelweg zwischen den Extremauffassungen pro und contra Drittstaatswirkung einschlägt, die jedoch eine saubere dogmatische Untermauerung vermissen lässt und zu wenig nachvollziehbaren Resultaten im Einzelfall führen kann.

1. Zum Verbotstatbestand des Art. 56 Abs. 1 EG

Der wohl überraschendste Schritt des EuGH in diesem Kontext besteht darin, dass er eine dem Grundfreiheitsstatbestand des Art. 56 Abs. 1 EG logisch vorgelagerte – im EG-Vertrag nicht explizit angelegte – Anwendungsschwelle für die Kapitalverkehrsfreiheit entwickelt hat, die gerade in Drittstaatsfällen maßgebliche Bedeutung für den Umfang des zur Verfügung stehenden Grundrechtsschutzes entfaltet. Eingeleitet wurde diese Entwicklung im „Cadbury Schweppes“-Urteil mit der Aussage, dass von den drei zur Debatte stehenden Regelungen in Art. 43, 49 und 56 Abs. 1 EG lediglich die erstgenannte Grundfreiheitsgarantie zur Anwendung kommen könne, weil die britische Hinzurechnungsbesteuerung Sachverhalte betreffe, bei denen eine inländische Gesellschaft die Kontrolle über beherrschte ausländische Tochtergesellschaften besitze. Etwas nachteilige Auswirkungen auch auf die Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit seien insofern lediglich die „unvermeidliche Konsequenz“

untersagt, sondern auch „zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern“. Der letztgenannte zweite Normhalbsatz, welcher allein die EU-Mitgliedstaaten, nicht aber irgendeinen Drittstaat bindet, wurde lange Zeit wenig beachtet, obwohl der EuGH die potenzielle Relevanz der Regelung in Drittstaatsverhältnissen bereits in einer Entscheidung von 1995 angedeutet hatte (EuGH, Urteil v. 14.12.1995 - Rs. C-163/94, Sanz de Lera u. a., Slg. 1995 I S. 4821).

Bei der näheren Auslotung dieser sog. „erga omnes“-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit innerhalb der letzten Jahre spielten jedoch ganz ohne Zweifel steuerrechtliche Ausgangsfälle die treibende Kraft, und im Wesentlichen lassen sich hier drei Konstellationen unterscheiden:

- ▶ Erstens gibt es die typische Situation, dass eine nationale Norm bereits für rein innergemeinschaftliche Sachverhalte vom EuGH als gemeinschaftsrechtswidrig eingestuft wurde und Steuerpflichtige versuchen, auf der Basis von Art. 56 Abs. 1 EG auch den EG-Rechtsverstoß im Drittstaatsverhältnis feststellen zu lassen (vgl. zu § 8a KStG a. F. EuGH, Beschluss v. 10.5.2007 - Rs. C-492/04, Lasertec [↪ TAAAB-72728](#)]; im Anschluss an EuGH, Urteil v. 12.12.2002 - Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst [↪ TAAAB-72728](#)]; zur österreichischen Dividendenbesteuerung EuGH, Urteil v. 24.5.2007 - Rs. C-157/05, Holböck, im Anschluss an EuGH, Urteil v. 15.7.2004 - Rs. C-315/02, Lenz [↪ KAAAB-79422](#)]).

- ▶ Zweitens gibt es eine Reihe von Fällen, in denen die Frage nach einem möglichen Gemeinschaftsrechtsverstoß gleichzeitig sowohl für innergemeinschaftliche als auch für Drittstaatsituationen an den EuGH herangetragen wird (vgl. insbes. die Fragen zu den verschiedenen Klägergruppen in EuGH, Urteile v. 12.12.2006 - Rs. C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [↪ LAAAC-34584](#)]; Rs. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation [↪ FAAAC-34586](#)]; Rs. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation [↪ VAAAC-53753](#)]; EuGH, Beschluss v. 23.4.2008 - Rs. C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, ABI EU 2008 C 209 S. 13; außerdem zur DBA-Freistellungsmethode bei Verlusten EuGH, Urteil v. 15.5.2008 - Rs. C-414/06, Lidl Belgium [↪ JAAAC-80208](#)] und EuGH, Beschluss v. 6.11.2007 - Rs. C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig [↪ JAAAC-81138](#)]; zu Teilwertabschreibungen im Kontext von § 8b KStG EuGH, Urteil v. 22.1.2009 - Rs. C-377/07, STEKO Industriemontage [↪ GAAAD-03784](#)]; zur Besteuerung von Dividendenerträgen bei Investmentfonds in den Niederlanden EuGH, Urteil v. 20.5.2008 - Rs. C-194/06, Orange European Smallcap Fund [↪ CAAAC-81940](#)]).

- ▶ Und drittens lassen sich inzwischen auch Fälle identifizieren, in denen ein bestimmtes Problem unmittelbar in einem Drittstaatsverhältnis auftaucht (s. etwa zur erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht in den Niederlanden EuGH, Urteil v. 23.2.2006 - Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden [↪ MAAAB-83188](#)]; zur Dividendenbesteuerung in Schweden EuGH, Beschluss v. 12.5.2007 - Rs. C-102/05, A und B, sowie EuGH, Urteil v. 18.12.2007 - Rs. C-101/05, A [↪ AAAAC-69724](#)]).

einer Niederlassungsbeschränkung und rechtfertigten keine eigenständige Anwendung der Art. 49 und 56 Abs. 1 EG (EuGH, Urteil v. 12.9.2006 - C-196/04, Cadbury Schweppes [↔ NAAAC-09456], Tz. 31-33). Vor dem Hintergrund der sonst allgemein anerkannten inhaltlichen Konvergenz der Grundfreiheiten wäre die Entscheidung des EuGH aber auch auf der Basis einer der beiden anderen Grundfreiheiten wohl nicht anders ausgefallen und erregte daher insofern zunächst wenig Aufsehen.

Fortgesetzt wurde diese anfangs eher unauffällige Entwicklung nur wenige Wochen später durch das Urteil „Fidium Finanz“ zu einem in der Schweiz ansässigen Finanzdienstleister, der sich auch in Deutschland betätigen wollte: In diesem außersteuerlichen Fall konstatierte der EuGH mit aller Deutlichkeit, dass nur entweder die Dienstleistungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit zur Anwendung komme, wenn die jeweils andere Freiheit nach den Fallumständen „völlig zweitrangig“ sei; da die im Streitfall fragliche Regelung den Zugang für Drittstaatsdienstleister zum deutschen Finanzmarkt erschwere, berühre sie vorwiegend den freien Dienstleistungsverkehr, so dass etwaige Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs nur eine „zwangsläufige Folge“ seien und keine Anwendbarkeit der Art. 56 ff. EG rechtfertigten (EuGH, Urteil v. 3.10.2006 - C-452/04 [↔ GAAAC-33741], Tz. 34, 43 ff.).

Beide vorgenannten Entscheidungen müssen insofern verwundern, als das darin in den Vordergrund gerückte Konkurrenzverhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zur Niederlassungsfreiheit einerseits und zur Dienstleistungsfreiheit andererseits zwar durchaus im EG-Vertrag angelegt ist, dies aber keineswegs zwingend im Sinne einer Nachrangigkeit von Art. 56 Abs. 1 EG. Im Verhältnis zur Niederlassungsfreiheit wurden die gegenseitigen Bezugnahmen in Art. 43 Abs. 2 erster Halbsatz EG und Art. 58 Abs. 2 EG überwiegend so interpretiert, dass eine nationale Regelung mit beiden Grundfreiheiten in Einklang stehen muss, und im Verhältnis zur Dienstleistungsfreiheit spricht die Formulierung des Art. 49 Abs. 1 EG – nach Abschluss der Liberalisierung des Kapitalverkehrs (RL 88/361/EWG; s. o.) auch unter Berücksichtigung von Art. 51 Abs. 2 EG – sogar eher für einen Vorrang der Kapitalverkehrsfreiheit. Dementsprechend ging die h. M. bis dahin auch davon aus, dass jeweils mehrere Grundfreiheiten ggf. kumulativ nebeneinander auf denselben Sachverhalt zur Anwendung kommen könnten (vgl. nur Schön, a. a. O. S. 497 ff.).

Mit obigen Judikaten hat der EuGH dieses Verständnis grundlegend umgekehrt zugunsten eines exklusiven Vorrangs von entweder Art. 43 EG oder Art. 49 EG gegenüber Art. 56 Abs. 1 EG. Die hiermit verbundene tatbestandliche „Verdrängungswirkung“ zulasten der Kapitalverkehrsfreiheit hat der Gerichtshof sodann in einer ganzen Reihe steuerlicher Entscheidungen zu Drittstaatsfällen zur Anwendung gebracht, wobei sich insofern bisher vor allem das Konkurrenzverhältnis zu Art. 43 EG als besonders praxisrelevant herausgeformt hat. Allerdings sind die Konturen noch reichlich schwammig, denn der EuGH hat zunächst in einem

ersten Schritt den Regelungszweck der zu überprüfenden nationalen Norm zum entscheidenden Abgrenzungskriterium erklärt: Zieht demnach die relevante Norm auf Beherrschungs- oder Kontrollsituationen und Unternehmensgruppen, soll die Niederlassungsfreiheit sachlich vorgehen und der Grundfreiheitsschutz – mangels „erga omnes“-Wirkung von Art. 43 EG – somit an der EU-Außergrenze enden (vgl. zu Gesellschaftsbeteiligungen EuGH C-524/04, Tz. 33, 101 und EuGH C-492/04, Tz. 18 ff.; s. außerdem zu Betriebsstätten EuGH C-102/05, Tz. 26 ff. und EuGH C-415/06, Tz. 13 ff.).

Auf der Basis dieses Ansatzes ergibt sich die Schlussfolgerung, dass Art. 56 Abs. 1 EG zumindest auch dann im Drittstaatsverhältnis zur Anwendung gelangt, wenn nur die relevante nationale Norm als solche „neutral“ ausgestaltet ist und tatbestandlich beispielsweise Gesellschaftsbeteiligungen jedweden Umfangs erfasst (vgl. in diesem Sinne zu Gesellschaftsbeteiligungen EuGH C-374/04, Tz. 37 f. sowie EuGH C-446/04, Tz. 36, 80 und 142; insbesondere auch EuGH C-157/05, Tz. 23 f.). Nachdem sich der EuGH in einer ganzen Reihe von Judikaten auf obigen Lösungsweg festgelegt hatte, findet sich in einer jüngeren Entscheidung die Andeutung eines zweiten Prüfungsschritts, der das bislang zumindest noch halb geöffnete grundfreiheitliche Türchen zum Rest der Welt bis auf einen kleinen Spalt schließen könnte: Im dortigen Ausgangsfall war zwar die betroffene nationale Regelung als solche nicht auf Beherrschungsfälle zugeschnitten, doch ging der Gerichtshof davon aus, dass im Ausgangsachverhalt des Rechtsstreits eine Beherrschungssituation vorliege und daher lediglich die Niederlassungsfreiheit zur Anwendung komme (EuGH, Urteil v. 26.6.2008 - C-284/06, Burda [↔ SAAAC-84411], Tz. 72 f.). Betroffen war dort allerdings wiederum ein reiner EU-Sachverhalt und es ist derzeit mangels einschlägiger Folgeentscheidungen zu Drittstaatsfällen noch nicht eindeutig erkennbar, ob der EuGH wirklich noch eine weitere Verschärfung seines ohnehin bereits strengen Maßstabs für die Anwendbarkeit von Art. 56 Abs. 1 EG herbeiführen wollte (dagegen z. B. Toppelhofer/Lohmann, IStR 2008 S. 857, 861 ff.; auf die bestehenden Unklarheiten hinweisend auch Meißel/Bokeloh, DB 2008 S. 2160, 2162 f.).

Diese Rechtsprechungsentwicklung ist nicht allein deshalb unbefriedigend, weil sie den in der Kapitalverkehrs-Richtlinie 88/361/EWG (vgl. dort Annex I Tz. I zu „Direktinvestitionen“) angelegten und auch in Art. 57 Abs. 1 EG vorausgesetzten tatbestandlichen Schutz auch von Beherrschungsverhältnissen durch die Kapitalverkehrsfreiheit leer laufen lässt. Sie ist vielmehr auch deshalb kritisch zu bewerten, weil sie – wie gerade das Beispiel der Gesellschaftsbeteiligungen deutlich macht – in ihrer Grundtendenz darauf ausgerichtet ist, den Schutz des Investors quasi „umgekehrt proportional“ zum Umfang seines Engagements abnehmen zu lassen.

Insgesamt aber ist festzuhalten, dass der EuGH ex cathedra im Wege einer sehr eigenwilligen Auslegung des EG-Vertrages der im Wortlaut von Art. 56 Abs. 1 EG grundsätzlich umfassend

angelegten „globalen“ Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit das Wasser abgedreht hat. Zu umfassenden Einbrüchen der Verbotswirkung des Art. 56 Abs. 1 EG in die nationalen Steuersysteme wird es somit nicht kommen, auch wenn zu erwarten ist, dass der Restanwendungsbereich dieser Norm im Verhältnis zu Drittstaaten in nächster Zeit noch in zahlreichen Rechtsstreiten (durch EU-ansässige Kläger im „outbound“-Fall, aber auch durch drittstaatsansässige Kläger im „inbound“-Fall) näher ausprozessiert wird.

Für diejenigen Konstellationen, die es schaffen, durch das vorstehende – der eigentlichen Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit logisch vorgelagerte – Nadelöhr zu gelangen und die Drittstaatswirkung zu aktivieren, lassen sich die Eckpunkte der EuGH-Judikatur zu den Regelungen der Art. 56 bis 58 EG an dieser Stelle wie folgt grob skizzieren: Hinsichtlich des Verbotstatbestands von Art. 56 Abs. 1 EG geht der Gerichtshof davon aus, dass auch der zweite Halbsatz unmittelbar anwendbar ist und die Auslegung der Begriffe des „Kapitalverkehrs“ sowie der „Beschränkungen“ in Drittstaatsfällen nicht anders zu erfolgen hat als bei der Anwendung des ersten Normhalbsatzes auf EU-Sachverhalte (EuGH C-101/05, Tz. 21 ff., 28 ff.; EuGH C-194/06, Tz. 87 f.). Kann ein Steuerpflichtiger sich also nach Klärung etwaiger Konkurrenzverhältnisse erst einmal auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen, ergeben sich zumindest im Rahmen der tatbestandlichen Anwendbarkeit von Art. 56 Abs. 1 EG keine zusätzlichen Hürden. Allerdings stehen den Mitgliedstaaten dann mit Blick auf Drittstaatskonstellationen besondere Verteidigungsmöglichkeiten zur Verfügung, die im Einzelfall die Erfolgchancen des Steuerpflichtigen deutlich reduzieren können.

2. Die Ausnahmeklauseln in Art. 57 Abs. 1 EG und Art. 58 EG

So dürfen zum einen nach der Bestandsschutzklausel des Art. 57 Abs. 1 EG bestimmte in sachlicher Hinsicht näher qualifizierte Kapitalverkehrsbeschränkungen im Verhältnis zu Drittstaaten (z. B. im Zusammenhang mit Direktinvestitionen, Niederlassungen oder Finanzdienstleistungen) bestehen bleiben, wenn sie bereits am 31.12.1993 bestanden haben. Zur Auslegung des sachlichen Anwendungsbereichs orientiert sich der EuGH auch insofern an der RL 88/361/EWG (vgl. zur „Direktinvestition“ EuGH C-194/06, Tz. 98 ff.). Ebenfalls geklärt ist hinsichtlich des zeitlichen Anwendungsbereichs der Umstand, dass die betreffenden Altregelungen nach dem genannten Stichtag nicht mehr verschärft oder durch ähnlich belastende neue Regelungen ersetzt bzw. nach zwischenzeitlicher Abschaffung wieder neu eingeführt werden dürfen (vgl. EuGH C-446/04, Tz. 192; EuGH C-157/05, Tz. 41; EuGH C-101/05, Tz. 49).

Sofern eine nationale Regelung diese Vorgaben beachtet und in ihrem Bestand geschützt ist, kommt es auf die nachfolgend anzusprechenden besonderen Rechtfertigungsgründe i. S. von Art. 58 EG für die Existenz der betreffenden Regelung nicht weiter an. Auf längere Sicht betrachtet dürfte allerdings die Bedeutung des Art. 57 Abs. 1 EG abnehmen und die Diskussion über die EG-Rechtswidrigkeit einer nationalen Norm sich zunehmend auf die Frage verlagern,

ob der betreffende Mitgliedstaat die Kapitalverkehrsbeschränkung unter Berufung auf Art. 58 EG rechtfertigen kann. Hinzuweisen ist auch auf den im Rahmen des Reformvertrages von Lissabon v. 13.12.2007 unternommenen Versuch einer Neuformulierung von Art. 57 Abs. 2 und 3 des bisherigen EG-Vertrages und Einführung eines daran anknüpfenden neuen Art. 58 Abs. 4; danach soll die Schaffung von „restriktiven steuerlichen Maßnahmen“ eines Mitgliedstaates „in Bezug auf ein oder mehrere Drittländer“ erlaubt werden.

Die Ausnahmeklausel des Art. 58 Abs. 1 EG erlaubt den Mitgliedstaaten prinzipiell steuerliche Unterscheidungen nach Wohn- oder Kapitalanlageort (Buchst. a) sowie auch unerlässliche Maßnahmen zur Verhinderung von „Zuwerhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts“ (Buchst. b). Wie bei objektiver Betrachtung der Dinge erwartet werden dürfte (s. die Analyse bei Schön, a. a. O. S. 511 ff., 513 ff.), hat der EuGH insofern seine – auch auf die strikte Interpretation des in Art. 58 Abs. 3 EG angelegten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zurückzuführende – traditionell strenge Beurteilung mitgliedstaatlicher Verteidigungsargumente bei reinen EU-Fällen nicht automatisch auf Drittstaatskonstellationen übertragen. Der Gerichtshof hat andererseits aber auch nicht Tür und Tor für völlig willkürliche Verhaltensweisen seitens der Mitgliedstaaten geöffnet, sondern eine am Einzelfall orientierte differenzierende Betrachtung gewährt:

So geht er zwar im Grundsatz davon aus, dass sich Kapitalanlagen innerhalb der EU wegen der sekundärrechtlichen Amtshilfemöglichkeiten (vgl. Richtlinie 77/799/EWG v. 19.12.1977, Richtlinie 2001/44/EG v. 15.6.2001 und jüngst auch Richtlinie 2008/55/EG v. 26.5.2008; außerdem Kommissionsvorschläge KOM(2009) 28 endg. und KOM(2009) 29 endg. v. 2.2.2009) – sowie ggf. auch der harmonisierten Bilanzierungsregeln für Gesellschaften – in einer anderen Ausgangssituation befinden als Kapitalanlagen zwischen EU- und Drittstaaten bzw. dass sich Beeinträchtigungen der letztgenannten Anlagen eher rechtfertigen lassen (s. insbesondere EuGH C-101/05, Tz. 54 ff.). Allein die pauschale Berufung auf die unterschiedlichen Ausgangspositionen reicht jedoch nicht aus (EuGH C-524/04, Tz. 172). Und im Einzelfall mag mitunter sogar eine bilaterale Vereinbarung mit dem betreffenden Drittstaat etwaige Unterschiede einebnen (vgl. die Andeutung in EuGH C-101/05, Tz. 66) oder ein grundsätzlich akzeptabler Rechtfertigungsgrund bei näherer Sachverhaltsanalyse letztlich keine Rolle spielen (vgl. EuGH C-194/06, Tz. 91 ff. sowie zuletzt EuGH C-377/07, Tz. 55).

Aus Sicht der Steuerpflichtigen lässt sich damit zusammenfassend konstatieren, dass der Umfang eines gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheits-schutzes auch in Fällen mit Drittstaatsberührung zwar in nur kurzer Zeit durch den EuGH erheblich zurecht gestutzt wurde, dass aber zumindest noch ein kleiner Hoffnungsschimmer auf eine erfolgreiche Abwehr belastender nationaler Maßnahmen besteht.

III. Entwicklung der Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis in Deutschland

Auch die deutschen Gerichte waren bereits in einer Anzahl von Fällen mit der Frage befasst, ob sich Steuerpflichtige auf die Drittstaatswirkung der Kapitalverkehrsfreiheit berufen können. Die in Deutschland getroffenen Entscheidungen sowie auch die Reaktionen der Finanzverwaltung darauf liegen allerdings nicht immer auf der Linie des EuGH.

1. Zum Verbotstatbestand des Art. 56 Abs. 1 EG

Eine tatbestandliche Beeinträchtigung des Art. 56 Abs. 1 EG hatte beispielsweise ein in Russland ansässiger Gesellschafter einer deutschen GmbH („inbound“-Fall) geltend gemacht, ohne dass sich der BFH allerdings mit der Problematik dem Grunde nach näher befasste. Vielmehr wies er in seinem Urteil vom Mai 2004 – insofern der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung (vgl. EuGH, Urteil v. 5.7.2005 - Rs. C-376/03, D [E:TAAB-72767 I](#)) zu diesem Spezialproblem voraus eilend – das inhaltliche Kernbegehren des Steuerpflichtigen deshalb zurück, weil es auf eine „Meistbegünstigung“ hinsichtlich der anzuwendenden DBA-Quellensteuerbegrenzung auf Dividenden hinausliefe (BFH, Urteil v. 26.5.2004 - I R 54/03 [E:GAAAB-25683 I](#)); näher dazu Cordewener, in: Cordewener/Enchelmaier/Schindler, Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten S. 123, 132 ff.). In zwei Entscheidungen vom August 2006 gab der BFH dann aber offen zu erkennen, dass seiner Auffassung nach aus Art. 56 Abs. 1 EG ein umfassender Grundfreiheitsschutz auch für Kapitalbewegungen zwischen EU- und Drittstaaten abzuleiten ist: Dies betraf zum einen das Voraentscheidungsersuchen im Fall „Stahlwerk Ergste Westig“ zur DBA-rechtlichen Nichtberücksichtigung von Verlusten aus Beteiligungen an US-amerikanischen Personengesellschaften (BFH, Beschluss v. 22.8.2006 - I R 116/04 [E:GAAAC-17285 I](#)), zum anderen die Entscheidung zur Anwendung der 5 %-Fiktion nach § 8b Abs. 5 KStG auf eine 50,01 %ige Beteiligung an einer südafrikanischen Ltd (BFH, Urteil v. 9.8.2006 - I R 95/05, „Südafrika“ [E:YAAAC-19168 I](#)).

Während der BFH im erstgenannten Fall inzwischen auf die EuGH-Linie umgeschwenkt ist und wegen des Zuschnitts der fraglichen DBA-Freistellung auf Betriebsstätten bereits die tatbestandliche Anwendung von Art. 56 Abs. 1 EG ausgeschlossen hat (vgl. BFH I R 116/04), hat gerade das letztgenannte Südafrika-Urteil in Deutschland heftige Diskussionen ausgelöst: Es wurde seitens des BMF mit einem „Nichtanwendungsenlass“ belegt (BMF, Schreiben v. 21.3.2007 - IV B 7 - G 1421/0, Tz. 2 [E:ZAAAC-41035 I](#)); s. außerdem BayLSt, Verfügung v. 28.3.2007 - S 2750a-17 S31dN, IStR 2007 S. 716 sowie OFD Hannover, Verfügung v. 20.6.2007 - S 2750a - 34 - StO 241, DB 2007 S. 1785), was im Schrifttum zu der harschen Kritik führte, die Finanzverwaltung betreibe hinsichtlich der Anwendung von Art. 56 Abs. 1 EG in Drittstaatsfällen eine „faktische Rechtsverweigerung“ (Rehm/Nagler, IStR 2007 S. 700 ff.; das BMF verteidigend hingegen Wunderlich/Blaschke, IStR 2008 S. 754, 758 ff.).

Dies hat das BMF allerdings nicht daran gehindert, in seiner Verwaltungsanweisung zur Handhabung der Abzugsbeschränkungen nach § 3c Abs. 1 EStG, § 8b Abs. 7 bzw. Abs. 5 KStG a. F. im Zusammenhang mit Dividenden von Auslandsbeteiligungen weiterhin klar zwischen Beteiligungen an EU-Gesellschaften einerseits und solchen mit Ansässigkeit in Drittstaaten zu differenzieren (BMF, Schreiben v. 30.9.2008 - IV C 7 - S 2750-a/07/10001 [E:IAAAC-94010 I](#)); s. auch OFD Rheinland, Verfügung v. 5.12.2008 - 059/2008 (Rhld)/010/2008 (Ms), [E:SAAAD-00238 I](#), Tz. 1 mit der Differenzierung zu den hier nicht näher behandelten EWR-Staaten, speziell Liechtenstein).

Zu beachten ist allerdings, dass die „Südafrika“-Entscheidung des BFH noch vor der oben dargelegten Entwicklung in der EuGH-Judikatur erging, welche erst kurz danach einsetzte. Berücksichtigt man nun zunächst die zwischen Herbst 2006 und Ende 2007 ergangenen EuGH-Urteile zum Konkurrenzverhältnis der verschiedenen Grundfreiheiten und zur Zielrichtung der nationalen Norm als maßgebliches Abgrenzungskriterium (s. o. II, 1), so könnte man dem BFH in der Tat bescheinigen, dass er zumindest im Ergebnis richtig lag, da die Norm des § 8b KStG keine konkrete Mindestbeteiligung an einer anderen Gesellschaft oder gar Beherrschung derselben voraussetzt (s. Röhrlbein, IWB 13/2007, F. 11a S. 1148 f.). Es wäre dann die Finanzverwaltung, welche insofern die Vorgaben des EG-Rechts verkennt (s. Schönfeld, IStR 2007 S. 443; Köhler/Tippelhofer, IStR 2007 S. 645, 649; Rehm/Nagler, GmbHR 2007 S. 776, 778; Wellens, DStR 2007 S. 1852, 1856). Und ganz in diesem Sinne entschied auch das FG Münster im November 2007 in einem ähnlichen Fall, indem es für die Anwendung von Art. 56 Abs. 1 EG auf Gesellschaftsbeteiligungen in den USA und in Taiwan die jeweilige tatsächliche Beherrschungssituation (100 % bzw. 94,5 %) als unerheblich ansah (FG Münster, Urteil v. 9.11.2007 - 9 K 2912/04 K, G [E:LA AAC-71170 I](#)).

Es ließe sich nun die Frage aufwerfen, ob vorgenannte Bestätigung des „Südafrika“-Urteils des BFH mit Blick auf die anschließende Andeutung des EuGH im „Burda“-Fall, es könne möglicherweise – auch – auf die konkrete Sachverhaltsituation im Einzelfall ankommen, nicht ihrerseits wieder zweifelhaft sein könnte. Zwar haben auch einige andere Finanzgerichte unlängst wieder in Drittstaatenfällen entschieden und dabei auch die neuere EuGH-Rechtsprechung zur möglichen tatbestandlichen Verdrängung des Art. 56 Abs. 1 EG berücksichtigt, doch stellte sich dort die obige Problematik nicht in letzter Schärfe (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 26.3.2008 - 3 K 142/06 [E:MAAAC-84332 I](#); FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 18.6.2008 - 1 K 1286/04 [E:SAAAC-88695 I](#)).

Der BFH hat allerdings jüngst im Revisionsverfahren zum vorgenannten Urteil des FG Münster unter eingehender Berücksichtigung der oben dargelegten aktuellen Entwicklungen in der EuGH-Rechtsprechung (vgl. oben II, 1) seine „Südafrika“-Entscheidung ausdrücklich bestätigt und auch bei kontrollierenden Beteiligungen die Kapitalverkehrsfreiheit durchgreifen lassen

Im Schrifttum war in Anlehnung an den Wortlaut von Art. 57 Abs. 1 EG überwiegend darauf abgestellt worden, dass es auf die beschränkende Wirkung der nationalen Norm und damit auf ihre erstmalige Anwendbarkeit ankommen muss (s. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2004 S. 325, 327 f.; Schnitzer, IStR 2004 S. 635, 636). Die Diskussion dürfte sich aber zukünftig fortsetzen, nachdem das FG München jüngst dem – im Rahmen des StBVG (BGBl 1993 I S. 2310) am 21.12.1993 erlassenen und am 30.12.1993 in Kraft getretenen – § 18 Abs. 3 Satz 4 AusinvestmG Bestandsschutz zugesprochen hat (FG München, Urteil v. 16.12.2008 - 10 K 4614/05 [↪ EAAAD-10596], Tz. 3, b, aa); vgl. bereits zuvor nach summarischer Prüfung BFH, (Beschluss v. 14.9.2005 - VIII B 40/05 [↪ AAAAB-71129], Tz. II, 6) obwohl auch diese nationale Bestimmung gemäß § 19a Abs. 3 Satz 1 AusinvestmG erstmals ab 1994 anwendbar war. Nunmehr hat sich der BFH im Revisionsverfahren (VIII R 2/09) mit dem Problem zu befassen, und auch insofern dürfte eine EuGH-Vorlage der Rechtssicherheit sehr zuträglich sein.

Vergleichsweise wenig durchdrungen ist demgegenüber in der deutschen Rechtsprechung noch die auch für Drittstaatsverhalte durch Art. 58 EG eröffnete Möglichkeit der Rechtfertigung beschränkender Steuervorschriften. So gingen etwa im Kontext der DBA-Freistellung von Auslandsverlusten das FG Düsseldorf (Urteil v. 14.9.2004 - 6 K 3796/01, K, F [↪ BAAAB-41837]) als Erinstanz des späteren EuGH-Falls „Stahlwerk Ergste Westig“ bzgl. der Beteiligung einer Inlandskörperschaft an einer US-Personengesellschaft sowie das FG München (Urteil v. 25.10.2005 - 6 K 4796/03 [↪ VAAAB-73799], Tz. II, 1 b) hinsichtlich der US-Betriebsstätte einer deutschen GmbH pauschal davon aus, dass eine etwaige Beschränkung des Kapitalverkehrs über Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG gerechtfertigt sei.

Ganz ähnlich meinte auch das Hessische FG (Urteil v. 9.12.2004 - 4 K 3876/01 [↪ OAAAC-31764], Tz. I, 3), die Belastung des Anteilserwerbs durch Steuerinländer von einem nicht zur KSt-Anrechnung berechtigten Anteilseigner – in casu von einer Schweizer AG – durch den Sperrbetrag nach § 50c Abs. 4 EStG a. F. sei durch die Ausnahmeklauseln der Art. 58 Abs. 1 und 3 EG (früher Art. 73d Abs. 1 und 3 EGV) gedeckt. Bei näherer Betrachtung wäre aufgrund der neueren EuGH-Rechtsprechung in diesen Konstellationen allerdings davon auszugehen, dass schon die tatbestandliche Anwendung von Art. 56 Abs. 1 EG ausscheiden müsste (vgl. zum erstgenannten Fall bereits oben III, 1 BFH I R 116/04 sowie zum letztgenannten Fall BFH, Urteil v. 7.11.2007 - I R 41/05 [↪ UAAAC-72113] mit Hervorhebung der dort vom Gesetzgeber vorausgesetzten „Beherrschungslage“).

Es wird insofern also der zukünftigen Entscheidungspraxis der deutschen Gerichte obliegen, die vom EuGH in seiner neueren Judikatur (s. oben II, 2) vorgenommene „Feineinstellung“ der Art. 58 Abs. 1 und 3 EG auf den jeweiligen Einzelfall anzuwenden. Erste Ansätze hierfür sind bereits erkennbar (vgl. etwa zur Dividendenbesteuerung eines Schweizer Anteilseigners FG Baden-Württemberg, Urteil v. 18.6.2007 - 6 K 31/06 [↪ WAAAC-74412], Tz. 2 a, b, dazu Cordewener, IWB 2009 F. 11 Gr. 2 S. 980), bedürfen aber noch einer näheren Aufarbeitung durch den BFH (z. B. im Revisionsverfahren I R 53/07 zum vorgenannten Fall).

(BFH, Urteil v. 26.11.2008 - I R 7/08 [↪ CAAAD-16015], m. Anm. Rehm/Nagler IStR 2009 S. 244; daran anknüpfend bzgl. einer 51 %igen Beteiligung im Verhältnis zur Schweiz nun auch BFH, Urteil v. 14.1.2009 - I R 47/08 [↪ IAAAD-16013]). Vor dem Hintergrund der vorstehend geschilderten mühsamen Entwicklung wäre es aber wohl zur Erreichung von Rechtssicherheit – auch für andere EU-Staaten – förderlicher, wenn man in einem solchen Fall den EuGH um deutliche Klärung bitten würde. Insofern bestünde dann auch für den Gerichtshof die Gelegenheit, die oben angesprochene Merkwürdigkeit, wonach in Drittstaatsfällen ein erhöhter Investitionsumfang zu einem verminderten EG-rechtlichen Schutz zu führen droht, nicht völlig ausufern zu lassen.

2. Die Ausnahmeklauseln in Art. 57 Abs. 1 EG und Art. 58 EG

Auch mit dem im EG-Vertrag zu Gunsten der Mitgliedstaaten vorgesehenen Ausnahmeklauseln haben sich die deutschen Gerichte bereits befasst, wobei bislang vor allem die Bestandsschutzklausel des Art. 57 Abs. 1 EG erhebliche Bedeutung erlangt hat. So problematisierte etwa der BFH in einer Entscheidung vom Dezember 2005 zur Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG a. F. („outbound“-Fall) die tatbestandliche Drittstaatswirkung des Art. 56 Abs. 1 EG als solche nicht näher, sondern verwies den Steuerpflichtigen in eher pauschaler Weise darauf, dass die fraglichen deutschen Normen durch Art. 57 Abs. 1 EG gedeckt seien (BFH, Urteil v. 21.12.2005 - I R 4/05 [↪ ZAAAB-83872]; ganz ähnlich in anderen Fällen zuvor FG Hamburg, Urteil v. 9.3.2004 - VI 279/01 [↪ UAAAB-25246], Tz. I a sowie FG Baden-Württemberg, Beschluss v. 26.10.2006 - 3 V 32/05 [↪ UAAAC-31749], Tz. II, 3). Wegen der über die Jahre hinweg erfolgten zahlreichen Änderungen der §§ 7 ff. AStG wird allerdings im Schrifttum zu Recht die Frage gestellt, ob sich mit vorstehender Beurteilung wirklich in allen Teilbereichen der Hinzurechnungsbesteuerung ein fortwirkender Bestandsschutz annehmen lässt (vgl. Rüttig/Protzen, GmbHR 2003 S. 503, 504).

Von dieser Problematik des nachträglichen Verlustes eines einmal eingetretenen Bestandsschutzes abgesehen hat sich in der deutschen Praxis insbesondere eine Diskussion zu der Frage entwickelt, welcher Stichtag in zeitlicher Hinsicht für die Erlangung von Bestandsschutz durch eine bestimmte nationale Norm entscheidend ist: Reicht es bereits aus, wenn jene Norm vor dem 31.12.1993 rechtswirksam entstanden ist, oder ist es schädlich, wenn sie erstmals auf nach diesem Datum verwirklichte Sachverhalte anwendbar ist? Am Beispiel von § 8a KStG i. d. F. des StandOG – erlassen am 13.9.1993 und in Kraft ab 18.9.1993, jedoch erstmals anwendbar über § 54 Abs. 6a KStG a. F. auf ab dem 1.1.1994 beginnende Wirtschaftsjahre – war diese Frage vom FG Baden-Württemberg (Beschluss v. 14.10.2004 - 3 K 62/99 [↪ VAAAB-41719]) dem EuGH vorgelegt worden, doch wegen der vom Gerichtshof angenommenen tatbestandlichen Verdrängung der Kapitalverkehrs- durch die Niederlassungsfreiheit unbeantwortet geblieben (EuGH C-492/04).

FAZIT

Die Diskussion um die sog. „erga omnes“-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten ist ein gutes Beispiel dafür, wie stark die zutreffende Anwendung des Gemeinschaftsrechts durch die nationalen Behörden und Gerichte von eindeutigen Vorgaben der EuGH-Judikatur abhängt und wie eine zögerliche Entwicklung neuer Ansätze durch den Europäischen Gerichtshof zu erheblichen Unsicherheiten in der mitgliedstaatlichen Rechtspraxis führt. Zwar wurden in den letzten Jahren wesentliche Aspekte des tatbestandlichen Schutzes durch das in Art. 56 Abs. 1 EG angelegte Beschränkungsverbot sowie außerdem der durch Art. 58 EG eröffneten Bestandsschutzes für Altregelungen und des in Art. 57 Abs. 1 EG vorgesehenen Bestandsschutzes für Altregelungen herausgearbeitet. Darum lassen sich im Fall einer Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit die Erfolgchancen eines Vorgehens gegen beeinträchtigende Steuervormen mit einiger Gewissheit abschätzen. Gerade aber die einzelnen Facetten der logisch noch vorgelagerten Frage nach der Abgrenzung von Art. 56 Abs. 1 EG gegenüber den anderen Grundfreiheiten und der Auflösung einer „Grundfreiheitskonkurrenz“ sind auch nach knapp einem Dutzend EuGH-Entscheidungen zur Thematik noch immer nicht eindeutig umrissen. Vor diesem Hintergrund verwundert es wenig, dass auch die deutsche Finanzgerichtsbarkeit in dieser für die Steuerpflichtigen äußerst bedeutsamen Problemzone noch immer auf der Suche nach der richtigen Linie ist. Dies gilt über die Tatbestandsebene von Art. 56 Abs. 1 EG hinaus im Übrigen auch für die Ausnahme Klauseln in Art. 57 Abs. 1 und Art. 58 EG.

Rechtsgrundlagen: EStG; KStG; EG-Vertrag (EGV bzw. EG in der aktuellen Fassung); Reformvertrag von Lissabon v. 13.12.2007 (ABl EU 2007 C 306/1); Richtlinie 88/761/EWG v. 24.6.1988 (ABl EG 1988 L 178/5); Richtlinie 77/799/EWG v. 19.12.1977 (ABl EG 1977 L 336/15); Richtlinie 2001/44/EG v. 15.6.2001 (ABl EG 2001 L 175/7); Richtlinie 2008/55/EG v. 26.5.2008 (ABl EU 2008 L 150/28); Kommissionsvorschläge KOM(2009) 28 endg. sowie KOM(2009) 29 endg. v. 2.2.2009.

Literatur: Cordewener, EG-rechtliche Meistbegünstigungspflicht im Steuerrecht: Aktuelle und potenzielle Fallgestaltungen, in: Cordewener/Encheimaier/Schindler (Hrsg.), Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2006; ders., EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die Quellenbesteuerung Nichtansässiger, IWB 2009 F. 11 Gr. 2 S. 971 ff.; Kessler/Eicker/Obser, Die Gesellschaften-Fremdfinanzierung im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, IStR 2004 S. 325 ff.; Köhler/Tippelhofner, Kapitalverkehrsfreiheit auch in Drittstaatenfällen? Zugleich Anmerkung zu Entscheidungen des EuGH in den Rechts-sachen Lasertec - Rs. C-491/04 - und Holböck - Rs. C-157/05 - sowie zum BMF-Schreiben v. 21.03.2007 - IV B 7-G 1421/0 - , IStR 2007 S. 645 ff.; Meißel/Bokeloh, Neuere Erkenntnisse für die Anwendung primären und sekundären EU-Rechts aus der Rechtsache Burda, GmbHR 2003 S. 509 ff.; Rehm/Wagler, Anmerkung zu EuGH, Beschluss v. 10.05.2007 - Rs. C-492/04 - (Auslandsbeteiligung-Darlehenszinsen an in Drittstaat ansässige Gesellschaft als Darlehensgeberin und Anteilseignerin als verdeckte Gewinnausschüttung), GmbHR 2007 S. 776 ff.; dies., Verwaltung verweigert faktisch Anwendung von Art. 56 EG gegenüber Drittstaaten, IStR 2007 S. 700 ff.; dies., Anmerkung zu BFH, Urteil vom 26.11.2006, I R 7/08, IStR 2009 S. 247 ff., Röhrelein, Steuerliche Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften, IWB 2007 F. 11a S. 1141 ff.; Schmitz, Mögliche Wirkungsgrenzen der Grundfreiheiten des EG-Vertrages am Beispiel des § 8a KStG, IStR 2004 S. 635 ff.; Schön, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten, in: Coeck u. a. (Hrsg.), Festschrift für Wassermeyer, München 2005, S. 489 ff.; Schönfeld, Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 24.5.2007, Rs. C-157/05, Holböck, IStR 2007 S. 443 f.; Tippelhofner/Lohmann, Niederlassungsfreiheit vs. Kapitalverkehrsfreiheit: Analyse der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2008 S. 857 ff.; Wellens, Nichtabziehbare Betriebsausgaben bei Drittlandsdividenden – Kapitalverkehrsfreiheit contra Niederlassungsfreiheit, DStR 2007 S. 1852 ff.; Wunderlich/Blaschke, Die Gewährleistung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten. Neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH, IStR 2008 S. 754 ff.

StB Prof. Dr. Wolfgang Kessler, Freiburg i. Br. / Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

Checkliste potenziell EG-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts – Update 2009

Prof. Dr. Wolfgang Kessler ist Inhaber des Stiftungslehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg und Partner bei Ernst & Young; Prof. Dr. Christoph Spengel ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II der Universität Mannheim sowie ständiger Gastprofessor am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim.

I. Einleitung

Nach st. Rspr. des EuGH fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, jedoch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben¹. Auch für das abgelaufene Jahr 2008 gibt es wieder einiges über die Rspr. des EuGH im Bereich der direkten Steuern zu berichten. Das diesjährige Update der mittlerweile bekannten Checkliste gibt darüber hinaus – aufbauend auf dem Update 2008² – einen Überblick über den Status quo im Bereich der potenziell EG-rechtswidrigen Normen.

Im Berichtsjahr stand die sog. Symmetriethese als möglicher Rechtfertigungsgrund für eine Beschränkung von primärrechtlichen Grundfreiheiten besonders im Fokus. Zu erwähnen ist zunächst das Urteil in der Rs. Deutsche Shell³. Für den speziellen Fall von Währungsverlusten aus Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte entfaltet die Symmetriethese als Rechtfertigung keine Wirkung. Dies liegt nach Ansicht des EuGH in der Eigenart von Währungsverlusten begründet, deren Entstehung und damit auch deren steuerliche Berücksichtigung nur auf Stammbausebene möglich sei. Die Rechtfertigung scheiterte insoweit an der Verhältnismäßigkeitsprüfung. Demgegenüber hat der EuGH in dem mit Spannung erwarteten Urteil in der Rs. Lidl Belgium⁴ die Symmetriethese als Rechtfertigungsgrund zur Geltung kommen lassen. In dem Urteil ging es um Verluste, die auf Ebene einer ausländischen Betriebsstätte entstanden waren. Entsprechende Gewinne waren durch das geltende DBA freigestellt. Der EuGH sah das in den DBA-Regelungen zum Ausdruck kommende Ziel, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten zu wahren, als geeignet an, die im Ausgangsverfahren fragliche Steuerregelung zu rechtfertigen. Diese wahre nämlich die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen⁵. Lediglich im Fall endgültiger Betriebsstättenverluste hat der EuGH – analog zu seiner Rspr. in der Rs. Marks and Spencer⁶ – die Wirkung der Symmetriethese eingeschränkt und einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich für nötig erachtet. Für die Praxis ergibt sich aus diesem Urteil die Frage, wann Betriebsstättenverluste als endgültig anzusehen sind und wie ggf. eine Berücksichtigung solcher Verluste beim inländischen Stammhaus zu erfolgen hat. In seinem Urteil in der Rs. Kranken-

heim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH⁷ hat EuGH kürzlich klargestellt, dass eine zeitliche Beschränkung Verlustvortrages im Betriebsstättenstaat nicht zulasten Stammhausstaates geht. Einem drohenden Wettbewerb der europäischen Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Begrenzung Verlustvortragsmöglichkeiten hat der EuGH insoweit eine A ge erteilt. Das letztgenannte Urteil ist noch in anderer Hins bemerkenswert: seit langem erkannte der EuGH auf der Re fertigungsebene die Wahrung der Kohärenz des Steuersyst wieder an. Die spätere Hinzurechnung von zuvor abgezoge Betriebsstättenverlusten gem. § 2a Abs. 3 EStG a. F. ist dar gemeinschaftskonform.

Interessante Entscheidungen sind im Jahr 2008 außerdem ErbSt-Recht und im Bewertungsrecht ergangen. Während Entscheidungen zum ErbSt-Recht⁸ Regelungen benachbta Mitgliedstaaten betrafen, die nicht unmittelbar mit deutsc Vorschriften vergleichbar sind, setzte sich der EuGH in Rs. Heinrich Bauer Verlag⁹ mit Vorschriften des deutsc BewG auseinander. Er erachtete das Bestehen unterschiedlic Bewertungsmethoden für Beteiligungen an in- und aus dischen Personengesellschaften als Verstoß gegen das Gem schaftsrrecht.

VERGLEICHENDE RECHTSLEHRE

- 1... Vgl. nur EuGH-Urteil vom 14. 12. 2006 – Rs. C-170/05, Denk IStR 2007 S. 62, Rz. 19 = DB 2006 S. 2551.
- 2... DB 2008, Beil. Nr. 2 S. 1.
- 3... EuGH-Urteil vom 28. 2. 2008 – Rs. C-293/06, Deutsche Shell, 2008 S. 224
- 4... EuGH-Urteil vom 15. 5. 2008 – Rs. C-414/06, DB 2008 S. 11; IStR 2008 S. 400.
- 5... EuGH-Urteil vom 15. 5. 2008 – Rs. C-414/06, IStR 2008 S. 4; DB 2008 S. 1130, Rdn. 33.
- 6... EuGH-Urteil vom 13. 12. 2005 – Rs. C-446/03, Mark & Spencer 2005 S. 2788 = IStR 2006 S. 19. Im Unterschied zur Rs. Lidl E um ging es hier um die Verluste rechtlich selbständiger Tochte sellschaften.
- 7... EuGH-Urteil vom 23. 10. 2008 – Rs. C-157/07, Krankenhaus am Wannsee Seniorenheimstatt, IStR 2008 S. 769.
- 8... EuGH-Urteil vom 11. 9. 2008 – Rs. C-43/07, Arens-Sikken, 2008 S. 700; vom 11. 9. 2008 – Rs. C-11/07, Eckelkamp, IStR ; S. 697.
- 9... EuGH-Urteil vom 2. 10. 2008 – Rs. C-360/06, Heinrich Bauer lag, IStR 2008 S. 773 = DB 2008 S. 2344 (Ls.).

II. Potenziell rechtswidrige Normen

Hinweis: Die §§-Angaben in der folgenden Liste beziehen sich auf Gesetzesfassungen bis VZ 2008. Auf Änderungen durch das ErbStRG sowie das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 wird in der Spalte „Regelung“ gesondert hingewiesen.

Norm	Regelung	Rechtsmaterie	Abweichende Literatur
EStG:			
§ 1	Gesamter Fragenkreis zur Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht; Welteinkommensprinzip	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Dienstleistungsfreiheit	Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 2000, S. 184 ff.; Pistone, The Impact of Community Law on Tax Treaties, 2002, S. 200; Stapperfend, FR 2003 S. 168 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 219 ff.
§ 1 Abs. 3 Satz 2, § 1a	Fragwürdigkeit der 90%-Grenze als Voraussetzung für die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht (Absolutmaß zu hoch sowie starre Grenze) BFH-Urteil vom 15. 5. 2002 – I R 40/01, DB 2002 S. 1743 und EuGH-Urteil vom 14. 9. 1999 – Rs. C-391/97, Gschwind, BB 2000 S. 25; kein Verstoß	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Dienstleistungsfreiheit	Thömmes, IWB 1999 Fach 11 Gruppe 2 S. 399 Bernhard, IStR 2001 S. 647 ff.; Stapperfend, FR 2003 S. 170

§ 1 Abs. 3	<p>Nichtanpassung der absoluten Grenzbeträge seit 1996 an die veränderten Einkommensverhältnisse</p> <p>FG Köln, Urteil vom 7. 9. 2004 – 8 K 4048/02: Verstoß verneint; NZB, BFH – I B 200/04, abgelehnt</p>		Kaefer/Kaefer, IStR 2006 S. 37
§ 1 Abs. 3 Satz 2, § 1a Abs. 1 Nr. 2	<p>Einbezug von Einkünften des im Ausland lebenden Ehegatten für die Gewährung des Splittingtarifs</p> <p>FG Düsseldorf, Urteil vom 14. 10. 2004 – 16 K 567/01 E, Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 28. 6. 2005 – I R 114/04, BB 2005 S. 2061; EuGH-Urteil vom 25. 1. 2007 – Rs. C-329/05, Meindl, DB 2007 S. 951 ff.: Im Ausland nicht steuerpflichtige Einkünfte dürfen bei der Ermittlung der Einkunftsgrenze nach § 1 Abs. 3 Satz 2 nicht einbezogen werden, ansonsten EG-Rechts-Verstoß.</p> <p>FG München, Urteil vom 21. 9. 2007 – 8 K 1786/05, DStRE 2008 S. 537 (Anschluss an EuGH-Urteil, Rs. Meindl); BFH vom 20. 8. 2008 – I R 78/07, DB 2008 S. 2626: kein Verstoß; die Einkünfteermittlung erfolgt nach deutschem Steuerrecht</p> <p>Hinweis: Durch das JStG 2008 wurde zwischenzeitlich ein neuer § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG eingefügt.</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p>	Kaefer, BB 1995 S. 1620; Lüdicke, IStR 1996 S. 113; Kaefer, FR 2005 S. 1215; Klemt, EWS 2007 S. 350 ff.; Wilke, IWB 2007 Fach 11a S. 1137; Lühn, IWB Fach 3 Gr. 3 S. 1521 ff. (zur Neuregelung durch JStG 2008)
§§ 1 Abs. 3, 1a i. V. mit § 32b Abs. 1 Nr. 3	Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts bei der Überprüfung der Einkommensgrenze i. S. des § 1 Abs. 3 EStG	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p>	Lüdicke, in: Schön, GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 660
§ 2 Abs. 7 i. V. mit § 32b Abs. 1 Nr. 2	<p>Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht und Einbeziehung der in Deutschland nicht besteuerten ausländischen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt</p> <p>Bedenken werden nicht geteilt von BFH-Urteil vom 15. 5. 2002 – I R 40/01, DB 2002 S. 1743 ff.</p>	<p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p> <p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p>Sabatschus, IStR 2002 S. 623</p> <p>A. A.: Schnitger, IStR 2002 S. 638</p>
§ 2a insgesamt	<p>Beschränkungen des Verlustausgleichs</p> <p>EuGH-Urteil vom 21. 2. 2006 – Rs. C-152/03, Ritter-Coulais, DB 2006 S. 479 ff. = HFR 2006 S. 525: Verstoß</p> <p>EuGH-Urteil vom 29. 3. 2007 – Rs. C-347/04, Rewe Zentralfinanz, DB 2007 S. 776: Verstoß gegen § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a EStG a. F. bejaht (bis Vz. 2001)</p> <p>EU-Kommission vom 18. 10. 2007 (IP/07/1547), Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen seiner diskriminierenden Vorschriften zum grenzüberschreitenden Verlustausgleich, ET 2007, Heft 12, EC Update, EC-41; BMF-Schreiben vom 30. 7. 2008 – IV B 5 – S 2118-a/07/10014, DB 2008 S. 1716</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Beschränkung künftig nur noch in Bezug auf Drittstaaten sowie auf solche EWR-Staaten, die keine Amtshilfe leisten</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Saß, DB 2001 S. 508 ff.; Wilke, PISb 2003 S. 115 ff.; Cordewener, IStR 2003 S. 417 f.; Laule, IFSt-Schrift Nr. 407 S. 65 ff.; Cordewener, DStR 2004 S. 14; Schön, IStR 2004 S. 293 f.; Portner, IStR 2005 S. 379; Schaumburg/Schaumburg, StuW 2005 S. 309 f.; Spengel/Braunagel, StuW 2006 S. 34 ff.; Balmes/Grammel/Sedemund, BB 2006 S. 1475 ff.; Rehm/Nagler, GmbHR 2006 S. 1240 ff. (auch gegenüber Drittstaaten); Jahn, PISb 2007 S. 169 ff.; Jahn, PISb 2007 S. 200 ff.; Rehm/Feyerabend/Nagler, IStR 2007 S. 7 ff.; Röhrbein, IWB 2007 Fach 11a S. 1141 (auch gegenüber Drittstaaten); Höck, Stb. 2008 S. 104 ff.; Rehm/Nagler, GmbHR 2008 S. 11 ff.</p> <p>A. A.: Hruschka, IStR 2006 S. 629 ff. (kein genereller Verstoß, nur im Einzelfall)</p>

§ 2a Abs. 1 Nr. 1	<p>Beschränkung des Verlustausgleichs von negativen Einkünften aus ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätten mit positiven inländischen Einkünften</p> <p>OFD Rheinland und Münster, VfG. vom 23. 5. 2007 – S 2118a – 1009 St 121, DStR 2007 S. 1164</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Beschränkung künftig nur noch in Bezug auf Drittstaaten sowie auf solche EWR-Staaten, die keine Amtshilfe leisten</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	
§ 2a Abs. 1 Nr. 2	<p>Beschränkungen des Verlustausgleichs von negativen Einkünften aus ausländischen Betriebsstätten mit positiven inländischen Einkünften</p> <p>Niedersächsisches FG, Beschluss vom 14. 10. 2004 – 6 V 655/04 (rkr.)</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 28. 6. 2006 – I R 84/04, DB 2006 S. 2377, EuGH-Urteil vom 15. 5. 2008 – Rs. C-414/06, Lidl Belgium, DB 2008 S. 1130 ff. = DStR 2008 S. 1030: kein Verstoß; BFH-Urteil vom 17. 7. 2008 – I R 84/04, DStR 2008 S. 1869 f. = DB 2008 S. 2114 f. (Schlussurteil): Abzug nur hinsichtlich finaler Verluste</p> <p>FG Münster, Urteil vom 12. 12. 2006 – 13 K 5352/01 F, BFH-Urteil vom 6. 5. 2008 – I R 16/07: Erledigung der Hauptsache</p> <p>i.V.m. Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 a. F.:</p> <p>BFH-Urteil vom 29. 1. 2008 – I R 85/06, DStR 2008 S. 917: Abzugsausschluss von Verlusten aus ausländischen Fremdenverkehrsleistungen gemeinschaftsrechtswidrig; S. aber BMF-Schreiben vom 4. 8. 2008 – IV B 5 – S 2118-a/07/10012, DB 2008 S. 1773</p> <p><u>Im Verhältnis zu Drittstaaten</u> (vor dem Hintergrund der Symmetriethese):</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 22. 8. 2006 – I R 116/04, DB 2006 S. 2380, EuGH-Beschluss vom 6. 11. 2007 – Rs. C-415/06, SEW, IStR 2008 S. 107 ff. = DB 2007 S. 2747: Kein Verstoß (da exklusiv der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet ist, wird in Drittstaatenfällen keine Schutzwirkung entfaltet); BFH-Beschluss vom 11. 3. 2008 – I R 116/04 NV, DStR 2008 S. 1086</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Beschränkung künftig nur noch in Bezug auf Drittstaaten sowie auf solche EWR-Staaten, die keine Amtshilfe leisten</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Dautzenberg</i>, FR 2001 S. 809 ff.; <i>Schaumburg</i>, DSJG 2001 S. 242 ff.; <i>Eicker</i>, IStR 2005 S. 238; <i>Balmes/Grammel/Sedemund</i>, BB 2006 S. 147; <i>Reichl/Wittkowski</i>, BB 2006 S. 2496 ff.; <i>Schwecke</i>, IStR 2006 S. 818 ff. (nur zu SEW); <i>Spengel/Braunagel</i>, StuW 2006 S. 34 ff.; <i>Beck</i>, IStR 2007 S. 53 ff.; <i>Lieber</i>, IWB 2007 Fach 1 S. 1190; <i>Reh Nagler</i>, IStR 2007 S. 700 (702); <i>Rehm/Feyerabend/Nagler</i>, IStR 2007 S. 7 ff.; <i>Schießl</i>, StuB 2007 S. 816 (820); <i>Brocke, von</i>, DStR 2008 S. 2201 ff.; <i>Bron</i>, EWS 2008 S. 238; <i>Confédéra Fiscale Européene</i>, ET 2008 S. 590; <i>Dörfler/Ribrock</i>, BB 2008 S. 2557 f.; <i>Hensel</i>, PIStB 2008 S. 171; <i>Hensel</i>, PIStB 2008 S. 173; <i>Jahn</i>, PIStB 2008 S. 264 f.; <i>Kessler/Eicke</i>, IStR 2008 S. 581; <i>Kessler/Eicke</i>, Tax Notes International 2008, V 49, Heft 13, S. 1131 ff.; <i>Kessler/Eicke</i>, Tax Notes International 2008, Vol. 50, Heft 8, S. 634 ff.; <i>Lebe</i>, IStR 2008 S. 305; <i>O'Shea</i>, Tax Notes International 2008, Vol. 50, Heft 2, S. 104 ff.; <i>O'Shea</i>, Tax Notes International 2008, Vol. 50, Heft 13 S. 1078 ff.; <i>Rehm/Nagler</i> IStR 2008 S. 129 ff.; <i>Röhrbein</i>, IWB 2008 Fach 11A S. 1177 ff.; <i>Sedemund/Wegner</i>, DB 2008 S. 2565 ff.; <i>Thömmes</i> IWB 2008 Fach 11A S. 1185 ff.; <i>Watrin/Wittkowski/Lindscheid</i>, IStR 2008 S. 637 ff.; <i>Wege</i> RIW 2008 S. 600 ff.; <i>Wilke</i>, PIStB 2008 S. 29 ff.; <i>Wimpissinger</i>, EC Tax Review 2008 S. 173 ff.</p> <p>A. A.: <i>Thömmes</i>, JbFSt 2001/2002 S. 88 ff.; <i>Schaumburg/Schaumburg</i>, StuW 2005 S. 306 ff.; <i>Graf/Reichl/Wittkowski</i>, Stbg 2006 S. 209 ff.; <i>Monsenego</i>, Tax Notes International 2008, Vol. 50, Heft 5, S. 409 ff.; <i>Schulz-Trieglaff</i>, StuB 2008 S. 519 ff.; <i>Tiedtke/Mohr</i>, DStZ 2008 S. 430 ff.; <i>Seiler/Axer</i>, IStR 2008 S. 838.</p>
§ 2a Abs. 1 und 2	<p>Ausnahme des Inländers mit unter die Freistellungsmethode fallenden ausländischen Betriebsstätteneinkünften von den Beschränkungen, die einen Inländer bei einem DBA-Sachverhalt mit der Anrechnungsmethode treffen würden</p>	<p>Diskriminierungsverbot</p>	<p><i>Balmes/Grammel/Sedemund</i>, BB 2006 S. 147</p>

§ 2a Abs. 1 Nr. 3, 4	<p>Beschränkungen des Verlustausgleichs von negativen Einkünften aus der Beteiligung an ausländischen Körperschaften mit positiven inländischen Einkünften</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Beschränkung künftig nur noch in Bezug auf Drittstaaten sowie auf solche EWR-Staaten, die keine Amtshilfe leisten</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Oestricher</i>, in: <i>Liddecke</i>: Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, 2003, S. 83 ff.; <i>Schaumburg/Schaumburg</i>, StuW 2005 S. 306 ff.; <i>Spengel/Braunagel</i>, StuW 2006 S. 34 ff.; <i>Jahn</i>, PIStB 2007 S. 169 ff.</p>
§ 2a Abs. 1 Nr. 3a, Abs. 2 1990	<p>Beschränkung des Verlustausgleichs von negativen ausländischen Einkünften aus Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländischen KapGes.</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen FG Köln, Beschluss vom 15. 7. 2004 – 13 K 1908/00, EuGH-Urteil vom 29. 3. 2007 – Rs. C-347/04, REWE Zentralfinanz, DB 2007 S. 776 ff.: Verstoß</p> <p>BMF-Schreiben vom 11. 6. 2007 – IV B 3 – S 2118-a/07/0003, DB 2007 S. 1380: nicht mehr auf negative Einkünfte mit Bezug auf Mitgliedstaaten der EU anzuwenden (aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 30. 7. 2008 – IV B 5 – S 2118-a/07/10014, DB 2008 S. 1716)</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Thiel</i>, DB 2004 S. 2606; <i>Lausterer</i>, FR 2004 S. 1109 ff.; <i>Graf/Reichl/Wittkowski</i>, Stbg 2006 S. 209 ff.; <i>Hornig</i>, PIStB 2006 S. 235 ff.; <i>Lang</i>, IStR 2006 S. 550 ff.; <i>Reichl/Wittkowski</i>, IStR 2006 S. 655 ff.; <i>Strunk/Kaminski</i>, Stbg 2006 S. 388; <i>Thömmes</i>, IWB 2006 Fach 11a S. 1037 ff.; <i>Cloer/Lavrelashvili</i>, RIW 2007 S. 377 ff.; <i>de Weerth</i>, IStR 2007 S. 297 f.; <i>Jahn</i>, PIStB 2007 S. 169 ff.; <i>Lausterer</i>, IStR 2007 S. 296 f.; <i>Rehm/Nagler</i>, GmbHR 2007 S. 500 ff.; <i>Reichl/Wittkowski</i>, IStR 2007 S. 385 ff.</p>
§ 2a Abs. 1 Nr. 5	<p>Beschränkungen des Verlustausgleichs von negativen ausländischen Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen mit positiven inländischen Einkünften</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Beschränkung künftig nur noch in Bezug auf Drittstaaten sowie auf solche EWR-Staaten, die keine Amtshilfe leisten</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Schaumburg</i>, DSJG 2001 S. 242 ff.; <i>Schaumburg/Schaumburg</i>, StuW 2005 S. 306 ff.; <i>Spengel/Braunagel</i>, StuW 2006 S. 34 ff.</p>
§ 2a Abs. 1 Nr. 6	<p>Beschränkungen des Verlustausgleichs von negativen Einkünften aus der Vermietung oder Verpachtung ausländischer Grundstücke und Sachinbegriffe mit positiven inländischen Einkünften</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 13. 11. 2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003 S. 795 = DB 2003 S. 836; EuGH-Urteil vom 21. 2. 2006 – Rs. C-152/03, Ritter-Coulais, DB 2006 S. 479 ff. = HFR 2006 S. 525: Verlustberücksichtigung bei Festsetzung des Steuersatzes; Folgenentscheidung des BFH-Urteil vom 20. 9. 2006 – I R 13/02, IStR 2007 S. 148 ff. = DB 2003 S. 857</p> <p>BMF-Schreiben vom 24. 11. 2006 – IV B 3 – S 2118 a – 63/06, DB 2006 S. 2661, zur Anwendbarkeit bis Vz. 1998 (aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 30. 7. 2008 – IV B 5 – S 2118-a/07/10014, DB 2008 S. 1716)</p> <p>Zur luxemburgischen Regelung:</p> <p>EuGH-Urteil vom 18. 7. 2007 – Rs. C-182/06, Lakebrink, PIStB 2007 S. 249: Verstoß</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Beschränkung künftig nur noch in Bezug auf Drittstaaten sowie auf solche EWR-Staaten, die keine Amtshilfe leisten</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Schaumburg</i>, DSJG 2001 S. 242 ff.; <i>Vogel</i>, IStR 2003 S. 316; <i>Cordewener</i>, IStR 2003 S. 414 ff.; <i>Rödter</i>, DSr 2004 S. 1631; <i>Schnitger</i>, IStR 2005 S. 388 f.; <i>Schaumburg/Schaumburg</i>, StuW 2005 S. 306 ff.; <i>Gosch</i>, BFH-PR 2006 S. 192 f.; <i>Graf/Reichl/Wittkowski</i>, Stbg 2006 S. 209 ff.; <i>Hahn</i>, IStR 2006 S. 199 ff.; <i>Jahn</i>, PIStB 2006 S. 82 ff.; <i>Red.</i>, KÖSDI 2006 S. 14994; <i>Ritbrock/Sedemund</i>, BB 2006 S. 529 f.; <i>Ross</i>, IStR 2006 S. 198 ff.; <i>Strunk/Kaminski</i>, Stbg 2006 S. 234; <i>Wilke</i>, PIStB 2007 S. 249 ff. (Auswirkungen v. <i>Lakebrink</i>)</p>

§ 2a Abs. 1 Nr. 7	<p>Beschränkungen des Verlustausgleichs von negativen Einkünften aus der Beteiligung an einer zwischengeschalteten inländischen Körperschaft, die bestimmte ausländische Einkünfte erzielt, mit positiven inländischen Einkünften</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Beschränkung künftig nur noch in Bezug auf Drittstaaten sowie auf solche EWR-Staaten, die keine Amtshilfe leisten</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Schaumburg</i>, DStJG 2001 S. 242 ff.; <i>Oestreich im Lüdike</i>: Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, 2003, S. 87; <i>Schaumburg</i>, <i>Schaumburg</i>, StuW 2005 S. 306 ff.; <i>Spengel/Bnagel</i>, StuW 2006 S. 34 ff.</p>
Abschaffung des § 2a Abs. 3	<p>Abschaffung der Verlustausgleichsregelung nach § 2a Abs. 3 EStG durch das StEntlG</p> <p>für Verluste einer Betriebsstätte:</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 28. 6. 2006 – I R 84/04, DB 2006 S. 2377, EuGH-Urteil vom 15. 5. 2008 – Rs. C-414/06, Lidl Belgium, DB 2008 S. 1130 = DStR 2008 S. 1030: kein Verstoß, BFH-Urteil vom 17. 7. 2008 – I R 84/04, DB 2008 S. 2114 f. (Schlussurteil): Abzug nur hinsichtlich finaler Verluste</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Saß</i>, DB 2001 S. 508 ff.; <i>Cordewener</i>, DStR 20 S. 1634; <i>Brocke</i>, von, DStR 2008 S. 2201 ff.; <i>Rbein</i>, IWB 2008 Fach 11A S. 1177 ff.</p> <p>A. A.: <i>Hahn</i>, IStR 2001 S. 465 ff.</p>
§ 2a Abs. 3 a. F.	<p>Ausschluss des Verlustabzugs aus ausländischen Betriebsstätten, weil aufgrund von DBA-Freistellungsmethode entsprechende Betriebsstätteeneinkünfte nicht im Inland steuerpflichtig</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 28. 6. 2006 – I R 84/04, DB 2006 S. 2377 (Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, EFG 2004 S. 1694), EuGH-Urteil vom 15. 5. 2008 – Rs. C-414/06, Lidl Belgium, DB 2008 S. 1130 ff. = DStR 2008 S. 1030: kein Verstoß im Hinblick auf den o.g. Aspekt; BFH-Urteil vom 17. 7. 2008 – I R 84/04, DB 2008 S. 2114 f. (Schlussurteil): Abzug nur hinsichtlich finaler Verluste</p> <p>EU-Kommission vom 19. 12. 2006, KOM (2006) 823/824</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 29. 11. 2006 – I R 45/05, IStR 2007 S. 326 ff. = DB 2007 S. 1507, EuGH-Urteil vom 23. 10. 2008 – Rs. C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt, IStR 2008 S. 766: kein Verstoß</p> <p>BFH-Urteil vom 29. 1. 2008 – I R 85/06, DStR 2008 S. 917 = DB 2008 S. 1130: Abzugsausschluss von Verlusten aus ausländischen Fremdenverkehrsleistungen gemeinschaftsrechtswidrig; vgl. aber BMF-Schreiben vom 4. 8. 2008 – IV B 5 – S 2118-a/07/10012, DB 2008 S. 1773.</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Graf/Reichl/Wittkowski</i>, Stbg 2006 S. 209 ff.; <i>ser/Roth</i>, IStR 2006 S. 784 ff.; <i>Kahle</i>, IStR 2007 S. 757 ff.; <i>Koch</i>, RIW 2007 S. 371 ff.; <i>Rehm/Nieler</i>, IStR 2007 S. 700 (702); <i>Schießl</i>, StuB 2007 S. 816 ff.; <i>Brocke</i>, von, DStR 2008 S. 2201 ff.; <i>Kube</i>, IStR 2008 S. 305; <i>Rehm/Nagler</i> IStR 2008 S. 129 ff. (a. A. bzgl. Nachversteuerungsregelur <i>Röhrbein</i>, IWB 2008 Fach 11A S. 1177 ff.; <i>Stru Kaminski</i>, Stbg 2008 S. 71; <i>Tiedtke/Mohr</i>, DSt 2008 S. 431 ff. (a. A. bzgl. Nachversteuerungslung); <i>Wilke</i>, PISStB 2008 S. 29 ff.; <i>Wimpissinge</i> EC Tax Review 2008 S. 173 ff.</p> <p>Zur Rs. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt: <i>Jahn</i>, PISStB 2007 S. 200 ff.; <i>Lamprecht</i>, IStR 2008 S. 766 ff.; <i>Thömmes</i>, IWB 2008 Fach 11a S. 1205</p>
§ 2a Abs. 4 (i. d. F. des StBereinG 1999)	<p>Rückwirkung der Vorschrift (Nachversteuerung von Vorverlusten infolge der Veräußerung einer US-Betriebsstätte)</p> <p>FG München, Urteil vom 25. 10. 2005 – 6 K 4796/03, BFH – I R 96/05 (anh.), Verfahren bis zu Entscheidung des EuGH-Beschluss – Rs. C-415/06, SEW, DB 2007 S. 2747, ausgesetzt (Beschluss vom 21. 12. 2006)</p> <p>EuGH-Beschluss vom 6. 11. 2007 – Rs. C-415/06, SEW, IStR 2008 S. 107 ff. = DB 2007 S. 2747: kein Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	

§ 3	<p>Beschränkung diverser Steuerbefreiungen nur auf Inlandszahlungen; im Einzelnen: § 3 Nr. 1, 2, 2a, 3, 11, 12, 13, 14, 17, 18, 26, 36, 37, 40, 43, 44, 46, 47, 48, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 67, 69 EStG</p> <p>Zu Nr. 26: Vorabentscheidungsersuchen BFH vom 1. 3. 2006 – VIII R 101/02, DB 2006 S. 1536 ff.; EuGH-Urteil vom 18. 12. 2007 – Rs. C-281/06, Jundt, DStRE 2008 S. 666: Verstoß; BFH-Urteil vom 22. 7. 2008 – VIII R 101/02, DStR 2008 S. 1824 = DB 2008 S. 2062: Verstoß.</p> <p>FG Düsseldorf, Urteil vom 6. 4. 2006 – 15 K 3630/04 H (L), EFG 2006 S. 1495, Rev.-Az. des BFH – VI R 27/06 (anh.)</p> <p>Zu Nr. 44 i. V. mit § 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 EStG: FG Baden-Württemberg – Urteil vom 12. 12. 2007 – 3 K 209/03, EFG 2008 S. 670: Steuerbefreiung auch für Stipendien von ausländischen Stipendiengebern</p> <p>Zu Nr. 62: BFH-Urteil vom 22. 7. 2008 – VI R 56/05, IStR 2008 S. 741 ff. = DB 2008 S. 2171: Keine Diskriminierung von Versicherten oder Versicherern durch Übertragung der Anforderungen des § 257 Abs. 2a SGB V auch auf ausländische Versicherer.</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Ausweitung der Nrn. 26 u. 26a auf Zahlungen aus EU-/EWR-Staaten.</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Kellersmann/Treich</i>, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002 S. 178; <i>Reuter/Klein</i>, IStR 2003 S. 634 ff.; <i>Eicker/Röhrbein</i>, StB 2005 S. 54 ff.; <i>Hörelt</i>, DStZ 2006 S. 497 f.; IWB 2006, Fach 1 S. 1062 ff.; <i>Hutter</i>, BFH-PR 2006 S. 378 f.; <i>Kaefer/Kaefer</i>, IStR 2006 S. 37 ff.; <i>Küntzel</i>, DB 2006 S. 1338 ff.; <i>Lieber</i>, IWB 2006, Fach 1 S. 1071 f.; <i>Tiedtke/Möllmann</i>, DStR 2007 S. 509 ff.; <i>Hüttemann/Helios</i>, IStR 2008 S. 200 ff.; <i>Jahn</i>, PISB 2008 S. 322 f.; <i>O'Shea</i>, Tax Notes International 2008, Vol. 49, Heft 4, S. 328</p> <p>Zur Änderung durch JStG 2009 vgl. <i>Nacke</i>, DB 2008 S. 1396 (1397).</p>
§ 3c	<p>Nichtberücksichtigung eines Währungsverlustes am Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte (Insoweit Aufgabe der Symmetriethese)</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen FG Hamburg, Beschluss vom 8. 6. 2006 – 6 K 274/03, IStR 2007 S. 34 ff., EuGH-Urteil vom 28. 2. 2008 – Rs. C-293/06, IStR 2008 S. 224 ff., Deutsche Shell: Verstoß</p>	Niederlassungsfreiheit	<p><i>Fischer</i>, DStR 2006 S. 2281 ff.; <i>Thömmes</i>, IWB 2006, Fach 11a S. 1053 ff.; <i>Lavrelashvili</i>, PISB 2008 S. 85 f.; <i>Strunk/Kaminski</i>, Stbg 2008 S. 162</p>
§ 3c Abs. 1	<p>Ausschluss des Abzugs von Betriebsausgaben, soweit ein Zusammenhang mit ausländischen Einkünften besteht</p> <p>EuGH-Urteil vom 18. 9. 2003 – Rs. C-168/01, Bosal Holding, DB 2003 S. 2097</p> <p>Hessisches FG, Urteil vom 10. 12. 2002 – 4 K 1044/99, Der Konzern 2003 S. 502 (rkr.) – Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 14. 7. 2004 – I R 17/03, DB 2004 S. 2615, EuGH-Urteil vom 23. 2. 2006 – Rs. C-471/04, Keller Holding, DB 2006 S. 588 ff. = HFR 2006 S. 529: Verstoß</p> <p>FG Düsseldorf, Urteil vom 9. 11. 2004 – 6 K 5917/00, IStR 2005 S. 125 m. Anm. <i>Eicker/Rouenhoff</i>, BFH-Urteil vom 7. 9. 2005 – I R 118/04, BStBl. II 2006 S. 536 = DB 2005 S. 2610: keine Stellungnahme</p> <p>BMF-Schreiben vom 30. 9. 2008 – IV C 7 – S 2750-a/07/10001, DStR 2008 S. 2065 = DB 2008 S. 2333 f.</p> <p>FG Münster, Urteil vom 22. 2. 2008 – 9 K 509/07 K, F, EFG 2008 S. 923: Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Mutter-/Tochter-Richtlinie</p>	<p><i>Kellersmann/Treich</i>, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002 S. 182; <i>Thömmes</i>, DB 2002 S. 2397 ff.; <i>Lüdicke</i>, IStR 2003 S. 442; <i>Hahn</i>, GmbHR 2003 S. 1247 f.; <i>Thömmes</i>, IWB 2003, Fach 11 Gruppe 2 S. 549 f.; <i>Forsthoff</i>, IStR 2006 S. 698 ff.; <i>Friedrich/Nagler</i>, IStR 2006 S. 275; <i>Graf/Reichl/Wittkowski</i>, Stbg 2006 S. 209 ff.; <i>Körner</i>, IStR 2006 S. 376 ff.; <i>Lüdicke/Hummel</i>, IStR 2006 S. 694 ff.; <i>Stahlschmidt</i>, FR 2006 S. 525 ff.; <i>Rehm/Nagler</i>, GmbHR 2008 S. 11 ff.; <i>Ehlermann/Nakhai</i>, Tax Notes International 2008, Vol. 52, Heft 4, S. 275 f.</p>

§ 3c Abs. 2	<p>Häufiges Abzugsverbot von Beteiligungsaufwendungen im Zusammenhang mit Auslandsbeteiligungen (wohl nur unter der Voraussetzung, dass korrespondierendes Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit Inlandsbeteiligungen gegen das objektive Nettoprinzip verstößt und deshalb aufzuheben wäre)</p> <p>FG Düsseldorf, Urteil vom 19. 1. 2006 – 15 K 328/04 E, Ki; BFH-Urteil vom 27. 3. 2007 – VIII R 10/06, DB 2007 S. 1791: keine Geltung des Halbabzugsverbots</p> <p>BMF-Schreiben vom 30. 9. 2008 – IV C 7 – S 2750-a/07/10001, DStR 2008 S. 2065 = DB 2008 S. 2333</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Schön, FR 2001 S. 388 ff.</p> <p>A. A.: Piltz, StBjB 2001/2002 S. 114 f.</p>
§ 4 Abs. 1 Satz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 5a i. d. F. des SEStEG	Verstrickung nur für frühere ausländische, nicht für inländische Anteile		Pflüger, GStB 2007 S. 17 ff.
§ 4 Abs. 1 Satz 2	Anwendung der Entnahmegrundsätze bei Überführung von Wirtschaftsgütern in ein ausländisches Betriebsvermögen; z. B. bei Verbringung von Wirtschaftsgütern von der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002 S. 195 ff.; Buciek, DStZ 200 S. 139; Wiss. Beirat Ernst & Young, BB 2005 S. 2167 f.; Binnewies, GmbH-StB 2007 S. 117 (118, 120); Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007 S. 259</p>
§ 4g i. d. F. des SEStEG	Besteueraufschub bei der Überführung von Wirtschaftsgütern durch beschränkt Stpfl.		<p>Benecke, NWB 2007 Fach 3 S. 14733 (14753); Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung 2007, S. 259; Kahle, IStR 2007 S. 757 ff.; Kestl Winterhalter/Huck, DStR 2007 S. 134 ff.; Kram DB 2007 S. 2338 ff.; Prinz, GmbHR 2007 S. 960; Rödder/Schumacher, DStR 2007 S. 369 (372); Benecke/Schnittger, IStR 2007 S. 22 (28); Stral FR 2007 S. 665</p> <p>A. A. Schwenke, DStZ 2007 S. 235 (245)</p>
§ 4h	Besteuerung von nichtabzugsfähigen Zinsen (Zinsschranke)	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p> <p>Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie</p>	<p>Homburg, FR 2007 S. 717 ff.; Hornig, PStB 2007 S. 215 ff.; Köhler, DStR 2007 S. 597 ff.; Kraft/Bron, EWS 2007 S. 487 ff.; Dörr/Fehling, NWB 2007 Fach 2 S. 9375 ff.; Mössner, in: Lüdicke, Unternehmensteuerreform 2008 im internationale Umfeld, 2007 S. 1 ff.; Musil/Volmering, DB 2007 S. 12; Schwarz, IStR 2008 S. 11 ff.; Kessler/Knitzer, Tax Notes International 2008, Vol. 50, Hef S. 427 ff.</p> <p>A. A.: Mössner, in: Lüdicke, Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld, 2007, S. 52 (im Hinblick auf die ZLR)</p>
§ 5 Abs. 1	<p>Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung; steuerliche Gewinnermittlung steht insoweit unter dem Vorbehalt des EG-Rechts, wie ein Verweis auf Regelungen der 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) vorliegt; EG-rechtliche Vorbehalte beziehen sich zunächst auf Ansatzvorschriften</p> <p>Zuständigkeit des EuGH für Bilanzierungsfragen ausdrücklich bestätigt in EuGH-Urteil vom 27. 6. 1996 – Rs. C-234/94, Tomberger, GmbHR 1996 S. 521; EuGH-Urteil vom 14. 9. 1999 – Rs. C-275/97, DE-ES, EuGHE 1999 S. 5331 = DB 1999 S. 2035 ff.</p>	4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie)	<p>Kahle, StuW 2001 S. 126 ff.; Schön, in: Klein/Stihl/Wassermeyer, FS Flick, 1997 S. 573 ff.; Hellinghaus, FR 2005 S. 1189 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 225 ff.</p>

§ 6 Abs. 1	<p>EG-rechtliche Vorbehalte beziehen sich neben den Ansatz- insoweit auch auf Bewertungsvorschriften, als in Handels- und Steuerrecht übereinstimmende Regelungen bzw. Definitionen bestehen (z. B. Anschaffungs- oder Herstellungskosten), dies betrifft in Deutschland auch die GewSt sowie den Bereich der Überschusseinkünfte</p> <p>Zuständigkeit des EuGH für Bewertungsfragen wird entgegen gewichtiger Stimmen im Schrifttum bestätigt in EuGH-Urteil vom 14. 9. 1999 – Rs. C-275/97, DE-ES, EuGHE 1999 S. 5331 = DB 1999 S. 2035 ff.; EuGH-Urteil vom 7. 1. 2003 – Rs. C-306/99, BIAO, DB 2003 S. 181</p>	4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie)	<p>Schön, in: Klein/Stihl/Wassermeyer, FS Flick, 1997 S. 573 ff.; Schütz, DB 2003 S. 688 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 225 ff.</p> <p>A. A.: Weber-Grellet, DStR 2003 S. 67 ff.</p>
§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG i. d. F. des SEStEG	Unterschiedliche Bewertung von Entnahmen in innerstaatlichen Sachverhaltskonstellationen mit dem Teilwert bzw. von fingierten Entnahmen im Fall der grenzüberschreitenden Entstrickung mit dem gemeinen Wert		Beiser, DB 2008 S. 2724 ff.; Benecke/Schnitger, IStR 2007 S. 22 (28); Dörfler/Ribbrock, BB 2008 S. 304 ff.
§ 6 Abs. 5 Satz 1	Übertragungen von Betriebsvermögen ins Ausland können nicht ertragsteuerneutral durchgeführt werden	Niederlassungsfreiheit	Körner, IStR 2004 S. 429
§ 6b	Übertragung stiller Reserven von Wirtschaftsgütern einer inländischen Betriebsstätte auf Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte nicht möglich	Niederlassungsfreiheit	Schnitger, BB 2004 S. 812; Wiss. Beirat Ernst & Young, BB 2005 S. 2168; Benecke, NWB 2007 Fach 3 S. 14733 ff. (unter Verweis auf EuGH-Urteil vom 26. 10. 2006 – Rs. C-345/05, Vertragsverletzungsklage gegen Portugal)
§ 7 Abs. 5	<p>Degressive Abschreibung nur bei im Inland belegenen Immobilien</p> <p>EU-Kommission, Vertragsverletzungsverfahren (anh.), AZ: 2006/4667, IP/08/146</p> <p>Vorschrift für alle nach dem 1. 1. 2006 errichteten Gebäude aufgehoben</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen FG Baden-Württemberg vom 31. 1. 2008 – Rs. C-35/08, ABI. C92/15</p>	Kapitalverkehrsfreiheit	<p>Schön, in: Klein/Stihl/Wassermeyer, FS Flick, 1997 S. 573 ff.; Schütz, DB 2003 S. 688 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 225 ff.</p> <p>A. A.: Weber-Grellet, DStR 2003 S. 67 ff.</p>
§ 7g	<p>Begrenzung von Sonderabschreibungen auf Unternehmen, deren Betriebsvermögen bestimmte Wertgrenzen nicht übersteigt</p> <p>BFH-Urteil vom 11. 7. 2007 – I R 104/05, DB 2007 S. 2067 f. = BB 2007 S. 2287: offengelassen, ob Begünstigung nur für inländische Betriebsstätte oder Betrieb</p> <p>OFD Münster vom 19. 10. 2007 – S 2183b – 185 – St 12 – 33, DB 2007 S. 2565: keine AdV zu gewähren</p>	Beihilfeverbot	Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002 S. 301; Weßling/Romswinkel, IWB 2007 Fach 3 Gruppe 3 S. 1517 ff.
§ 10 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 1a Abs. 1 Nr. 1	<p>Begrenztes Realsplitting bei Wohnsitz des Unterhaltsempfängers im EU- und EWR-Ausland</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss 22. 7. 2003 – XI R 5/02, DB 2003 S. 2315; EuGH-Urteil vom 12. 7. 2005 – Rs. C-403/03, Schempp, HFR 2005 S. 1029: kein Verstoß</p> <p>OFD Frankfurt vom 19. 7. 2005 – S 2101 A-2 St II 2. 03, DB 2005 S. 1769: ruhende Verfahren fortzuführen</p>	<p>Allgemeines Diskriminierungsverbot</p> <p>Allgemeine Freizügigkeit</p>	Dautzenberg, GmbHR 2003 S. 1193 f.; Kanzler, GmbHR 2003 S. 1192 f.; Jahn, PISb 2006 S. 165 ff.
§ 10 Abs. 1 Nr. 1a Buchst. c) i. d. F. des JStG 2008	Kein Sonderausgabenabzug in Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen an ausländischen Gesellschaften.	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	Wälzholz, DStR 2008 S. 273

<p>§ 10 Abs. 1 Nr. 6 a. F. i. V. mit § 50 Abs. 1 Satz 4</p>	<p>Verbot des Abzugs von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 26. 5. 2004 – I R 113/03, DB 2004 S. 1916; EuGH-Urteil vom 6. 7. 2006 – Rs. C-346/04, Conijn, HFR 2006 S. 930: Verstoß; BFH-Beschluss vom 26. 10. 2006 – I R 113/03, BFH/NV 2007 S. 220: Verstoß</p> <p>Reaktion des Gesetzgebers: Abschaffung des Sonderausgabenabzugs für Steuerberatungskosten allgemein ab 1. 1. 2006</p> <p>Für Vz. bis 2005: BMF vom 17. 4. 2007 – IV C 8 – S 2301/07/0002, IStR 2007 S. 483</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p>Gosch, BFH-PR 2006 S. 355 ff.; Lohse, Stbg 2006 S. 387; Rainer, IStR 2007 S. 483 ff.; Thömmes, IWB 2006 Fach 11a S. 1049 ff.; ders., IWB 2006 Fach 11a S. 1003 ff.; Wilke, PIStB 2006 S. 217 ff.</p>
<p>§ 10 Abs. 1 Nr. 8 a. F.</p>	<p>Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für Vergütungen an Haushaltshilfen auf Fälle der Zahlung inländischer Sozialversicherungsbeiträge durch unbeschränkt Stpfl. bis Vz. 2001</p> <p>EuGH-Urteil vom 13. 11. 2003 – Rs. C-209/01, Schilling und Fleck-Schilling, HFR 2004 S. 178: Verstoß</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit</p>	<p>Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 2000 S. 152; Meilicke, DB 2008 S. 1944 ff.</p>
<p>§ 10 Abs. 1 Nr. 8</p>	<p>Begrenzung des steuerlichen Abzugs von Kinderbetreuungskosten, BFH – IX R 73/07 (anh.), (Vorinstanz: FG Münster, Urteil vom 24. 5. 2007 – 8 K 1323/02 E)</p>	<p>RL 76/207/EWR</p>	
<p>§ 10 Abs. 1 Nr. 9</p>	<p>Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auf Schulgeld an Inlandsschulen</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen FG Köln, Beschluss vom 27. 1. 2005 – 10 K 7404/01; EuGH-Urteil vom 11. 9. 2007 – Rs. C-76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, IStR 2007 S. 703 ff.: Verstoß</p> <p>FG Köln, Urteil vom 29. 11. 2007 – 15 K 2532/06 (rkr.), EFG 2008 S. 606 (Anschluss an EuGH-Urteil in der Rs. Schwarz und Gootjes-Schwarz)</p> <p>FG Köln, Urteil vom 14. 2. 2008 – 10 K 7404/01, DStR 2008 S. 663: Sonderausgaben auch für Schulgeldzahlungen an Schulen im EU-Ausland</p> <p>BFH-Urteil vom 5. 4. 2006 – XI R 1/04, DB 2006 S. 1472 (Vorinstanz: Hess. FG vom 8. 10. 2003 – 1 K 623/00): offengelassen</p> <p>FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 11. 7. 2007 – 2 K 1741/06, IStR 2007 S. 901 ff., Vertragsverletzungsverfahren: EuGH-Urteil vom 11. 9. 2007 – Rs. C-318/05, Kommission gegen BRD, IStR 2007 S. 707 f.: Verstoß</p> <p>BFH-Urteil vom 17. 7. 2008 – X R 62/04, DStR 2008 S. 2056 = DB 2008 S. 2290: Zurückverweisung, wohl Verstoß bejahend</p> <p>Niedersächsisches FG, Urteil vom 23. 4. 2008 – 4 K 10828/03, DStRE 2008 S. 1315: Kein Verstoß (für ausld. Militärschule im Inland); Rev.-Az. BFH: X R 26/08 (anh.)</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Ausweitung auf Schulen in EU-/EWR-Staaten</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Meilicke/Weyde, DStZ 1996 S. 97 ff.; Dautzenberg, IStR 1999 S. 504; Meilicke, BB 2000 S. 19 f. Hutter, BFH-PR 2006 S. 382 (zu BFH vom 5. 4. 2006); Meilicke, IStR 2006 S. 447; Gosch, DStR 2007 S. 1895; Jahn, PIStB 2007 S. 272 ff.; Meilicke, DStR 2007 S. 1892; Thömmes, IWB 2007, Fach 11a S. 1155 ff.; Biehle, DStZ 2008 S. 495 ff.; Jahn, PIStB 2008 S. 262</p> <p>A. A.: BFH-Urteil vom 11. 6. 1997 – X R 70/94; vgl. aber auch BFH-Urteil vom 14. 12. 2004 – XI R 66/03, BFH/NV 2005 S. 970</p>

§ 10 Abs. 1 Nr. 9	Versagung des Abzugs, soweit kein Nachweis, dass es sich bei den an eine ausländische Privatschule gezahlten Beträgen um „Schulgeld“ in diesem Sinne handelt BFH-Beschluss vom 5. 7. 2005 – XI B 88/04, BFH/NV 2006 S. 42: AdV, kein Verstoß	Dienstleistungsfreiheit	
§ 10 Abs. 2 Nr. 2a	Kumulative Voraussetzung: „das Versicherungsgeschäft im Inland betreiben zu dürfen“ Zur dänischen Regelung: EuGH-Urteil vom 30. 1. 2007 – Rs. C-150/04, Kommission/Dänemark, IStR 2007 S. 214: Verstoß	Niederlassungsfreiheit Dienstleistungsfreiheit Freizügigkeit Art. 39	Wilke, PIStB 2007 S. 115 ff. Zur dänischen Regelung: Rönfeldt, Intertax 2008 S. 302 ff.
§ 10 Abs. 3 i. V. mit DBA	Inwieweit besteht Verpflichtung für die Mitgliedstaaten bei Abschluss von DBA bei der Aufteilung der Steuerpflicht Regelungen zu vereinbaren, bei denen die Besteuerung der Renten unter Berücksichtigung der vorherigen Abziehbarkeit der Rentenbeiträge erfolgt FG Saarland, Urteil vom 21. 6. 2006 – 1 K 394/02, EFG 2006 S. 1333: kein Verstoß, Az. des BFH: X R 57/06 (anh.) EuGH-Urteil vom 12. 5. 1998 – Rs. C-336/96, Gilly, EuGHE 1998 S. 2793 Für belgische Regelungen: EuGH-Urteil vom 11. 8. 1995 – Rs. C-80/94, Wielockx, EuGHE 1995 S. 2493 = DB 1995 S. 2147: Versagung des Abzugs der Rentenbeiträge Für finnische Regelungen: EuGH-Urteil vom 3. 10. 2002 – Rs. C-136/00, Danner, EuGHE 2002 S. 8147: Ausschluss des Abzugs von Beiträgen zur Altersversorgung	Allgemeines Diskriminierungsverbot Arbeitnehmerfreizügigkeit	
§ 10b	Ungleichbehandlung von Zuwendungen an in- und ausländische gemeinnützige Einrichtungen FG Münster, Urteil vom 28. 10. 2005 – 11 K 2505/05 E, DB 2006 S. 1249 = EFG 2006 S. 357 ff.: kein Verstoß, Rev.-Az. des BFH: X R 46/05 (anh.) EuGH-Urteil vom 14. 9. 2006 – Rs. C-386/04, Stauffer, DStR 2006 S. 1736	Kapitalverkehrsfreiheit RL 77/799/EWG	Wachter, FR 2004 S. 1226; Eicker, ZErB 2005 S. 239 ff.; Eicker, IWB 2006, Fach 11a S. 947 f.; Helios/Schlotter, IStR 2006 S. 483 ff.; Hüttemann/Helios, DB 2006 S. 2481 ff.; Jachmann, BB 2006 S. 2607 ff.; Lieber, IWB 2006, Fach 1 S. 1034 ff.; Reimer/Ribbrock, IStR 2006 S. 679 ff.
§ 10b	Beschränkung der steuerlichen Begünstigung von Spenden auf im Inland ansässige Einrichtungen (nicht durch Entscheidung Stauffer geklärt) Vorabentscheidungsersuchen BFH vom 9. 5. 2007 – XI R 56/05, IStR 2007 S. 599 (Vorinstanz FG Münster vom 28. 10. 2005 – 11 K 2505/05 E, IStR 2006 S. 497), EuGH-Rs. C-318/07, Persche (anh.)	Kapitalverkehrsfreiheit	Gosch, DStR 2007 S. 1895 ff.; Jahn, PIStB 2007 S. 224 ff.; Tiedtke/Möllmann, DStR 2007 S. 509 ff.; Tiedtke/Möllmann, IStR 2007 S. 837 ff.; Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2008 S. 145 f.; Drüen/Liedtke, FR 2008 S. 1 ff.; Fischer, FR 2008 S. 752 ff. (krit.); Hüttemann/Helios, IStR 2008 S. 39 ff.; Nacke, DStZ 2008 S. 445 ff.; Neumann, FR 2008 S. 745 ff. (krit.)
§ 10d Abs. 2	Begrenzung des Verlustvortrags (interperiodische Mindestbesteuerung) diskriminiert Gründung von Tochterkapitalgesellschaften durch Steuerausländer	Niederlassungsfreiheit	Ernst & Young, Steueränderungen 2003/2004, 2004, S. 143
§ 12	Aufteilungs- und Abzugsverbot Privatsphäre/berufliche Sphäre im Zusammenhang mit Auslandsberührung, z. B. Auslandsdienstreisen; Vermutung, dass Auslandsreisen in erheblichem Umfang Urlaubszwecken dienen EuGH-Urteil vom 28. 10. 1999 – Rs. C-55/98, Verstergaard, EuGHE 1999 S. 7641, zum dänischen Recht	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Dienstleistungsfreiheit	Dautzenberg, IStR 1999 S. 504; Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 2000, S. 15

§ 12 Nr. 1 Satz 2	Nichtabzugsfähigkeit von Deutschkurskosten von EU-Staatsangehörigen im Vergleich zu Sprachkursen Deutscher in der EU im Fall beruflicher Veranlassung BFH-Urteil vom 15. 3. 2007 – VI R 14/04, DB 2007 S. 1620: kein Verstoß, Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 11. 12. 2003 – 6 K 2124/02, DStRE 2004 S. 1267	Niederlassungsfreiheit Arbeitnehmerfreizügigkeit	<i>Beiser</i> , DB 2007 S. 1720 f.
§ 13 Abs. 3	Freibetrag für Einkünfte aus LuF	Beihilfeverbot	<i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 302
§ 13 Abs. 5	Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden bei den Einkünften aus LuF	Beihilfeverbot	<i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 302
§ 15 Abs. 3 Nr. 2	Gewerbliche Prägung durch eine ausländische KapGes. im Gegensatz zu einer inländischen KapGes. nicht möglich FG Niedersachsen, Urteil vom 16. 3. 2005 – 2 K 835/01, DStRE 2005 S. 1315: kein Verstoß wg. Nichtanwendbarkeit der EuGH-Rspr. auf EWR-Sachverhalt; BFH-Urteil vom 14. 3. 2007 – XI R 15/05, DB 2007 S. 1177: Zurückverweisung	Niederlassungsfreiheit	<i>Stoschek/Schnitger</i> , DStR 2006 S. 1395 ff.
§ 16 Abs. 3	Anwendung der Betriebsaufgabegrundsätze bei Verlegung des Gewerbebetriebs vom Inland ins Ausland FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17. 1. 2008 – 4 K 1347/03, DStRE 2008 S. 1056: Verstoß; Rev.-Az. des BFH: I R 28/08 (anh.) FG Köln, Urteil vom 18. 3. 2008 – 1 K 4110/04, IStR 2008 S. 855 f.; Rev. zugelassen (BFH-Beschluss vom 22. 10. 2008 – I B 123/08), Rev.-Az. des BFH: I R 99/08 (anh.)	Niederlassungsfreiheit	<i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 195 ff.; <i>Körner</i> , IStR 2004 S. 429; <i>Wiss. Beirat Ernst & Young</i> , BB 2005 S. 2168
§ 17 Abs. 1 i. V. mit § 52 Abs. 34a	Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze von 10% auf 1% soll bei Auslandsbeteiligungen bereits ab 1. 1. 2001, bei Inlandsbeteiligungen dagegen erst ab 1. 1. 2002 gelten; Veräußerung von Auslandsbeteiligungen in 2001 diskriminiert, sofern Beteiligungsquote unter 10% liegt BFH-Beschluss vom 14. 2. 2006 – VIII B 107/04, DB 2006 S. 1034: AdV (Vorinstanz: FG Hamburg, Urteil vom 1. 3. 2004 – III 440/03) Vorabentscheidungsersuchen FG Hamburg, Beschluss vom 20. 9. 2006 – 5 K 206/03, EFG 2007 S. 46, EuGH-Urteil vom 18. 12. 2007 – Rs. C-436/06, Gronfeldt und Gronfeldt: Verstoß	Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Mutscher/Inzelmann</i> , IStR 2002 S. 723 ff.; <i>Jahn</i> , PISStB 2006 S. 192 ff.; <i>Milatz</i> , GmbHHR 2006 S. 663 ff.; <i>Schimmele</i> , GmbHStB 2006 S. 158 f.; <i>Schnorr</i> , HFR 2006 S. 679; <i>Steinhauff</i> , BFH-PR 2006 S. 265 ff.; <i>Micker</i> , DB 2007 S. 1496 ff.; <i>Lohse</i> , Stbg 2008 S. 70; <i>Wilke</i> , PISStB 2008 S. 57 f.
§ 19a Abs. 2 i. V. mit 5. VermBG	Begünstigung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer abhängig von Sitz und Geschäftsleitung des Arbeitgebers oder einer mit der Ausgabe betrauten Institution im Inland	Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 179
§ 22 Nr. 1 Satz 1 und 2	Besteuerung grenzüberschreitender wiederkehrender Bezüge in Abhängigkeit von der europäischen Auslandsansässigkeit des Gebers (sog. Umkehrschlussauslegung) FG Hamburg, Urteil vom 28. 6. 2007 – 3 K 237/06, DStRE 2008 S. 1284 ff.: Verstoß (rkr.) Neufassung durch JStG 2009: Streichung des Kriteriums der unbeschränkten Steuerpflicht des Gebers	Allgemeines Diskriminierungsverbot	

§ 25, § 26, § 26b, § 32 Abs. 1 und 5, § 38	Kein Splittingtarif für eingetragene Lebenspartner BFH-Urteil vom 19. 10. 2006 – III R 29/06, BFH/NV 2007 S. 663: kein Verstoß FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 14. 9. 2006 – 5 K 236/03, EFG 2007 S. 189; Rev.-Az. des BFH: III R 83/06 (anh.), Verfahren bis zur Entscheidung über Verfassungsbeschwerde 2 BvR 909/06 ausgesetzt; BFH: III R 29/06, bis zur Entscheidung über Verfassungsbeschwerde 2 BvR 288/07 ausgesetzt	RL 78/2000/EG Allgemeines Diskriminierungsverbot	
§ 26 Abs. 1	Verwehrung der Zusammenveranlagung von in verschiedenen Mitgliedstaaten lebenden Eheleuten Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 28. 6. 2005 – I R 114/04, DB 2005 S. 2002 (Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil vom 14. 10. 2004 – 16 K 567/01 E); EuGH-Urteil vom 25. 1. 2007 – Rs. C-329/05, Meindl, DStR 2007 S. 232 = DB 2007 S. 951: Verwehrung stellt Verstoß dar, soweit anderer Ehegatte keine steuerpflichtigen Einkünfte im Ausland hat	Niederlassungsfreiheit	Gosch, BFH-PR 2005 S. 410 ff.; Jahn, PISb 2007 S. 118 ff.
§ 32b Abs. 1 Nr. 3 (bzw. § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG 1995) und § 32b Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG	Ausschluss eines negativen Progressionsvorbehalts, soweit hinsichtlich ausländischer Einkünfte ein negativer Progressionsvorbehalt vorgesehen ist EuGH-Urteil vom 21. 2. 2006 – Rs. C-152/03, Ritter Coulais, DB 2006 S. 479 ff. = HFR 2006 S. 525 Folgeentscheidung des BFH-Beschlusses vom 4. 4. 2007 – I R 110/05, DB 2007 S. 1388: kein Verstoß FG Hamburg, Urteil vom 14. 12. 2007 – 8 K 61/07, EFG 2008 S. 1029: Verstoß	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Arbeitnehmerfreizügigkeit	Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2005, Rdn. 169; Ribbrock/Sedemund, BB 2006 S. 528 f.
§ 33a Abs. 1	Beschränkung des Abzugs auf Unterhaltsleistungen an nach inländischem Recht unterhaltsberechtigte Personen BFH-Beschluss vom 4. 3. 2005 – VI S 14/03 (PKH), BFH/NV 2005 S. 1067: kein Verstoß (Bestätigung von BFH-Urteil vom 4. 7. 2002 – III R 8/01, DB 2002 S. 2195)	Allgemeines Diskriminierungsverbot	
§ 34 Abs. 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 4	Fehlende Möglichkeit der tarifiermäßigen Besteuerung von Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten bei beschränkt Stpfl.	Arbeitnehmerfreizügigkeit	Steinhäuser, IStR 2003 S. 589 ff.
§ 34c Abs. 1	Anrechnung ausländischer Steuern: Unterschiedliche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für die gleichen Einkünfte aus verschiedenen Mitgliedstaaten	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	Tumpel, DStJG 2000 S. 348
§ 34c Abs. 1	Anrechnung ausländischer Steuern: Per-country-limitation wirkt diskriminierend; gefordert wird zumindest per-community-limitation, wenn nicht sogar overall-limitation	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	Schön, in: Schön, GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 774; Cordewener/Schnitger, StuW 2006 S. 50 ff.
§ 34c Abs. 1	Anrechnung ausländischer Steuern: Anteilige Zuordnung von Abzugsbeträgen zur Berücksichtigung persönlicher und familiärer Verhältnisse (z. B. Sonderausgaben) zu den ausländischen Einkünften		Menhorn, IStR 2002 S. 15 ff. A. A.: Schnitger, IStR 2002 S. 478 ff.

§ 34c Abs. 1	Anrechnung ausländischer Steuern: Keine unbegrenzte Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen Bedenken werden trotz ernsthafter Zweifel im Schrifttum nicht geteilt von FG Köln, Urteil vom 11. 7. 2002 – 7 K 8572/98	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	IMN, FR 2002 S. 1237 ff.; <i>Schaumburg</i> , DStJG 2001 S. 251; <i>Wassermeyer</i> , IStR 2001 S. 117; <i>Eckdicke</i> , IStR 2003 S. 433 f.
§ 34c Abs. 1 Satz 1	Als Parallelvorschrift zu § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG (Anrechnungshöchstbetrag) mit Blick auf das Verfahren zu § 13a ErbStG, Vorabentscheidungsersuchen BFH-Urteil vom 11. 4. 2006 – II R 35/05, DB 2006 S. 1414; Kein Verstoß (diesbezüglich keine Vorlage an den EuGH in der Rs. C-256/06, Jäger)	Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Strunk/Kaminski</i> , Stbg 2006 S. 338 f.
§ 34c Abs. 1 Satz 3 n. F. (i. V. mit Abs. 6)	Ausschluss der im ausländischen Quellenstaat nicht besteuerten Einkünfte bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags	Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	
§ 34c Abs. 1 Satz 4 n. F. (i. V. mit Abs. 6)	Reduzierung des Anrechnungshöchstbetrags durch Abzug von Betriebsausgaben oder Betriebsvermögensminderungen (auch Beträge, die mit diesen Einkünften nur in mittelbarem Zusammenhang stehen)	Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	
§ 34c Abs. 1 Satz 2	Die durch die Berechnungsformel in diesem Sinne eintretende Verkürzung der Berücksichtigung personenbezogener Steuervergünstigungen einer natürlichen Person, solange Stpfl. nicht fast alle Welteinkünfte im Ausland erzielt	Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Cordewener/Schnitger</i> , StuW 2006 S. 50 ff.
§ 35a	Beschränkung der Inanspruchnahme für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen für begünstigte Tätigkeiten im inländischen Haushalt des Stpfl. Vgl. aber § 52 Abs. 50b Satz 3 EStG n. F. (JStG 2008)		<i>Grotherr</i> , IWB 2008 Gruppe 1 Fach 3 S. 2271 (2275); <i>Meilicke</i> , DB 2008 S. 1944 ff.
§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 a. F.	Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren, Beschränkung der Anrechnungsmöglichkeit auf unbeschränkt Stpfl. und auf inländische KSt EuGH-Urteil vom 7. 9. 2004 – Rs. C-319/02, Manninen, DB 2004 S. 2023: Verstoß Vorabentscheidungsersuchen FG Köln, Beschluss vom 24. 6. 2004 – 2 K 2241/02, DB 2004 S. 1864 ff.; EuGH-Urteil vom 6. 3. 2007 – Rs. C-292/04, Meilicke, DB 2007 S. 612 ff. = IStR 2007 S. 247 ff.: Verstoß	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Benecke/Schnitger</i> , IStR 2003 S. 654 ff.; <i>Spengel</i> , Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 2003, S. 274 ff.; <i>Eicker/Ober</i> , IStR 2004 S. 446; <i>Hahne/Hamacher</i> , DB 2004 S. 1342; <i>Krebs/Bödefeld</i> , BB 2004 S. 1417 ff.; <i>Schrauß/Zech</i> , PISB 2004 S. 210 ff.; <i>Meilicke/Sedemund</i> , DB 2005 S. 2040 ff.; <i>Sedemund</i> , IStR 2005 S. 814; <i>Balmes/Ribbrock</i> , BB 2006 S. 17 ff.; <i>Billig</i> , FR 2006 S. 75 ff.; <i>Dörr</i> , Der Konzern 2006 S. 59 ff.; <i>Schrauß</i> , PISB 2006 S. 1; <i>Deibrück/Hamacher</i> , IStR 2007 S. 627 ff.; <i>ders.</i> , Beil. DB, Status-Recht 06/2007 S. 196 f.; <i>Intemann</i> , GStB 2007 S. 155 ff.; <i>Kracht</i> , PISB 2007 S. 141 ff.; <i>Lang</i> , IStR 2007 S. 235 ff.; <i>Meilicke</i> , DB 2007 S. 650 ff.; <i>Rehm/Nagler</i> , GmbHR 2007 S. 381 ff.; <i>Saß</i> , DB 2007 S. 1327; <i>Sedemund</i> , IStR 2007 S. 245 ff.; <i>Intemann</i> , NWB 2008 Fach 4 S. 5263 ff.; <i>Scherer</i> , DStR 2008 S. 1274 ff.
§ 37a	Beschränkung der Pauschalierungsmöglichkeiten der ESt auf gewährte Sachprämien auf inländische Unternehmen und inländische Empfänger	Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit	<i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 205; <i>Tiedke/Szeesny</i> , GmbHR 2007 S. 1086 ff.
§§ 38 ff.	LSt-Abzug bei grenzüberschreitendem Arbeitnehmerverleih	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Dienstleistungsfreiheit Mutter-/Tochter-Richtlinie	<i>de Weerth</i> , IStR 2003 S. 123 ff.; <i>Schnitger</i> , GmbHR 2003 S. 1243 f.

§ 39b Abs. 6 a. F.	<p>Versagung der Freistellungsbescheinigung</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 4. 9. 2002 – I R 21/01, BStBl. II 2003 S. 306 = DB 2003 S. 2208 (Ls.); EuGH-Rs. C-450/02, Qualitair Engineering Services: erledigt durch Klagerücknahme</p>	<p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p><i>Benecke/Schnitger</i>, IStR 2003 S. 132 f.; <i>de Weerth</i>, IStR 2003 S. 125 f.; <i>de Weerth</i>, IStR 2003 S. 538</p>
§ 43, § 50 Abs. 5 Satz 1 / § 32 Abs. 1 KStG	<p>Abgeltungswirkung des Steuerabzugs bei beschränkt Stpfl. bei ausländischen KapGes., welche von inländischen Körperschaften Dividenden beziehen – außerhalb des Anwendungsbereichs der Mutter-/Tochter-Richtlinie – im Vergleich zu inländischen KapGes., die Dividenden steuerfrei beziehen</p> <p>EuGH-Urteil vom 14. 12. 2006 – Rs. C-170/05, Denkavit Internationaal, DB 2006 S. 2551 = IStR 2007 S. 65: Verstoß</p> <p>FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. 6. 2007 – 6 K 31/06, IStR 2008 S. 410 ff. (mit Anm. <i>Lüdicke/Wunderlich</i>); Rev.-Az. des BFH: I R 53/07 (anh.)</p> <p>EU-Kommission strebt Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland an, IStR 15/2007, Länderbericht, S. 1</p> <p>Zur niederländischen Regelung: Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshof te Amsterdam, EuGH-Urteil vom 8. 11. 2007 – Rs. C-379/05, Amurta, GmbHR 2007 S. 1334: Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p> <p>Mutter-/Tochter-Richtlinie</p>	<p><i>Jacobs</i>; Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 228 ff.; <i>Rehm/Nagler</i>, IStR 2007 S. 700 (703); <i>Röhrbein</i>, RIW 2007 S. 194 ff.; <i>Tromp/Nagler</i>, GmbHR 2007 S. 101 f-</p> <p>Zu Amurta:</p> <p><i>Kleinert</i>, GmbHR 2007 S. 1341 f.; <i>Rainer</i>, IStR 2007 S. 515; <i>Thömmes</i>, IWB 2007, Gruppe 2 Fach 11a S. 1161; <i>Balmes/Ribbrock</i>, BB 2008 S. 94</p>
§ 43b	<p>Erhebung von DBA-rechtlich zulässiger Quellensteuer im Inland, soweit Dividenden im EU-Ausland steuerfrei und Anrechnung aus diesem Grund scheitert</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p><i>Wilke</i>, PIStB 2007 S. 57 ff.</p>
§ 43b Abs. 1	<p>Bemessung der Quellensteuer: Keine Begünstigung von Bezügen aus einer Kapitalherabsetzung oder von Ausschüttungen anlässlich einer Liquidation</p>	<p>Mutter-/Tochter-Richtlinie</p>	<p><i>Kellersmann/Treisch</i>, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 219</p>
§ 44 Abs. 2 und § 44 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit § 43 Abs. 1 Nr. 1	<p>Zeitpunkt des Zuflusses; der Tag nach dem Ausschüttungsbeschluss anstelle tatsächlicher Ausschüttung</p> <p>BFH-Urteil vom 20. 12. 2006 – I R 13/06, DB 2007 S. 1226 ff. = DStR 2007 S. 943: Zweistufigkeit gemeinschaftsrechtskonform</p>	<p>Mutter-/Tochter-Richtlinie</p>	<p><i>Rehm/Nagler</i>, GmbHR 2007 S. 714 ff.</p>
§ 44a	<p>Versagung der Freistellung</p>		<p><i>Benecke/Schnitger</i>, IStR 2003 S. 133; <i>Cordewener</i>, IStR 2006 S. 113 ff.</p>
§ 44a Abs. 6 und 7 i. V. mit § 44a Abs. 4	<p>Beschränkung der vollständigen oder teilweisen Möglichkeit zur Abstandnahme vom KapEst-Abzug für bestimmte Arten von Kapitalerträgen auf inländische juristische Personen</p> <p>Vgl. auch BFH-Beschluss vom 14. 7. 2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005 S. 721 = DB 2004 S. 2135; EuGH-Urteil vom 14. 9. 2006 – Rs. C-386/04, Stauffer, DStR 2006 S. 1736: Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit bei Abschluss von auslandsansässigen Rechtspersonen; Nachfolgeentscheidung, BFH-Urteil vom 20. 12. 2006 – I R 94/02, DB 2007 S. 783 ff.</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Cordewener</i>, IStR 2006 S. 113 ff.; <i>Eicke</i>, IWB 2006 Fach 11a S. 947 f.; <i>Reimer/Ribbrock</i>, IStR 2006 S. 679 ff.</p>

§§ 48 ff.	<p>Bauabzugssteuer: Erschwerte Bedingungen für EU-Ausländer zur Erlangung einer Freistellungbescheinigung</p> <p>EuGH-Urteil vom 9. 11. 2006 – Rs. C-433/04, Kommission/Belgien: Verstoß</p> <p>Zu § 48a:</p> <p>FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 8. 7. 2008 – 13 V 9389/07; DStRE 2008 S. 1449, Beschwerde eingelegt, Az. des BFH: I B 160/08 (anh.)</p>	Dienstleistungsfreiheit	<i>Dautzenberg</i> , StuB 2002 S. 472 f.; <i>Hey</i> , EWS 2002 S. 153 ff.; <i>Stapperfend</i> , FR 2003 S. 170 f.; <i>Corde wener</i> , IStR 2006 S. 113 ff.; <i>Gosch</i> , IStR 2008 S. 418.
§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2	<p>Diskriminierung ausländischer Stpfl.</p> <p>FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28. 9. 2005 – 3 K 181/00: kein Verstoß, BFH-Urteil vom 22. 8. 2006 – I R 6/06, DB 2006 S. 2722 f. = FR 2007 S. 296: kein Verstoß</p>	Diskriminierungsverbot	
§ 49 Abs. 3	<p>Pauschalbesteuerung von Schifffahrts- und Luftfahrtsunternehmen</p>	Niederlassungsfreiheit	<i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 205
§ 50 Abs. 1 Satz 3 a. F. (nunmehr Satz 2)	<p>Verlustabzug nach § 10d EStG nur aufgrund von im Inland aufbewahrten Unterlagen; entschieden für Belgien durch EuGH-Urteil vom 15. 5. 1997 – Rs. C-250/95, Futura Participations, EuGHE 1997 S. I-2492 = DB 1997 S. 1211 f.</p> <p>Ersatzlose Streichung durch JStG 2009</p>	Niederlassungsfreiheit	<i>Heinicke</i> , DStR 1998 S. 1338; <i>Thömmes</i> , StbJb 1998/99 S. 183 Zur Änderung durch das JStG 2009: <i>Grams/Schl</i> IStR 2008 S. 656; <i>Jahn</i> , PISfB 2008 S. 199
§ 50 Abs. 1 Satz 4	<p>Verbot des Abzugs von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 26. 5. 2004 – I R 113/03, DB 2004 S. 1916 f.; EuGH-Urteil vom 6. 7. 2006 – Rs. C-346/04, Conijn, HFR 2006 S. 930: Verstoß</p> <p>BMF-Schreiben vom 17. 4. 2007 – IV C 8 – S 2301/07/0002, DStR 2007 S. 858: bis 2005 Abzug möglich, danach für alle Stpfl. aufgehoben (bis dahin § 10 Abs. 1 Nr. 6)</p>	Niederlassungsfreiheit	<i>Schaumburg/Schaumburg</i> , StuW 2005 S. 306 ff. <i>Jacobs</i> , Internationale Unternehmensbesteuerung 2007, S. 221 f.
§ 50 Abs. 2	<p>Ausgleichs- und Abzugsverbot für inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG mit Verlusten aus anderen inländischen Einkünften</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Streichung Abzugsverbot. Ausgleichsverbot für bestimmte Einkunftsarten durch Abgeltungswirkung; ggf. Wahlveranlagung möglich</p>	Niederlassungsfreiheit	<i>Haarmann/Fuhrmann</i> , IStR 2003 S. 559; <i>Schnitger</i> , FR 2003 S. 749 ff.; <i>Rödder</i> , DStR 2004 S. 1629; <i>Schaumburg/Schaumburg</i> , StuW 2005 S. 306 ff.; <i>Ettlinger</i> , RIW 2006 S. 94 ff.; <i>Fenzl/Kirsch</i> , FR 2006 S. 17 ff.; <i>Jacobs</i> , Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 222.; <i>Grams/Schön</i> , IStR 2008 S. 656
§ 50 Abs. 3, § 50a Abs. 2, Abs. 4 Satz 3	<p>Pauschalsteuer für Gebietsfremde</p> <p>Zur finnischen Regelung der Besteuerung von Ruhegehältern:</p> <p>EuGH-Urteil vom 9. 11. 2006 – Rs. C-520/04, Turpeinen, IWB 2007 Fach 11a S. 1123 ff.: Ausdehnung der Grundsätze für die Besteuerung aktiver Arbeitseinkünfte auch auf Ruhegehälter</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Wegfall Mindeststeuersatz und Erweiterung des Veranlagungswahlrechts; Abzugsmöglichkeit für Betriebsausgaben und Werbungskosten im Abzugsverfahren. Damit künftig Wahl zwischen: Pauschalsteuer auf Bruttoeinnahmen, Pauschalsteuer auf Nettoeinkünfte, Veranlagung (Ausnahme: Einkünfte i. S. des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG n. F.)</p>	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit	<i>Wilke</i> , IWB 2007 Fach 11a S. 1123

<p>§ 50 Abs. 3 Satz 2</p>	<p>25%ige Mindeststeuer bei Stpfl., die nicht unter § 50 Abs. 1 Satz 4 oder § 50 Abs. 5 Nr. 2 oder Nr. 3 oder § 1 Abs. 3, § 1a EStG fallen</p> <p>BFH-Urteil vom 19. 11. 2003 – I R 34/02, BStBl. II 2004 S. 773 = DB 2004 S. 797: kein Verstoß; BMF-Schreiben vom 10. 9. 2004 – IV A 5 – S 2301 – 10/04, DB 2004 S. 2074</p> <p>BFH-Urteil vom 10. 1. 2007 – I R 87/03, DB 2007 S. 1172 ff. = FR 2007 S. 839: kein Verstoß, sofern nicht höher als tatsächlicher progressiver Steuertarif</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Streichung Mindeststeuersatz</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Saß; FR 1998 S. 4; Heiricke, DStR 1998 S. 1338; Fehrenbacher, BB 2001 S. 1774 ff.; Thiel, DB 2004 S. 2606 f.; Schaumburg/Schaumburg, StuW 2005 S. 306 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 222 f.</p> <p>Zur Änderung durch das JStG 2009: Jahn, PISB 2008 S. 199 ff.; Rüping, IStR 2008 S. 575 ff.</p>
<p>§ 50 Abs. 5</p>	<p>Erhebung von Quellensteuern auf Bruttobasis ohne jeden Abzug (z. B. Werbungskosten, Anrechnung von KSt)</p> <p>Für Privatinvestoren (ohne inld. Betrieb): Durch Einführung der Abgeltungsteuer auch für Inländer Diskriminierung insoweit beseitigt</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Schön, in: Schön, GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 771 f.; Benecke/Schnitger, IStR 2003 S. 654 ff.; Schaumburg/Schaumburg, StuW 2005 S. 306 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 222 f.</p>
<p>§ 50 Abs. 5</p>	<p>Definitivbelastung bei nichtansässigen Anteilseignern; keine umfassende Entlastung von deutscher Quellensteuer für nichtansässige Muttergesellschaft</p> <p>Abgeltungswirkung der KapEst:</p> <p>EuGH-Urteil vom 14. 12. 2006 – Rs. C-170/05, Denkavit, EWS 2007 S. 19 = DB 2006 S. 2551, zur französischen Rechtslage: Verstoß</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Dörr/Fehling, EWS 2007 S. 23 ff.; Nakhai, IWB 2007 Fach 11a S. 1115; Baumgärtel/Lange, Ubg 2008 S. 525 ff.</p>
<p>§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3</p>	<p>Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhangs von Betriebsausgaben mit inländischen Einkünften</p> <p>EuGH vom 15. 2. 2007 – Rs. C-354/04, Centro Equestre, DB 2007 S. 832: Kein Verstoß</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Haarmann/Fuhrmann, IStR 2003 S. 559; Cordewener, IStR 2006 S. 158 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 221 f.; Schulz/Müller, IStR 2007 S. 220 f.; Wilke, PISB 2007 S. 171 ff.; Kempermann, FR 2008 S. 591 ff.</p>
<p>§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1997</p>	<p>Beschränkung der Steuererstattung für beschränkt Stpfl. auf den Fall, dass die Betriebsausgaben die Hälfte der steuerpflichtigen Einnahmen übersteigen</p> <p>EuGH vom 15. 2. 2007 – Rs. C-354/04, Centro Equestre, DB 2007 S. 832: Verstoß</p> <p>BFH-Urteil vom 24. 4. 2007 – I R 93/03, BB 2007 S. 1602: offengelassen</p> <p>Vertragsverletzungsverfahren (IP/07/413; Az. der Kommission 1999/4852, PM vom 26. 3. 2007)</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Cloer/Lavrelashvili, EWS 2007 S. 357 ff.; Lieber, IWB 2007 Fach 1 S. 1197; Wilke, PISB 2007 S. 171; Jahn, PISB 2008 S. 6 ff.</p>
<p>§ 50 Abs. 7</p>	<p>Freistellung ausländischer Kulturvereinigungen, sportlicher oder kultureller Großereignisse</p> <p>BMF-Schreiben vom 20. 3. 2008 – IV C 8 – S 2303/07/0009, DStR 2008 S. 823</p> <p>Neufassung durch § 50 Abs. 4 i. d. F. des JStG 2009</p>	<p>Allgemeiner Gleichheitssatz</p>	<p>Holthaus, IWB 2007 Fach 3 Gruppe 3 S. 1479</p>

<p>§ 50a Abs. 4, Abs. 6 (EStG 1990) i. V. mit § 1 Abs. 4, §§ 49 ff.</p>	<p>Abgeltender Steuerabzug bei bestimmten Einkünften beschränkt Stpfl. (z. B. Aufsichtsratsmitglieder, Künstler und Sportler); in Bezug auf Künstler EuGH-Urteil vom 12. 6. 2003 – Rs. C 234/01, Gerritse, BStBl. II 2003 S. 859 = DB 2003 S. 1360: Pauschale selbst rechtens, sofern der Steuersatz von 25% nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zzgl. eines Betrags i. H. des Grundfreibetrags ergeben würde. Aber die Zugrundelegung der Bruttoeinkünfte ist nicht mit der EG-rechtlichen Dienstleistungsfreiheit vereinbar.</p> <p>BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – IV A 5 – S 2411 – 26/03, DB 2003 S. 2467: Vereinfachtes Steuererstattungsverfahren gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG; Umsetzung des EuGH-Urteils vom 12. 6. 2003 – Rs. C-234/01, Gerritse, DB 2003 S. 1360.</p> <p>Eröffnung Vertragsverletzungsverfahren am 13. 10. 2004; vgl. EU-Kommission, IStR-Länderbericht 21/2004 S. 1</p> <p>EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 – Rs. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, DB 2007 S. 1168: Verstoß in Bezug auf Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang stehen</p> <p>OFD Münster, Verfügung vom 9. 10. 2007, IStR 2007 S. 792</p> <p>BFH-Urteil vom 10. 1. 2007 – I R 87/03, DB 2007 S. 1172</p> <p>BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007 – IV C 8 – S 2411/07/0002, DB 2007 S. 1164</p> <p>BFH-Urteil vom 24. 4. 2007 – I R 39/04, DB 2007 S. 2516 = BB 2007 S. 2436: wenn beschränkt Stpfl. unmittelbar mit Tätigkeit zusammenhängende Ausgaben hat, verstößt § 50a Abs. 4 Satz 5 und 6 EStG gegen Gemeinschaftsrecht</p> <p>Beschränkung auf unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben: EuGH-Urteil vom 15. 2. 2007 – Rs. C-345/04, Centro Equestre, DB 2007 S. 832: kein Verstoß</p> <p>FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 29. 8. 2007 – 12 V 12132/07: AdV für in Großbritannien wohnhafte Künstler; Beschwerde gegen Entscheidung zur AdV, BFH-Beschluss vom 29. 11. 2007 – I B 181/07, DStR 2008 S. 41 ff.: kein Verstoß trotz zwischenzeitlichen Inkrafttretens der EG-Betreibungsrichtlinie</p> <p>Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland; IStR-Länderbericht 7/2007 S. 1</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Einschränkung des Katalogs der abzugspflichtigen Einkünfte sowie Ermöglichung des Abzugs von Betriebsausgaben und Werbungskosten für bestimmte Einkunftsarten; Veranlagungswahlrecht künftig zusätzlich für Einkünfte, die dem Steuerabzug aufgrund des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG n. F. unterliegen haben</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p><i>Schaumburg</i>, Internationales Steuerrecht, 1998, S. 235; <i>Grams/Molenaar</i>, IStR 2003 S. 267 ff.; <i>Haarmann/Fuhrmann</i>, IStR 2003 S. 559; <i>Cordewener</i>, IStR 2004 S. 109 ff.; <i>Schön</i>, IStR 2004 S. 292 f.; <i>Rödder</i>, DStR 2004 S. 1631; <i>Molenaar/Grams</i>, IStR 2005 S. 762 f.; <i>Cordewener</i>, IStR 2006 S. 158 ff.; <i>Cordewener/Grams/Molenaar</i>, IStR 2006 S. 739 ff.; <i>Ettinger</i>, RIW 2006 S. 94 ff.; <i>Schroen</i>, NWB 2006 S. 3723 ff.; <i>Jacobs</i>, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 221 ff.; <i>Holthaus</i>, IStR 2008 S. 95 (insbes. zur Höhe des Steuersatzes); <i>Jahn</i>, PISStB 2008 S. 90 ff.; <i>Holthaus</i>, DStZ 2008 S. 741 ff. (zur Neuregelung des JStG 2009); <i>Jahn</i>, PISStB 2008 S. 143 f.; <i>Kempermann</i>, FR 2008 S. 591 ff.; <i>Koch/Weyde/Stehen</i>, Tax Notes Internat. 2008, Vol. 49 Heft 11, S. 929</p> <p>Zu BFH vom 10. 1. 2007:</p> <p><i>Grams</i>, IStR 2007 S. 408</p> <p>Zur Umsetzung des EuGH-Urteils Scorpio durch das BMF-Schreiben: <i>Grams/Schön</i>, IStR 2007 S. 658 ff.</p> <p>Zum Beschwerdeverfahren: <i>Grams</i>, IStR 2007 S. 680</p>
---	---	---	--

<p>§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2</p>	<p>Diskriminierende Behandlung von nicht-ansässigen Stpfl. (hauptsächlich Künstler, Sportler, Journalisten)</p> <p>BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007 – IV C 8 – S 2411/07/0002</p> <p>EU-Kommission vom 31. 1. 2008, Aufforderung Vertragsverletzung zu beenden, Az.: 1999/4852, IP/08/144</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Einschränkung des Katalogs der abzugspflichtigen Einkünfte sowie Ermöglichung des Abzugs von Betriebsausgaben und Werbungskosten für bestimmte Einkunftsarten; Veranlagungswahlrecht künftig zusätzlich für Einkünfte, die dem Steuerabzug aufgrund des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG n. F. unterlegen haben</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Zur Änderung durch das JStG 2009:</p> <p><i>Kempermann</i>, FR 2008 S. 591 ff.; <i>Rüping</i>, IStR 2008 S. 575</p>
<p>§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997 i. V. mit § 233a Abs. 1 Satz 2 AO</p>	<p>Keine Verzinsung erstatteter Abzugsteuern</p> <p>BFH-Beschluss vom 18. 9. 2007 – I R 15/05, DB 2008 S. 449 (Anschluss an EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 – Rs. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, DB 2007 S. 1168 ff.); Verfassungsbeschwerde eingelegt; Az. des BVerfG: 1 BvR 1098/08</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p><i>Gosch</i>, in: Kirchhof, EStG, 7. Aufl., § 50a Rz. 44; im Ergebnis ebenso: <i>Hahn-Joecks</i>, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d Rz. A 54; <i>Heinicke</i>, in: Schmidt, EStG, 26. Aufl., § 50d Rz. 40; <i>Jahn</i>, PISStB 2008 S. 115 f.; <i>Klein</i>, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50d EStG Rz. 18; <i>Wied</i>, in: Blümich, EStG/KStG/GewSt, § 50a EStG Rz. 84.</p> <p>a. A. <i>Cordewener</i>, IStR 2006 S. 113, 158 f.</p>
<p>§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3</p>	<p>Pauschalbesteuerung von Vermietungseinkünften aus der Vermietung beweglicher Sachen (Einrichtung/Inventar) bei Direktinvestitionen ausländischer KapGes.</p> <p>Neufassung durch JStG 2009: Der Sachverhalt unterliegt nicht mehr dem Steuerabzug</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p><i>Böhl/Schmidt-Naschke/Böttcher</i>, IStR 2008 S. 651 ff.</p>
<p>§ 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2, Abs. 5 Satz 2 und 5, § 50d Abs. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 2d und 3</p>	<p>Verpflichtung des Vergütungsschuldners zum Steuerabzug, wenn er im Inland über keine Betriebsstätte oder vergleichbare Einrichtung verfügt</p> <p>BFH-Beschluss vom 17. 5. 2005 – I B 108/04 und I B 109/04, BFH/NV 2005 S. 1778 u. 1782, AdV</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	
<p>§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 2002</p>	<p>Verpflichtung des Vergütungsschuldners zum Steuerabzug, soweit Vergütungsschuldner nur beschränkt steuerpflichtig (in anderem Mitgliedstaat ansässig)</p> <p>Beschwerde gegen Entscheidung zur AdV, BFH vom 29. 11. 2007, DStR 2008 S. 41: kein Verstoß</p> <p>Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 29. 8. 2007 – 12 V 12132/07, IStR 2007 S. 679 (unter Hinweis auf die Änderung der Beitreibungsrichtlinie [2001/44/EG, ABIEG Nr. L 175/17 vom 28. 6. 2001]), DStRE 2008 S. 218 ff.</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	

<p>§ 50a Abs. 5 i. V. mit § 73g EStDV</p>	<p>Vornahme des Steuerabzugs und Übernahme der Haftung bei beschränkt Stpfl.</p> <p>Zeitpunkt der Berücksichtigung der durch den Steuerabzug eintretenden Liquiditätseinbuße durch vorgezogene Berücksichtigung etwaiger Kosten des ausländischen Vergütungsgläubigers</p> <p>EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 – Rs. C-290/04, Scorpio, DB 2007 S. 1168 ff. = IStR 2006 S. 743: kein Verstoß (unter Berufung auf Betriebsrichtlinie)</p> <p>BFH-Urteil vom 24. 4. 2007 – I R 39/04, DB 2007 S. 2516 = IStR 2007 S. 822 ff.</p>	<p>Diskriminierungsverbot</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Haarmann/Fuhrmann, IStR 2003 S. 559; Cordewener IStR 2006 S. 113; Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006 S. 739 ff.; Jahn, PISTB 2008 S. 33 ff. (krit.)</p>
<p>§ 50a Abs. 5 Satz 2 i. d. F. des JStG 1996</p>	<p>Haftung des im Ausland ansässigen Vergütungsschuldners auf der sog. zweiten Ebene im Steuerabzugsverfahren</p> <p>BFH-Urteil vom 22. 8. 2007 – I R 46/02, BB 2007 S. 2719 = DB 2008 S. 30: kein Verstoß, soweit Haftender Möglichkeit einer Erstattung der auf der sog. ersten Stufe angefallenen Abzugssteuer besitzt (Vorinstanz: FG Münster, Urteil vom 23. 5. 2001 – 8 K 1045/97 E, EFG 2001 S. 1376), Folgeurteil von EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 – Rs. C-290/04, Scorpio, DB 2007 S. 1168 ff. = IStR 2006 S. 743</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Jahn, PISTB 2008 S. 33 f.</p>
<p>§ 50a Abs. 4 und Abs. 5, § 50d Abs. 1</p>	<p>Anwendung der Regelungen des Steuerabzugsverfahrens und Freistellungsverfahrens auch auf Vergütungen für künstlerische Darbietungen, die von im Inland ansässigem Vergütungsschuldner an in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Angehörigen eines EU-Mitgliedstaats zu zahlen sind</p> <p>BFH-Beschluss vom 16. 6. 2004 – I B 44/04, DB 2004 S. 1758: Adv; FG Münster, Beschluss vom 4. 5. 2004 – 1 V 4857/03 E: Adv; BFH-Beschluss vom 17. 5. 2005 – I B 109/04, BFH/NV 2005 S. 1782: Adv</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Jahn, PISTB 2004 S. 271; Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006 S. 739 ff.</p>
<p>§ 50c</p>	<p>Sperrbetrag für ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen bei Erwerb von nicht anrechnungsberechtigtem Anteilseigner</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Krebs/Bödefeld, BB 2004 S. 408 f.</p>
<p>§ 50c Abs. 1 Satz 1 (1990)</p>	<p>Ungleichbehandlung eines Stpfl., je nachdem, ob er Anteile an einer unbeschränkt steuerpflichtigen KapGes. von einem anrechnungsberechtigten oder aber einem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner erwirbt</p> <p>BFH-Urteil vom 22. 2. 2006 – I R 120/04, DB 2006 S. 1596: kein Verstoß</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p> <p>Standstill-Klausel</p> <p>Abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot</p>	<p>Rspr.-Report, Stbg 2006 Heft 7 S. M7 ff.; Gosch, BFH-PR 2006 S. 361 ff.</p>
<p>§ 50c Abs. 4</p>	<p>Bildung eines Sperrbetrags beim Kauf von Anteilen von einer nichtanrechnungsberechtigten Gesellschaft</p> <p>BFH-Urteil vom 7. 11. 2007 – I R 41/05, DB 2008 S. 553 ff. = DStR 2008 S. 501: unbegründet (im Verhältnis zu Drittstaaten)</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	

§ 50c a. F.	Kein Sperrbetrag beim Erwerb von Anteilen einer deutschen GmbH von einer ausländischen (EU) KapGes. BFH-Urteil vom 7. 11. 2007 – I R 41/05, DB 2008 S. 553 ff. = DStR 2008 S. 501: unbegündet (im Verhältnis zu Drittstaaten) Vorabentscheidungsersuchen, BFH-Beschluss vom 23. 1. 2008 – I R 21/06, DB 2008 S. 1133 ff. = DStR 2008 S. 1034; EuGH-Rs. C-182/08, Glaxo Wellcome (anh.)	Kapitalverkehrsfreiheit Niederlassungsfreiheit	<i>Kempermann</i> , FR 2008 S. 571 f. (zu BFH I R 41/05); <i>Lüdicke</i> , DStR 2008 S. 1265; <i>Kempf/Jorewitz</i> , IStR 2008 S. 787 ff.
§ 50c Abs. 10	Börsenklausel als Voraussetzung zur Vornahme ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen	Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Sorgenfrei</i> , IStR 1998 S. 741
§ 50d Abs. 1a (1990/1994), jetzt: § 50d Abs. 3 i. d. F. des StÄndG 2001	Gründe, aus denen eine ausländische Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat errichtet wurde, sowie der Umstand, dass sie ihre Tätigkeit ausschließlich oder nahezu ausschließlich im Mitgliedstaat der Niederlassung ausübt, nehmen ihr – ohne Missbrauch – nicht das Recht, sich auf die Niederlassungsfreiheit zu berufen FG Köln, Urteil vom 16. 3. 2006 – 2 K 1139/02 unter Berufung auf EuGH-Urteil vom 30. 9. 2003 – Rs. C-167/01, Inspire Art, EuGHE 2003 S. 10155, BFH-Urteil vom 29. 1. 2008 – I R 26/06, DStRE 2008 S. 812: Zurückverweisung.	Niederlassungsfreiheit	<i>Ritzer/Stangl</i> , FR 2006 S. 757 ff.; <i>Kessler/Eicke</i> , IStR 2008, S. 366 ff.; <i>Wagner/Fischer</i> , FR 2008 S. 674 ff.
§ 50d Abs. 2	Antrag bzw. Freistellungsverfahren als Voraussetzung für Verzicht auf Quellensteuerabzug nach Maßgabe des § 43b EStG	Mutter-/Tochter-Richtlinie	<i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 219; <i>Bullinger</i> , IStR 2004 S. 410
§ 50d Abs. 3	Antimissbrauchsregelung im Hinblick auf die Erstattung von deutscher KapEst und im Hinblick auf Typisierung Bedenken werden entgegen ernsthafter Zweifel im Schrifttum nicht geteilt von FG Köln, Urteil vom 8. 8. 2001 – 2 K 6630/99, 2 K 8337/99, EFG 2002 S. 541; BFH-Urteil vom 20. 3. 2002 – I R 38/00, Hilversum I, BStBl. II 2002 S. 819; jedoch später von BFH-Urteil vom 31. 5. 2005 – I R 74/04, Hilversum II, BStBl. II 2006 S. 118 = DB 2006 S. 370; IWB 2005 Fach 3a Gruppe 1 S. 1083; diesbezüglich Nichtanwendungserlass, BMF-Schreiben vom 30. 1. 2006 – IV B 1 – S 2411 – 4/06, BStBl. I 2006 S. 166 = DB 2006 S. 361; Kritik daran durch: FG Köln, Urteil vom 16. 3. 2006 – 2 K 1139/02, EFG 2006 S. 896; BFH-Urteil vom 29. 1. 2008 – I R 26/06, DStRE 2008 S. 812: Zurückverweisung. Gesetzliche Umsetzung des Nichtanwendungserlasses in JStG 2007 in Form des § 50d Abs. 3 EStG (Kritik insb. an 10%-Grenze) BMF-Schreiben vom 3. 4. 2007 – IV B 1 – S 2411/07/0002, DB 2007 S. 997 ff.	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Mutter-/Tochter-Richtlinie	<i>Stoschek/Peter</i> , IStR 2002 S. 656 ff.; <i>Schnitger</i> , IWB 2004 Fach 11 Gruppe 2 S. 601 f.; <i>Bullinger</i> , IStR 2004 S. 410 f.; <i>Ritzer/Stangl</i> , FR 2005 S. 1063 ff.; <i>Bünning/Mühle</i> , BB 2006 S. 2159 ff.; <i>Grotherr</i> , IWB 2006 Fach 3 Gruppe 2 S. 1301 ff.; <i>Kessler/Eicke</i> , IStR 2006 S. 577 ff.; <i>Kessler/Eicke</i> , PISb 2006 S. 167 ff., 23 ff.; <i>Lieber</i> , IWB 2006 Fach 3 Gruppe 3 S. 1433 ff.; <i>dies.</i> , IWB 2006 Fach 1 S. 1063; <i>Stobl-Haarmann</i> , in: Kirchhof, FS Raupach 2006 S. 623 f.; <i>Wiese/Silb</i> , GmbHR 2006 S. 972 ff.; <i>Kinzl</i> , IStR 2007 S. 561 (565 f.); <i>Piltz</i> , IStR 2007 S. 793 ff. A. A.: <i>Musil</i> , RIW 2006 S. 287 ff. Zu § 50d Abs. 3 i. d. F. des JStG 2007: <i>Grotherr</i> , RIW 2006 S. 898 (906 ff.); <i>Altrichter-Herzberg</i> , GmbHR 2007 S. 579 ff.; <i>Bron</i> , DB 2007 S. 1273 ff.; <i>Böing</i> , RIW 2007 S. 161 ff.; <i>Endres</i> , PISb 2007 S. 279 ff.; <i>Günkel/Lieber</i> , DB 2006 S. 2199 ff.; <i>Kempf/Bandl</i> , DB 2007 S. 1377; <i>Kessler/Eicke</i> , PISb 2007 S. 317 ff.; <i>Kessler/Eicke</i> , DStR 2007 S. 781; <i>Kollruss</i> , BB 2007 S. 2774 (2776); <i>Korts</i> , IStR 2007 S. 663 ff.; <i>Korts</i> , Stbg 2007 S. 362 ff.; <i>Lüdicke</i> , IStR 2007 S. 556; <i>Plewka/Regner</i> , GmbHR 2007 S. 1027 ff.; <i>Piltz</i> , IStR 2007 S. 793 ff.; <i>Rehm/Nagler</i> , IStR 2007 S. 700 (703); <i>Weiske</i> , IStR 2007 S. 314 ff.; <i>Gosch</i> , IStR 2008 S. 413 ff.; <i>Günkel/Lieber</i> , Ubg 2008 S. 383 ff.; <i>Kessler/Eicke</i> , IStR 2008 S. 366 ff.; <i>Wagner/Fischer</i> , FR 2008 S. 674 ff.

<p>§ 50d Abs. 9 i. d. F. des JStG 2007</p>	<p>Abhängigkeit der Rechtsfolge des Übergangs von der Freistellung auf die Anrechnungsmethode, je nachdem auf welche Weise der andere Vertragsstaat sein Besteuerungsrecht ausübt</p> <p>Keine Einzelfallprüfung hinsichtlich Missbrauch möglich</p> <p>Vorinstanz: FG Hamburg, Urteil vom 22. 8. 2006 – 7 K 139/03, EFG 2007 S. 101 ff.; BFH-Urteil vom 18. 9. 2007 – I R 79/06 (n. v.)</p> <p>FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24. 7. 2006 – 6 K 164/04, EFG 2007 S. 167</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p> <p>Mutter-/Tochter-Richtlinie</p>	<p>Loose/Hölscher/Althaus, BB 2006 S. 2724; Sachanek/Herbst, FR 2006 S. 1112 ff.; Dath/Mattern/Schnitger, DStR 2007 S. 1697; Ros IStR 2007 S. 610 ff.; Salzmann, IWB 2007 F. Gruppe 3 S. 1465 ff.; Urbahns, INF 2007 S. Wagner, Stbg 2007 S. 21 (34); Höck, Stbg 21 S. 104 ff.</p>
<p>§ 52 Abs. 34a</p>	<p>Fehlende Kopplung der erstmaligen Geltung von § 17 EStG n. F. an die erstmalige Nichtgeltung des Anrechnungsverfahrens bei EU-Auslands-KapGes.</p> <p>BFH-Beschluss vom 14. 2. 2006 – VIII B 107/04, DB 2006 S. 1034: AdV; (Hinweis auf EuGH-Urteil vom 6. 3. 2007 – Rs. C-292/04, Mellicke, DB 2007 S. 612 ff. = GmbHR 2007 S. 378)</p> <p>EuGH-Urteil vom 18. 12. 2007 – Rs. C-436/06, Gronfeldt und Gronfeldt: Verstoß</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Sedemund, IStR 2005 S. 814 ff.; Dautzenber 2005 S. 959 f.; Lieber, IWB 2006 Fach 1 S. O'Shea, Tax Notes International 2008, Vol. Heft 5, S. 394 ff.; Wilke, PISB 2008 S. 57 f.</p>
<p>§ 62 ff.</p>	<p>Kindergeldanspruch einer alleinerziehenden Mutter mit abweichendem Wohnsitz (Inland) und Beschäftigungsstaat (anderer EU-Mitgliedsstaat)</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen FG Köln, Beschluss vom 10. 8. 2006 – 10 K 4830/05, EFG 2006 S. 1606; EuGH-Urteil vom 20. 5. 2008 – Rs. C-352/06, Bosmann, Schlussanträge vom 29. 11. 2007</p>	<p>Verordnung (EWG) Nr. 1408/71</p> <p>Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21. 3. 1972 über die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71</p>	
<p>§ 63</p>	<p>Anknüpfung der Kindergeldberechtigung an Aufenthaltsort und Wohnsitz im Inland, EU oder EWR</p> <p>BFH-Beschluss vom 27. 2. 2006 – III B 170/05, BFH/NV 2006 S. 1090: kein Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	
<p>§ 65 Abs. 1 Nr. 2 (§ 66)</p>	<p>Teilkindergeldanspruch für Eheleute, die als Grenzgänger in der Schweiz erwerbstätig sind (i. V. mit Art. 13 Abs. 2a VO (EWG) 1408/71 i. V. mit Art. 10 Abs. 1a VO (EWG) 574/72)</p> <p>FG Baden-Württemberg, Urteil vom 20. 4. 2005 – 2 K 306/03: Verstoß verneint; Rev.: BFH-Urteil vom 24. 3. 2006 – III R 41/05, DB 2006 S. 1593: kein Anspruch; ähnlich auch: Verfahren des BFH – III R 32/05: Verfahren ausgesetzt bis Entscheidung BVerfG in Verfahren 2 BvR 1863/06 und 1864/06; BFH-Urteil vom 24. 3. 2006 – III R 42/05, BFH/NV 2006 S. 1634 (erl.)</p> <p>Zur Anspruchskonkurrenz zwischen Wohnsitz- und Beschäftigungsstaat bei Ausübung einer nichtselbstständigen Tätigkeit durch die Mutter in Belgien: FG Köln, Urteil vom 15. 5. 2008 – 3 K 1428/05: kein Anspruchsausschluss; Rev.-Az. des BFH: III R 60/08 (anh.)</p>	<p>Europarechtlicher Gleichheitssatz</p>	<p>Dürr, BFH-PR 2006 S. 358 f.; Grube, HFR 2 S. 785</p>

§ 95	<p>„Riester-Rente“: Rückzahlungsverpflichtung der steuerlichen Förderung im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht; Begrenzung der Zulageberechtigung auf die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland; Begrenzung der Kapitalverwendung auf Wohnung in Deutschland</p> <p>Vertragsverletzungsverfahren Kommission/ Deutschland, Rs. C- 269/07 (anh.)</p>	<p>Allgemeines Diskriminierungsverbot</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Art. 7 der Verordnung Nr. 1612/68</p>	<p><i>Dautzenberg/Rinker</i>, BB 2002 S. 1945 ff.; <i>Schnittger</i>, DStR 2002 S. 1197 ff.; <i>Wernsmann/Nippert</i>, FR 2005 S. 1125 ff.; IWB 13/2006 S. 579 ff.; <i>Richter</i>, IStR 2006 S. 429 ff.; <i>Wellisch/Lenz</i>, IStR 2008 S. 489 ff.</p>
Bsp. 1			
§§ 1, 2	<p>Beschränkung der Zulage auf inländische Objekte von unbeschränkt Stpfl.</p> <p>EU-Kommission hat 2003 Vertragsverletzungsverfahren Nr. 1999/4943 gegen Deutschland eingeleitet (AbIEG 2004 C 33E S. 27)</p> <p>Vertragsverletzungsverfahren: EuGH-Urteil vom 17. 1. 2008 – Rs. C-152/05, DStRE 2008 S. 167 ff.: Verstoß</p> <p>BMF-Schreiben vom 13. 3. 2008 – IV C 1 – EZ 1000/08/10001 (EigZul bei Eigenheimen im EU/EWR-Raum (Ausn.: Liechtenstein)), DB 2008 S. 730 = DStR 2008 S. 617</p> <p>BayLfSt, VfG. vom 20. 3. 2008, EZ 100-2 St32/St33, IStR 2008 S. 636</p> <p>EuGH-Urteil vom 26. 10. 2006 – Rs. C-345/05, Kommission/Portugal, BFH/NV Beil. 2006 S. 39, aufgrund ähnlicher Regelung gegen Portugal: Verstoß</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Art. 28 und 31 EWR-Abk. vom 2. 5. 1992</p>	<p><i>Kellersmann/Treichs</i>, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 178; <i>Häußler</i>, FR 2005 S. 872 ff.; <i>Wilke</i>, IWB 2007 Fach 11a S. 1127 ff.; <i>Wilke</i>, PISStB 2007 S. 85 ff.; <i>Wilke</i>, PISStB 2008 S. 113 f.</p>
Bsp. 2			
§ 17	<p>Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens sowie Ausschluss vom körperschaftsteuerlichen Dividendenprivileg für Einkünfte aus ausländischen Investmentfonds</p> <p>FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. 6. 2008 – 1 K 1286/04 B vom 18. 6. 2008, EFG 2008 S. 1561: Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Ernst & Young</i> (Hrsg.): RegE zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, 2002, Rdn. 136 ff.; <i>Wassermeyer</i>, DB 2003 S. 2085</p>
§ 18 Abs. 1 und 2	<p>Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Wertpapieren lediglich bei ausländischen, nicht jedoch bei inländischen Kapitalanlagefonds, deren Anteile vom Stpfl. im Privatvermögen gehalten werden</p> <p>Vorlageverfahren unter Az. des BFH-Urteils VIII R 2/06 (anh.); Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil vom 22. 12. 2005 – 12 K 5252/02 E, EFG 2006 S. 866</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	
§ 18 Abs. 3	<p>Strafbesteuerung „schwarzer“ Fonds</p> <p>FG Berlin, Urteil vom 8. 2. 2005 – 7 K 7396/02, IStR 2005 S. 342 m. Anm. <i>Eicker</i>; BFH-Verfahren – VIII R 20/05 (erl., Rev. zurückgen.); FG Köln, Urteil vom 19. 4. 2007 – 6 K 5714/02: kein Verstoß; FG Köln, Urteil vom 22. 8. 2001 – 14 K 35/99, EFG 2002 S. 144; Vorinstanz FG Düsseldorf, Urteil vom 22. 12. 2005 – 12 K 5252/02 E, EFG 2006 S. 866, Rev.-Az. des BFH: VIII R 2/06 (anh.); BFH-Beschluss vom 14. 9. 2005 – VIII B 40/05, IStR 2006 S. 173: AdV</p> <p>FG Köln, Urteil vom 19. 4. 2007 – 6 K 5714/02, IStR 2008 S. 35 ff.: Verstoß; Rev.-Az. des BFH: VIII R 24/07 (anh.)</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p> <p>Richtlinie 85/611/EWG</p>	<p><i>Plewka/Watrin</i>, DB 2001 S. 2267 f.; <i>Schmitt</i>, IStR 2002 S. 2193 ff.; <i>Hoffmann</i>, EFG 2006 S. 869; <i>Lieber</i>, IWB 2006 S. 1064; <i>Schrauff</i>, PISStB 2007 S. 276 ff.; <i>Wassermeyer/Schönfeld</i>, IStR 2006 S. 411 ff.</p>

§ 1 Abs. 1 Nr. 1	Nach der Rspr. des BFH qualifizieren als KapGes. nur nach deutschem Recht errichtete KapGes.; Folgeprobleme z. B. für die Anwendbarkeit der Mutter-/Tochter-Richtlinie oder grenzüberschreitende Umwandlungen, sofern nach ausländischem Recht errichtete KapGes. ihren Sitz ins Inland verlegt	Niederlassungsfreiheit	<i>Sörgel</i> , DB 1999 S. 2237; <i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 206 (210); <i>Deiningner</i> , IStR 2003 S. 214 ff.; <i>Laie</i> , IFSt-Schrift Nr. 407, S. 24 ff.
§ 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 2 (i. V. mit §§ 10b EStG, 49 EStDV)	Ausschließliche Abziehbarkeit von Zuwendungen an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts oder an inländische öffentliche Dienststellen i. S. des § 49 Nr. 1 EStDV bzw. an steuerbefreite Körperschaften i. S. des § 49 Nr. 2 EStDV FG Münster, Urteil vom 28. 10. 2005 – 11 K 2505/05 E, DB 2006 S. 1249 = DStRE 2008 S. 721; Az. des BFH: X R 46/05 (ehem.: XI R 56/05, DB 2007 S. 1615 ff., erl. durch Abgabe) (anh.) Neufassung § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG und § 52 AO durch JStG 2009: Öffnung § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch für EU-/EWR-Gesellschaften; gleichzeitig gesetzliche Verankerung eines Inlandsbezugs in § 52 AO	Niederlassungsfreiheit	Kritisch: <i>Fischer</i> , FR 2008 S. 752 ff.; <i>Neumann</i> , 2008 S. 745 ff.
§ 5 Abs. 1 Nr. 9 (i. V. mit § 3 Nr. 6 GewStG)	Steuerbefreiung für gemeinnützig tätige Körperschaften EuGH-Urteil vom 10. 1. 2006 – Rs. C-222/04, Cassa di Risparmio, HFR 2006 S. 407 zum italienischen Steuerrecht: Feststellung, dass Beihilfecharakter gegeben	Beihilfeverbot	<i>Hüttemann</i> , DB 2006 S. 914 ff.
§ 5 Abs. 2 Nr. 3 (nunmehr Nr. 2)	Beschränkung der KSt-Befreiung auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 14. 7. 2004 – I R 94/02, DB 2004 S. 2135; EuGH-Urteil vom 14. 9. 2006 – Rs. C-386/04, Stauffer; Urteil vom 14. 9. 2006, RIW 2006 S. 874: Verstoß BMF-Schreiben vom 20. 9. 2005 – IV C 4 – S 0181 – 9/05, DB 2005 S. 2106; m. Anm. <i>Thömmes/Nakhal</i> , DB 2005 S. 2259 f. Zu § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG 1996: BFH-Urteil vom 20. 12. 2006 – I R 94/02, DB 2007 S. 783 ff. = DStR 2007 S. 438: Verstoß Neufassung § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG und § 52 AO durch JStG 2009: Öffnung § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch für EU-/EWR-Gesellschaften; gleichzeitig gesetzliche Verankerung eines Inlandsbezugs in § 52 AO	Niederlassungsfreiheit Dienstleistungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Eicker</i> , IWB 1999 Fach 11 Gruppe 2 S. 365 ff.; <i>Thömmes</i> , JbFStR 1999/2000 S. 123 ff.; <i>Helios</i> BB 2002 S. 1893 ff.; <i>Jachmann</i> , BB 2003 S. 990 <i>Cordewener</i> , DStR 2004 S. 13; <i>Eicker</i> , Grenzüberschreitende gemeinnützige Betätigung, 2004, S. 172 ff.; <i>Wachter</i> , FR 2004 S. 1220 ff.; <i>Eicker</i> ZErB 2005 S. 147 ff.; <i>Kube</i> , IStR 2005 S. 472 ff. <i>Eicker</i> , IWB 2006 Fach 11a S. 949; <i>Hüttemann</i> , <i>Helios</i> , DB 2006 S. 2481 ff.; <i>Jachmann/Meierlringner</i> , BB 2006 S. 1823 ff.; Red., <i>KÖSDI</i> 2006 S. 15263; <i>Reimer/Ribbrock</i> , IStR 2006 S. 679 f. <i>Thömmes</i> , IWB 2006 Fach 11a S. 1061 ff.; <i>Fisc</i> FR 2007 S. 61; <i>Freiherr vom Proff</i> , IStR 2007 S. 269 ff.; <i>Winheller</i> , DStZ 2007 S. 165 ff.; <i>Tlec Möllmann</i> , DStZ 2008 S. 69 ff.; <i>Ettinger/Mitte-meier</i> , PISB 2008 S. 188 ff.; <i>Hüttemann</i> , DB 2 S. 1061 ff. (zur Neuregelung durch JStG 2009); <i>Tiedtke</i> , DStZ 2008 S. 69 ff. A. A.: <i>Insensee</i> , DStJG 2003 S. 110 ff.
§ 8 Abs. 3 Satz 2	Unterschiedliche Behandlung von verbundenen Unternehmen nach DBA bei der Vereinbarung von Verrechnungspreisen BFH-Urteil vom 9. 11. 2005 – I R 27/03, DB 2006 S. 699 ff. = IStR 2006 S. 420: kein Verstoß; Anschluss an EuGH-Urteil vom 5. 7. 2005 – Rs. C-376/03, D., IStR 2005 S. 483 ff.	Niederlassungsfreiheit	
§ 8 Abs. 3 i. d. F. des JStG 2007	Neues Korrespondenzprinzip		<i>Briese</i> , BB 2006 S. 2110; <i>Strnad</i> , GmbHR 2006 S. 1321 ff.

§ 8 Abs. 3 Satz 2, § 23 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 1993/1995	Besteuerung inländischer Zweigstellen- erlassungen von ausländischen EU-KapGes. FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 6. 8. 2007 – 12 V 12078/07, DStRE 2008 S. 353, BFH-Beschluss vom 5. 3. 2008 – I B 171/07, DB 2008 S. 1017 ff. = DStRE 2008 S. 692 ff.: Anwendung eines gemeinschaftsrechtskon- formen Steuersatzes		
§ 8a a. F.	Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinan- zierung; entschieden durch EuGH-Urteil vom 12. 12. 2002 – Rs. C-324/00, <i>Lank- horst-Hohorst</i> , DB 2002 S. 2690, für § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG a. F. Vgl. FinMin NRW, Erlass vom 26. 5. 2003 – S 2742a-11-V B 4, DB 2003 S. 1250	Niederlassungsfreiheit Dienstleistungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Saß</i> , FR 1998 S. 7 f.; <i>Dautzenberg</i> , BB 2003 S. 193 f.; <i>Deininger</i> , IStR 2003 S. 214 ff.; <i>Kube</i> , IStR 2003 S. 325 ff.; <i>Prinz/Cordewener</i> , GmbHR 2003 S. 80 ff.; <i>Spengel/Golücke</i> , RIW 2003 S. 333 ff.; <i>Schnitger</i> , GmbHR 2004 S. 334; <i>Kess- ler/Eicker/Obser</i> , IStR 2004 S. 325 ff.; <i>Zielke</i> , RIW 2006 S. 600 ff.
§ 8a a. F.	Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinan- zierung in Bezug auf Drittstaaten Vorabentscheidungsersuchen FG Baden- Württemberg, Beschluss vom 14. 10. 2004 – 3 K 62/99, DStRE 2005 S. 203, EuGH-Bes- chluss vom 10. 5. 2007 – Rs. C-492/04, <i>La- sertec</i> , DB 2007 S. 1283 ff.: kein Verstoß FinSen. Hamburg, Erlass vom 20. 6. 2007 – 53 – S 2742 a – 005/06, IStR 2007 S. 604 EuGH-Urteil vom 13. 3. 2007 – Rs. C-524/04, <i>Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation</i> , IStR 2007 S. 249 ff.: zur al- ten britischen Regelung	Niederlassungsfreiheit Dienstleistungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Kessler/Eicker/Obser</i> , IStR 2004 S. 325 ff.; <i>Neu</i> , EFG 2004 S. 310 f.; <i>Schnitger</i> , IStR 2004 S. 635 ff.; <i>Prinz</i> , FR 2005 S. 370 f.; <i>Rehm/Nagler</i> , IStR 2005 S. 261 ff.; <i>Fischer</i> , DStR 2006 S. 2281 ff.; <i>Schön- feld</i> , FR 2006 S. 586 ff.; <i>Müller</i> , DB Beil. Sta- tus:Recht 04/2007 S. 119; <i>Rainer</i> , IStR 2007 S. 259 f.; <i>Rehm/Nagler</i> , IStR 2007 S. 700 (702); <i>dies.</i> , GmbHR 2007 S. 776 ff.; <i>Schönfeld</i> , IStR 2007 S. 260 f.; <i>Schwetlik</i> , GmbH-StB 2007 S. 197 f.; <i>Rehm/Nagler</i> , GmbHR 2008 S. 11 ff.
§ 8a i. d. F. des UntStRefG 2008		Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Zins- und Lizenzrichtlinie	<i>Kraft/Bron</i> , EWS 2007 S. 487 ff.; <i>Mössner</i> , in: Lüdicke, Unternehmensteuerreform 2008 im in- ternationalen Umfeld, 2007, S. 49 (zu Abs. 3) A. A.: <i>Mössner</i> , in: Lüdicke, Unternehmensteuer- reform 2008 im internationalen Umfeld, 2007, S. 52 (im Hinblick auf die ZLR)
§ 8a i. V. mit BMF- Schreiben vom 15. 7. 2004; BStBl. I 2004 S. 593 = DB 2004 S. 1692, Rdn. 27	Outbound-Sachverhalte: Inländische Mutter- gesellschaften mit inländischen Tochterge- sellschaften beziehen im Gegensatz zu sol- chen mit ausländischen Tochtergesellschaften zu 95% steuerfreie vGA	Niederlassungsfreiheit Dienstleistungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Mutter-/Tochter-Richtlinie	<i>Kessler</i> , DB 2003 S. 2512 f.; <i>Schnitger</i> , GmbHR 2003 S. 1244; <i>Weßling/Romswinkel</i> , GmbHR 2003 S. 926 f.; <i>Benecke/Schnitger</i> , IStR 2004 S. 47 f.; <i>Frotscher</i> , DStR 2004 S. 85; <i>Hahn</i> , GmbHR 2004 S. 277 ff.; <i>Köhler/Eicker</i> , DStR 2004 S. 672 ff.; <i>Körner</i> , IStR 2004 S. 259 ff.; <i>Kessler/Ei- cker/Obser</i> , IStR 2004 S. 325 ff.; <i>Rödter</i> , DStR 2004 S. 1632; <i>Sedemund</i> , IStR 2004 S. 601; <i>Schnitger</i> , IStR 2004 S. 635 ff.; <i>Wesseling-Neu- gebauer</i> , GmbHR 2004 S. 1319 ff.; <i>Schenke</i> , IStR 2005 S. 188 ff.; <i>Spengel/Braunagel</i> , StuW 2006 S. 34 ff.
	Inbound-Sachverhalte, soweit im anderen Staat keine Gegenberichtigung auf Ebene der Muttergesellschaft vorgenommen wird	Niederlassungsfreiheit Dienstleistungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	IDW, WPg 2003 S. 1142; <i>Kessler/Eicker/Obser</i> , IStR 2004 S. 328; <i>Köhler/Eicker</i> , DStR 2004 S. 673 f.; <i>Körner</i> , IStR 2004 S. 770; <i>Obser</i> , IStR 2005 S. 799 ff. A. A.: <i>Schön</i> , StBjB 2003/2004 S. 65; <i>Dörr/Geibel</i> u. a., NWB 2004 Beil. 11 S. 30; <i>Sedemund</i> , IStR 2004 S. 599; <i>Schnitger</i> , IStR 2004 S. 637
§ 8a Abs. 5	Ausklammerung der nicht mit den inländi- schen Einkünften in wirtschaftlichem Zu- sammenhang stehenden Wirtschaftsgüter bei der Bemessung des safe haven	Niederlassungsfreiheit	<i>Bindl</i> , IStR 2006 S. 339 ff.
§ 8a Abs. 6	Verhinderung von Gestaltungen, die die Aus- weitung des safe haven mittels grundsätzlich steuerfreier Anteilsveräußerungen bezwe- cken, behindert insbesondere ausländische Sachverhalte	Niederlassungsfreiheit Dienstleistungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Körner</i> , IStR 2005 S. 591

<p>§ 8a Abs. 1 Satz 3 Alt. 2 i. V. mit BMF-Schreiben vom 15. 12. 1994, BStBl. I 1995 = DB 2005 Beil. 1 S. 25 und 176, Rdn. 23</p>	<p>Keine Ausschlussmöglichkeit der Qualifizierung als vGA bei Dritten mit Rückgriffsmöglichkeiten, wenn Vergütungen bei dem Dritten nicht von der deutschen Besteuerung erfasst werden</p>	<p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p><i>Thömmes</i>, JbFSt 1998/99 S. 119 f.; <i>Lüdicke</i>, IS 2003 S. 440 f.</p>
<p>§ 8b Abs. 1 i. d. F. des StandOG</p>	<p>Einschränkung des körperschaftsteuerlichen Beteiligungsprivilegs zulasten doppelt ansässiger Gesellschaften, hier: Privilegierung nur für KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland;</p> <p>Ferner sind Regelungen kritisch, die für ausländische im Vergleich zu inländischen Beteiligungen restriktivere Voraussetzungen vorsehen (z. B. Mindestbeteiligungsquote, Mindestbesitzdauer oder Höhe der Auslandssteuer; Letzteres ist in Deutschland für die Beurteilung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG bedeutsam; vgl. dort)</p>	<p>Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Thömmes</i>, IWB 2002 Fach 11a S. 631 f.; <i>Tump</i>, DStJG 2000 S. 358; <i>Lüdicke</i>, IStR 2003 S. 442 <i>Reuter/Klein</i>, IStR 2003 S. 634 ff.</p>
<p>§ 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 i. d. F. des JStG 2007</p>	<p>Dividendenfreistellung im Inland abhängig von der Ansässigkeit des Darlehensnehmers (ausl. KapGes.) im EU-Ausland (bzw. von den unterschiedlichen steuerlichen Rahmenbedingungen in den Mitgliedstaaten)</p>	<p>Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Mutter-Tochter-Richtlinie</p>	<p><i>Fischer</i>, DStR 2006 S. 2281 ff.; <i>Strnad</i>, GmbH 2006 S. 1321 ff.; <i>Dallwitz/Mattern/Schnitger</i> DStR 2007 S. 1697 ff.; <i>Dörfler/Heurung/Adri</i> DStR 2007 S. 514 ff.; <i>Kohlhepp</i>, DStR 2007 S. 1502; <i>Pohl/Raupach</i>, FR 2007 S. 210 ff.; <i>Bicker/Kemp/Schwarz</i>, DB 2008 S. 370 ff.; <i>Fra</i> BB 2008 S. 2713</p>
<p>§ 8b Abs. 2</p>	<p>Mangelnde Anwendbarkeit des § 8b Abs. 2 für beschränkt steuerpflichtige KapGes. aufgrund fehlender inländischer Buchführungspflichten</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Schnitger/Fischer</i>, DB 2007 S. 598 ff.</p>
<p>§ 8b Abs. 3 i. d. F. des UntStFG i. V. mit § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2</p>	<p>Zeitlich früheres Inkrafttreten von Abzugsverbot von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer KapGes. an einer anderen KapGes. bezogen auf Auslandsbeteiligungen im Vergleich zu Inlandsbeteiligungen (Ungleichbehandlung im Übergangszeitraum)</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen, BFH-Beschluss vom 4. 4. 2007 – IR 57/06, DB 2007 S. 1840; EuGH-Rs. C-377/07, STEKO Industriemontage (anh.)</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Rehm/Nagler</i>, GmbHR 2007 S. 992 ff.; <i>Schni</i> IWB 2008 Fach 11 Gr. 2 S. 829</p>

<p>§ 8b Abs. 5 a. F.</p>	<p>Steuerliche Freistellung zu 95% bei Auslandsdividenden diskriminiert Auslandsbeteiligungen, sofern tatsächliche Beteiligungsaufwendungen unter 5% liegen</p> <p>Erfassung von 5% Beteiligungen als nicht abziehbare Betriebsausgaben nur hinsichtlich der steuerfreien Bezüge aus ausländischen Beteiligungen</p> <p>Niedersächsisches FG, Beschluss vom 18. 7. 2005 – 6 V 127/05, AdV (rkr.), EFG 2006 S. 135: Verstoß</p> <p>Zu § 8b Abs. 5 KStG 2002 a. F.: BFH-Urteil vom 9. 8. 2006 – I R 50/05, DB 2007 S. 319: Verstoß (im Anschluss an EuGH-Urteil vom 18. 9. 2003 – Rs. C-168/01, Bosal Holding, EuGHE 2003 S. I-9409 = DB 2003 S. 2097 und EuGH-Urteil vom 23. 2. 2006 – Rs. C-471/04, Keller Holding, DB 2006 S. 588</p> <p>BMF-Schreiben vom 30. 9. 2008 – IV C 7 – S 2750-a/07/10001, DStR 2008 S. 2065 = DB 2008 S. 2333 f.</p> <p>FG Münster, Urteil vom 9. 11.2007 – 9 K 2912/04 K, G, IStR 2008 S. 151 (mit Anm. Rehm/Nagler), Verstoß auch im Verhältnis zu Drittstaaten. Rev.-Az. des BFH: I R 7/08 (anh.)</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p> <p>Mutter-Tochter-Richtlinie</p>	<p>Rödter/Schumacher, DStR 2001 S. 1640; Schön, FR 2001 S. 390 ff.; Hahn, GmbHR 2003 S. 1247 f.; Lausterer, IStR 2003 S. 706 f.; Mellicke, DB 2003 S. 2100; Thömmes, IWB 2003 Fach 11 Gruppe 2 S. 549 f.; Laule, IFSt-Schrift Nr. 407, S. 47 ff.; Thömmes, IStR 2005 S. 689 f.; Friedrich/Nagler, IStR 2006 S. 217 ff.; Forsthoff, IStR 2006 S. 222 ff.; Gosch, BFH-PR 2006 S. 194 f.; Herlinghaus, EFG 2006 S. 136 ff.; Nagel, GmbH-StB 2006 S. 95 f.; Roser, GmbHR 2006 S. 440 f.; Roser, GmbHR 2006 S. 1276 f.; Rehm/Nagler, GmbHR 2007 S. 221 ff.</p> <p>A. A. Nagel/Kleinert, DB 2005 S. 855 (ungleiche Behandlung wegen der Beschränkung der dt. Organshaft auf inländische KapGes.)</p>
<p>§ 8b Abs. 5</p>	<p>Keine Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Quellensteuern</p> <p>Keine Möglichkeit der Vermeidung durch Bildung einer Organshaft</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Schnitger, IStR 2003 S. 301 f.; Körner, BB 2003 S. 2440 f.; Bullinger, IStR 2004 S. 411; Wagner, DStZ 2004 S. 188; Thömmes, IStR 2005 S. 689 f.; Körner, IStR 2006 S. 376 ff.</p> <p>A. A.: Graf Kerssenbrock, BB 2003 S. 2153 f.; Hahn, GmbHR 2003 S. 1248; Suhrbier-Hahn, RIW 2003 S. 883; Schön, IStR 2004 S. 299</p>
<p>§ 8b Abs. 5 i. d. F. des UnternStFG</p>	<p>Pauschale „Schachtelstrafe“ von 5% auf Gewinne aus Auslandsbeteiligungen</p> <p>BFH-Urteil vom 9. 8. 2006 – I R 95/05, DB 2006 S. 2547: Verstoß</p> <p>BMF-Schreiben vom 21. 3. 2007 – IV B 7 – G 1421/0, DB 2007 S. 771; Bayr. Landesamt für Steuern, VfG. vom 28. 3. 2007 – S 2750a-17 St31dN</p> <p>OFD Hannover, Verfügung vom 20. 6. 2007 – S 2750a – 34 – StO241, IStR 2007 S. 520</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Red., KÖSDI 2006 S. 15344; Rehm/Nagler, IStR 2006 S. 859 ff. (für Drittstaaten); Rehm/Nagler, IStR 2007 S. 700 (702) (zu Drittstaaten); Rehm/Nagler, IStR 2007 S. 320 ff.; Rehm/Nagler, GmbHR 2007 S. 221 ff.; Wellens, DStR 2007 S. 1852</p>
<p>§ 8b Abs. 7 i. d. F. des StBerG 1999 i. V. mit § 3c EStG 1997</p>	<p>Steuerliche Freistellung zu 95% bei Auslandsdividenden diskriminiert Auslandsbeteiligungen, sofern tatsächliche Beteiligungsaufwendungen unter 5% liegen</p> <p>FG Hamburg, Urteil vom 29. 4. 2004 – VI 53/02, BFH-Urteil vom 13. 6. 2006 – I R 78/04, DB 2007 S. 318: Verstoß (unter Bezugnahme auf EuGH-Urteil vom 23. 2. 2006 – Rs. C-471/04, Keller Holding, DB 2006 S. 588 ff. = IStR 2006 S. 235)</p> <p>BMF-Schreiben vom 30. 9. 2008 – IV C 7 – S 2750-a/07/10001, DStR 2008 S. 2065 = DB 2008 S. 2333 f.</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Mutter-/Tochter-Richtlinie</p>	<p>Haase, INF 2004 S. 668; Lüdicke, IStR 2004 S. 751; Körner, IStR 2006 S. 376 ff.; Jahn, PISB 2007 S. 62 ff.; Rehm/Nagler, GmbHR 2007 S. 221 ff.; Salzmann, IStR 2007 S. 72 f.</p> <p>A. A.: Hahn/Koch, IStR 2004 S. 613 f.</p>
<p>§ 8b Abs. 10 Satz 1 Alt. 2 i. d. F. des UntStRefG 2008</p>	<p>Systemwidrige allgemeine Ausländerdiskriminierung (u. a. ausl. Org. Leihsysteme bei Verleihgesellschaften nach Deutschland)</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Wagner, Der Konzern 2007 S. 505 (514)</p>

§ 8c i. d. F. des UntStRefG 2008	Unternehmens- scharflich	Niederlassungsfreiheit Fusionsrichtlinie	<i>Sedemund/Fischenich</i> , BB 2008 S. 535 ff.
§§ 11, 12	Ersatzrealisationsbestände ohne konkreten Missbrauchsfall, ausschließliche Anknüpfung an Sitzverlegung	Niederlassungsfreiheit	<i>Nave</i> , BB 2005 S. 2660 ff.
§ 12 Abs. 1 i. d. F. des SESiEG	Allgemeine Entstrickungsregel; sofortige Be- steuerung der stillen Reserven bei Wegzug	Niederlassungsfreiheit	<i>Eickmann/Stein</i> , DStZ 2007 S. 723 (726 f.); <i>Wil- ke</i> , PStB 2007 S. 1 ff.; <i>Dörfler/Ribbrock</i> , BB 200 S. 304 ff.; <i>Richter</i> , IStR 2008 S. 719 (723)
§ 12 Abs. 1 i. V. mit § 11 Abs. 1	Wegzugsbesteuerung: Sofortige Auflösung und Besteuerung stiller Reserven im Fall der Sitzverlegung von KapGes. auch dann, wenn stille Reserven weiterhin im Inland steuer- verhaftet sind; z. B. Fortbestehen der be- schränkten Steuerpflicht im Rahmen einer Betriebsstätte EuGH-Urteil vom 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02, Hughes de Lasteryrie du Saillant, DB 2004 S. 686 und EuGH-Urteil vom 7. 9. 2006 – Rs. C-470/04, N. (mittelbar), IWB 2006, Fach 11 S. 1111: Verstoß bejaht für Privat- personen	Niederlassungsfreiheit	<i>Knobbe-Keuk</i> , DB 1991 S. 300; <i>Saß</i> , IWB 2000 Fach 11 Gruppe 2 S. 409 ff.; <i>Deiningner</i> , IStR 200 S. 214 ff.; <i>Stapperfend</i> , FR 2003 S. 173; <i>Laute</i> , IFSt-Schrift Nr. 407 S. 31 ff.; <i>Kessler</i> , IStR 2004 S. 846; <i>Kessler/Huck/Obser/Schmalz</i> , DStZ 200 S. 861 f.; <i>Kleinert/Probst</i> , DB 2004 S. 674; <i>Kör- ner</i> , IStR 2004 S. 430 f.; <i>Schnitger</i> , BB 2004 S. 809; <i>Schön</i> , IStR 2004 S. 297; <i>Wassermeyer</i> , GmbHHR 2004 S. 615 f.; <i>Campos Nave</i> , BB 2005 S. 2662; <i>Ettinger/Eberl</i> , GmbHHR 2005 S. 158; <i>Wiss. Beirat Ernst & Young</i> , BB 2005 S. 2167 f.; <i>Ettinger</i> , RfW 2006 S. 94 ff.; <i>Spengel/Braunagel</i> StuW 2006 S. 34 ff.; <i>Jacobs</i> , Internationale Unte- nehmensbesteuerung, 2007, S. 256 ff. A. A.: <i>Franz</i> , EuZW 2004 S. 271
§ 12 Abs. 2	Zuzugsbesteuerung: Auflösung und Besteue- rung stiller Reserven bei Zuzug einer KapGes., die bereits über eine inländische Betriebsstätte verfügt, sofern im Ausland kei- ne Buchwertverknüpfung möglich ist	Niederlassungsfreiheit	<i>Knobbe-Keuk</i> , DB 1991 S. 300; <i>Dautzenberg</i> , St 2002 S. 540; <i>Körner</i> , IStR 2004 S. 431; <i>Wasser- meyer</i> , GmbHHR 2004 S. 616; <i>Wiss. Beirat Ernst Young</i> , BB 2005 S. 2167 f.
§§ 14 ff. a. F.	Begrenzung der Organschaft zulasten von doppelt ansässigen Gesellschaften, hier: Or- ganträgereigenschaft von KapGes. nur bei Sitz und Geschäftsleitung im Inland BFH-Urteil vom 29. 1. 2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004 S. 1043 = DB 2003 S. 1200	Niederlassungsfreiheit	<i>Kellersmann/Treisch</i> , Europäische Unternehme besteuerung, 2002, S. 184; <i>Thömmes</i> , IWB 200 Fach 11a S. 631 f.; <i>Rust</i> , IStR 2003 S. 658 f.
§§ 14 ff.	Gesellschaften mit Sitz im Inland und Ge- schäftsleitung im Ausland können weiterhin nicht Organträger sein	Niederlassungsfreiheit	<i>Herzig/Dautzenberg</i> , DB 2000 S. 15; <i>Frotscher</i> , Der Konzern 2003 S. 102 f.; <i>Micker</i> , DB 2003 S. 2737 ff.; <i>Schnitger</i> , IWB 2008 Fach 11 Grup S. 829 ff.

<p>§§ 14 ff.</p>	<p>Begrenzung der Organschaft auf Inlandssachverhalte</p> <p>z. B. keine grenzüberschreitende Verlustkompensation, da Organgesellschaft Sitz und Geschäftsleitung im Inland haben muss</p> <p>Outbound-Fall:</p> <p>EuGH-Urteil vom 13. 12. 2005 – Rs. C-446/03, Marks and Spencer, DB 2005 S. 2788 = HFR 2006 S. 409, zur britischen Regelung: Verstoß</p> <p>Inbound-Fall:</p> <p>Zu finnischen Regeln:</p> <p>EuGH-Urteil vom 18. 7. 2007 – Rs. C-231/05, Oy AA, IStR 2007 S. 631 ff.</p> <p>Zu schwedischen Regeln:</p> <p>Länsrätten i Vändersborg vom 30. 5. 2005 – 8 ITLR 2005 S. 81 ff.: Verstoß, Rev. (anh.)</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Lüdicke</i>, IStR 2000 S. 342; <i>Mellicke</i>, DB 2002 S. 916; <i>Froscher</i>, Der Konzern 2003 S. 103; <i>Meitcke</i>, DB 2003 S. 2100; <i>Micker</i>, DB 2003 S. 2737 f.; <i>Cordewener</i>, DStR 2004 S. 14; <i>Körner</i>, IStR 2004 S. 268 ff.; <i>Schön</i>, IStR 2004 S. 300; <i>Balmes/Brück/Ribbrock</i>, BB 2005 S. 968 ff.; <i>Eicker</i>, Stbg 2005 S. 200 ff.; <i>Herzig/Wagner</i>, DB 2005 S. 3 ff.; <i>Herzig/Englisch/Wagner</i>, Der Konzern 2005 S. 315 ff.; <i>Herzig/Wagner</i>, DB 2005 S. 2379 ff.; <i>Kleinert/Nagler Rehm</i>, DB 2005 S. 1869; <i>Nagler/Kleinert</i>, DB 2005 S. 855 ff.; <i>Scheunemann</i>, IStR 2005 S. 310 f.; <i>Altrichter-Herzberg/Nuernberger</i>, GmbHR 2006 S. 466 ff.; <i>Albath/Wunderlich</i>, EWS 2006 S. 205 ff.; <i>Balmes/Brück/Ribbrock</i>, BB 2006 S. 186 ff.; <i>Ettinger</i>, RIW 2006 S. 94 ff.; <i>Eicker/Röhrbein</i>, Stbg 2006 S. 117 ff.; <i>Everett</i>, DStZ 2006 S. 357; <i>Ewald</i>, IStR 2006 S. 155 ff.; <i>Endres</i>, PISb 2006 S. 87 ff.; <i>Fischer</i>, DStR 2006 S. 2281 ff.; <i>Graf/Reichl/Wittkowski</i>, Stbg 2006 S. 209 ff.; <i>Gosch</i>, BFH-PR 2006 S. 112 ff.; <i>Görden</i>, GmbH-StB 2006 S. 3; <i>Herzig/Wagner</i>, Der Konzern 2006 S. 176 ff.; <i>Herzig/Wagner</i>, DStR 2006 S. 1; <i>Hey</i>, GmbHR 2006 S. 113 ff.; <i>Jahn</i>, PISb 2006 S. 4 ff.; <i>Jochum</i>, IStR 2006 S. 621 ff.; <i>Linn/Reichl/Wittkowski</i>, BB 2006 S. 630 ff.; <i>Müller/Müller</i>, GmbHR 2006 S. 301 ff.; <i>Saß</i>, DB 2006 S. 123 ff.; <i>Schmidt/Heinz</i>, Stbg 2006 S. 141 ff.; <i>Sedlaczek</i>, IWB Fach 5 Gruppe 2 S. 431 ff.; <i>Spengel/Braunagel</i>, StuW 2006 S. 34 ff.; <i>Scheunemann</i>, RIW 2006 S. 79 ff.; <i>Sedemund/Sterner</i>, DStZ 2006 S. 29 ff.; <i>Thömmes</i>, IWB 2006 Fach 11a S. 938 ff.; <i>Thömmes</i>, IWB 2006 Fach 11a S. 1071 ff.; <i>Wernsmann/Nippert</i>, FR 2006 S. 153 ff.; <i>Cloer/Lavrelashvili</i>, RIW 2007 S. 777 ff.; <i>Jacobs</i>, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 248 ff.; <i>Pache/Englert</i>, IStR 2007 S. 47 ff.; <i>Pache/Englert</i>, IStR 2007 S. 844 ff.; <i>Rainer</i>, IStR 2007 S. 635 ff.; <i>Wagner</i>, IStR 2007 S. 650 ff.; <i>Wagner</i>, StuW 2007 S. 308 ff.; <i>Kußmaul/Niehren</i>, IStR 2008 S. 81 ff.; <i>Schnitger</i>, IWB 2008 Fach 11 Gruppe 2 S. 829 ff.; <i>Watrin/Ullmann/Wittkowski</i>, Ubg 2008 S. 557 ff.</p> <p>A. A.: <i>Kellersmann/Treich</i>, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 183 f.; <i>Dörr</i>, EWS 2006 S. 34 ff.; <i>Dötsch/Pung</i>, Der Konzern 2006 S. 130 ff.; <i>Scheunemann</i>, IStR 2006 S. 145 ff. (u. U. für Outboundfälle); <i>Thömmes</i>, IWB 2006 Fach 11a S. 1071 ff.</p>
<p>§ 15 Abs. 1 Nr. 3 i. V. mit § 4h EStG</p>	<p>Konzern mit reinem Inlandsbezug kann mittels Organschaft im Unterschied zu Konzern mit Inlands- und Auslandsbezug der Anwendung der Zinsschranke entgehen</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p><i>Führich</i>, IStR 2007 S. 341 ff.; <i>Hallerbach</i>, StuB 2007 S. 487 (493); <i>Herzig/Liekenbrock</i>, DB 2007 S. 2388; <i>Köhler</i>, DStR 2007 S. 597; <i>Korn</i>, KÖSDI 2008 S. 15866 ff.; <i>Hornburg</i>, Stbg 2008 S. 9 f.; <i>Musil/Volmering</i>, DB 2008 S. 12 ff.; <i>Prinz</i>, DB 2008 S. 368 ff.</p>
<p>§ 18</p>	<p>Grenzüberschreitende Anwachsung, Diskriminierung des ausländischen Organträgers</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p><i>Haase</i>, IStR 2006 S. 855 ff.; <i>Schnitger</i>, IWB 2008 Fach 11 Gruppe 2 S. 829 ff.</p>

<p>§ 23 a. F.</p>	<p>Gespaltener KSt-Satz für beschränkt steuerliche Körperschaften bis einschließlich Vz. 2000 (Betriebsstättensteuersatz)</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 1. 4. 2003 – I R 31/01, BStBl. II 2003 S. 669 = DB 2003 S. 1418; EuGH-Urteil vom 23. 2. 2006 – Rs. C-253/03, CLT-UFA, DB 2006 S. 538 ff. = GmbHR 2006 S. 441 ff.: Verstoß; Folgeentscheidung: BFH-Urteil vom 9. 8. 2006 – I R 31/01, DB 2006 S. 2551; BFH-Beschluss vom 5. 3. 2008 – I B 171/07, DB 2008 S. 1017 ff. = DStRE 2008 S. 692 (vGA bei inld. Betriebsstätte)</p> <p>BayLfSt, Vfg. vom 6. 10. 2008 – S 2800.1.1 – 1/2 St31, DStR 2008 S. 2266</p> <p>FG Düsseldorf, Urteil vom 8. 3. 2007 – 15 K 2092/00-K, F, EFG 2007 S. 1194</p> <p>Im Anschluss an CLT-UFA-Entscheidung; BMF-Schreiben vom 17. 10. 2007 – IV B 7 – S 2800/07/0001, DB 2007 S. 2398</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Mutter-/Tochter-Richtlinie</p>	<p><i>Rädler/Lausterer</i>, DB 1994 S. 700 ff.; <i>Schnitzger</i>, IStR 2004 S. 821 ff.; <i>Dörr</i>, Der Konzern 2005 S. 579 ff.; <i>Gosch</i>, BFH-PR 2006 S. 195 f.; <i>Schröger</i>, IStR 2005 S. 388 f.; <i>Thömmes</i>, IWB 2006 11a S. 995; <i>Trossen</i>, GmbHR 2006 S. 91; <i>Tromp/Nagler</i>, GmbHR 2006 S. 1338 f.</p>
<p>§ 26 Abs. 1</p>	<p>Anrechnung ausländischer Steuern: Unterschiedliche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für die gleichen Einkünfte aus verschiedenen Mitgliedstaaten</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Tumpel</i>, DSjG 2000 S. 348</p>
<p>§ 26 Abs. 1</p>	<p>Anrechnung ausländischer Steuern:</p> <p>Per country limitation wirkt diskriminierend; gefordert wird zumindest per community limitation, wenn nicht sogar overall limitation</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Schön</i>, in: Schön, GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 7</p>
<p>§ 26 Abs. 1</p>	<p>Anrechnung ausländischer Steuern:</p> <p>Keine unbegrenzte Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf Dividenden; z. B. bei Steuerfreiheit der Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Schaumburg</i>, DSjG 2001 S. 251; <i>Wassermeyer</i>, IStR 2001 S. 117</p>
<p>§ 26 Abs. 8 Nr. 2 KStG 1991</p>	<p>Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit steuerfreien ausländischen Gewinnanteilen</p> <p>FG Münster, Urteil vom 22. 2. 2008 – 9 K 509/07 K, F, EFG 2008 S. 923: Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	
<p>§ 27 Abs. 8 i. d. F. des SEStEG</p>	<p>Verdeckte Diskriminierung durch Antrags-/Nachweiserfordernis für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Körperschaften oder Personenvereinigungen</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Sedemund/Fischenich</i> BB 2008 S. 1656</p>
<p>§ 28 Abs. 4 a. F. (1996)</p>	<p>Abweichung von der Verwendungsreihenfolge auch bei Ausschüttungen, in denen die KapGes. an gebietsfremde Anteilseigner Dividenden ausschüttet und Voraussetzungen nachweist</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 22. 2. 2006 – I R 56/05, DB 2006 S. 1536; EuGH-Urteil vom 26. 6. 2008 – Rs. C-284/06, Burda, IStR 2008 S. 515 = DB 2008 S. 1468: Kein Verstoß gegen die Mutter-/Tochter-Richtlinie, kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p> <p>Mutter-/Tochter-Richtlinie</p>	<p><i>Berg/Schmich</i>, GmbHR 2006 S. 830 ff.; <i>Frotscher</i>, BB 2006 S. 861 ff.; <i>Gosch</i>, BFH-PR 2006 S. 35; <i>Lieber</i>, IWB 2006 Fach I S. 1067 ff.; <i>Schnitzger</i> 2006 S. 779 ff.; <i>Stelzer</i>, DSz 2006 S. 500; <i>Meisel/Bokeloh</i>, DB 2008 S. 2160; <i>Meisel/Boke</i>, Tax Notes International 2008 Vol. 49 Heft 9, S. 745 ff.; <i>O'Shea</i>, Tax Notes International 20 Vol. 51 Heft 6 S. 471 ff.; <i>Rainer</i>, Intertax 2008 S. 473 f.; <i>Rehm/Nagler</i>, IStR 2008 S. 511 ff.</p>

§ 32 Abs. 1 Nr. 2	Erhebung von Quellensteuer bei grenzüberschreitender Dividendenzahlung in Fällen der Nichtanwendung der Mutter-/Tochter-Richtlinie EuGH-Urteil vom 14. 12. 2006 – Rs. C-170/05, Denkavit Internationaal, DATEV Nr. 05210391 = DB 2006 S. 2551, zur französischen Regelung: Verstoß Veranlagungswahrecht für bestimmte abzugspflichtige Einkünfte durch Neufassung des Abs. 2 i. R. d. JStG 2009	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Röhrlin</i> , IWB 2006 Fach 11a S. 1043 ff., <i>Patzner</i> , IStR 2008 S. 344 ff.
§ 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2	Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerung von Anteilen an ausl. KapGes. bereits ab 2001, bei Inlandsfällen erst ab 2002 Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 4. 4. 2007 – I R 57/06, DB 2007 S. 1840 ff. = DStR 2007 S. 1474; EuGH-Rs. C-377/07, STEKO Industriemontage (anh.)	Kapitalverkehrsfreiheit	
§ 38 Abs. 2	Ausschüttungsbelastung in Bezug auf Altrücklagen aus dem EK 02 während der Übergangszeit Zu § 28 Abs. 4 KStG 1996: EuGH-Urteil vom 26. 6. 2008 – Rs. C-284/06, Burda, IStR 2008 S. 515 = DB 2008 S. 1468: Die KSt-Erhöhung bei Gewinnausschüttungen stellt keinen Steuerabzug an der Quelle i. S. von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 dar.	Mutter-/Tochter-Richtlinie	IMN, FR 2001 S. 1124; <i>Lawall</i> , IStR 2002 S. 205; <i>Schnitger</i> , IStR 2003 S. 54; <i>Frotscher</i> , BB 2006 S. 861 ff.; <i>Gosch</i> , BFH-PR 2006 S. 359 ff.; <i>Meißel/Bokeloh</i> , DB 2008 S. 2160 ff.
§ 3 Abs. 2, § 11 Abs. 2, § 20 Abs. 2	Sofortversteuerung bei Beschränkung des deutschen Steuerrechts	Niederlassungsfreiheit	<i>Hahn</i> , IStR 2006 S. 797 ff.; <i>Schönherr/Lemaitre</i> , GmbHR 2007 S. 459 (462)
§ 4 Abs. 4 Satz 2	Sofortige Besteuerung der stillen Reserven ohne Liquiditätszufluss (Ansatz mit gemeinem Wert)		<i>Böckle/Weggemann</i> , IStR 2008 S. 87 (92); <i>Förster/Felchner</i> , DB 2006 S. 1072 ff.; <i>Werra/Teiche</i> , DB 2006 S. 1455 ff.
§ 15 Abs. 1 Satz 1	Teilbetriebserfordernis bei Aufspaltungen / Auslegung des Teilbetriebsbegriffs	Fusionsrichtlinie	<i>Gille</i> , IStR 2007 S. 194 ff.; <i>Blumers</i> , BB 2008 S. 2041 ff.; <i>Schumacher/Neumann</i> , DStR 2008 S. 325 (327) (zur Auslegung des Teilbetriebsbegriffs); <i>Weier</i> , DStR 2008 S. 1002
§ 15 Abs. 2 Sätze 2–5	Missbrauchsbestimmungen für Spaltungen	Fusionsrichtlinie	<i>Dötsch/Pung</i> , DB 2006 S. 2704 (2707); <i>Gille</i> , IStR 2007 S. 194 ff.; <i>Blumers</i> , BB 2008 S. 2041 ff.; <i>Schumacher/Neumann</i> , DStR 2008 S. 325
§ 20 Abs. 1	Auslegung des Teilbetriebsbegriffs	Fusionsrichtlinie	<i>Blumers</i> , BB 2008 S. 2041 ff.; <i>Schumacher/Neumann</i> , DStR 2008 S. 325 (327); <i>Weier</i> , DStR 2008 S. 1002
§ 22	Rückwirkende Besteuerung von Einbringung und Anteilstausch	Fusionsrichtlinie	<i>Gille</i> , IStR 2007 S. 194 ff.; <i>Schwenke</i> , DStZ 2007 S. 235 ff.
§ 24	Auslegung des Teilbetriebsbegriffs	Fusionsrichtlinie	<i>Blumers</i> , BB 2008 S. 2041 ff.; <i>Weier</i> , DStR 2008 S. 1002
§ 24 Abs. 2 i. V. mit §§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG	Sofortbesteuerung der stillen Reserven bei der Einbringung einer das gesamte Nennkapital einer KapGes. umfassenden Beteiligung in eine ausländische PersGes. aus dem Betriebsvermögen eines inländischen Mitunternehmers gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Rahmen einer Kapitalerhöhung BFH-Urteil vom 17. 7. 2008 – I R 77/06, DStR 2008 S. 2001 = DB 2008 S. 2281 ff.: Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme		
§ 1 Abs. 1	Beschränkung der Steuerneutralität auf inländische Umwandlungen	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Wiss. Beirat Ernst & Young</i> , BB 2005 S. 2168

§ 11 Abs. 1	Keine Steuerneutralität der Verschmelzung bei Beteiligung ausländischer Anteilseigner	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Wiss. Beirat Ernst & Young</i> , BB 2005 S. 2168
§ 12 Abs. 2 Satz 2	Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zwischen höheren Anschaffungskosten und Buchwert der Anteile zum Gewinn der übernehmenden Körperschaft	Fusionsrichtlinie	<i>Haritz/Wisniewski</i> , GmbHR 2004 S. 31 f.
§ 13	Begrenzung der Steuerneutralität auf Gesellschafterebene bei Verschmelzungen und Abspaltungen bei Inlandsvorgängen	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Haritz/Homelster</i> , FR 2001 S. 945 ff.
§§ 20 Abs. 1, 23 Abs. 1, 3 und 4	Eingeschränkte Verschmelzungs- und Spaltungsmöglichkeiten; insbesondere nur bei Einbringung in KapGes. i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG	Fusionsrichtlinie	<i>Kellersmann/Treich</i> , Europäische Unternehmerteststeuerung, 2002, S. 206; <i>Knobbe-Keuk</i> , DB 1991 S. 301 ff.
§ 20 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 1 und 2, Abs. 4 Satz 1, § 23 Abs. 4 Satz 1, § 26 Abs. 2 Satz 1	Doppelte Buchwertverknüpfung Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 7. 3. 2007 – I R 25/05, DB 2007 S. 1568; EuGH-Urteil vom 11. 12. 2008 – Rs. C-285/07: Verstoß EuGH-Urteil vom 5. 7. 2007 – Rs. C-321/05, Kofoed, DStRE 2008 S. 419 (zur entsprechenden dänischen Regelung): Verstoß	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Fusionsrichtlinie	<i>Rehm/Nagler</i> , GmbHR 2007 S. 830 ff.; <i>Rehm/Nagler</i> , GmbHR 2007 S. 883 ff.; <i>Trossen</i> , GmbH-StB 2007 S. 231
§§ 20, 23	Teilbetriebsbegriff	Fusionsrichtlinie	<i>de Weerth</i> , RIW 2003 S. 136
§ 20 Abs. 3	Teilwertansatz des einzubringenden Betriebsvermögens, soweit deutsche Besteuerung ausgeschlossen	Fusionsrichtlinie	<i>Schnitger</i> , FR 2003 S. 92; <i>Körner</i> , IStR 2004 S. 429 f.; <i>Schnitger</i> , BB 2004 S. 811; <i>Herfort/se</i> , DStR 2005 S. 1883 ff.; <i>Wiss. Beirat Ernst & Young</i> , BB 2005 S. 2168
§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2	Gewinnrealisierungstatbestand in Bezug auf einbringungsgeborene Anteile bei Verlust des deutschen Besteuerungsrechts	Fusionsrichtlinie	<i>Schnitger</i> , FR 2003 S. 92; <i>Haritz</i> , DStR 2004 S. 893; <i>Körner</i> , IStR 2004 S. 429; <i>Kleinert/Pr</i> DB 2004 S. 674; <i>Schnitger</i> , BB 2004 S. 811 f. <i>Thömmes</i> , IWB 2004 Fach 11a S. 756; <i>Campos Nave</i> , BB 2005 S. 2662; <i>Etinger/Eberl</i> , GmbH 2005 S. 158
§ 21 Abs. 2 Nr. 2	Ersatzrealisationstatbestand; Fehlen eines konkreten Missbrauchsfalls, ausschließliche Anknüpfung an Sitzverlegung EuGH-Urteil vom 18. 11. 1999 – Rs. C-200/98, X und Y, IStR 2003 S. 23	Niederlassungsfreiheit	<i>Campos Nave</i> , BB 2005 S. 2660 ff.
§ 23 Abs. 4	Erfolgsneutralität des Einbringungsvorgangs setzt Buchwertverknüpfung über die Grenze voraus FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17. 2. 2005 – 6 K 209/02, EFG 2005 S. 994 Vorabentscheidungsersuchen des BFH-Beschlusses vom 7. 3. 2007 – I R 25/05, DB 2007 S. 1568; EuGH-Urteil vom 11. 12. 2008 – Rs. C-285/07: Verstoß	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Fusionsrichtlinie	<i>Klingberg/van Lishaut</i> , Der Konzern 2005 S. 698 ff.; <i>Kessler/Huck</i> , Der Konzern 2006 S. 352 ff.; <i>Struck/Kaminski</i> , Stbg 2007 S. 372 <i>Trossen</i> , GmbH-StB 2007 S. 231 ff.
§ 24 Abs. 2 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG	Sofortbesteuerung bei der Einbringung einer das gesamte Nennkapital einer KapGes. umfassenden Beteiligung in eine EU-ausländische PersGes. aus dem Betriebsvermögen eines inländischen Mitunternehmers gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen im Rahmen einer Kapitalerhöhung BFH-Urteil vom 17. 7. 2008 – I R 77/06, DStR 2008 S. 2001 = DB 2008 S. 2281 ff.	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	
§ 26 Abs. 2	7-Jahres-Sperrfrist bei späteren Anteilsveräußerungen beachtlich	Fusionsrichtlinie	<i>Saß</i> , DB 1997 S. 2251 f.; <i>Borschel/Kotyba</i> , I 2003 S. 40 f.; <i>Scherer/Weiße</i> , IStR 2005 S. 63 <i>Drüen</i> , DStZ 2006 S. 539 ff.
Gesamtes ErbStG	Benachteiligung von Unternehmen mit Inlandsbezug gegenüber solchen im EU-Ausland		<i>Hubert/Hintz</i> , StuB 2007 S. 266 ff.

		Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Elcker</i> , DSWR 2005 S. 235 ff.; <i>Klingberg/van Lishaut</i> , FR 2005 S. 698 ff.
§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b	Beschränkung der erweiterten unbeschränkten ErbSt-Pflicht auf deutsche Staatsangehörige (unzulässige Inländerdiskriminierung) EuGH-Urteil vom 23. 2. 2006 – Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden, EWS 2006 S. 128, zur niederländischen Vorschrift: kein Verstoß	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Dautzenberg/Brüggemann</i> , BB 1997 S. 128; <i>Dautzenberg</i> , EWS 1998 S. 89; <i>Schaumburg</i> , RIW 2001 S. 165; <i>Burgstaller/Haslinger</i> , IWB 2004 Fach 3 Gruppe 9 S. 163 f.; <i>Höniger</i> , INF 2004 S. 337 ff.; <i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 188 ff.; <i>Wachter</i> , DStR 2004 S. 542; <i>Cloer</i> , EWS 2005 S. 527 ff.; <i>Wachter</i> , FR 2005 S. 1076 ff.; <i>Lohse</i> , Stbg 2006 S. 233; <i>Schönwetter/Bareis</i> , StuB 2007 S. 144
§ 4 i. V. mit § 2	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 190
§ 5	Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichs	Allgemeine Freizügigkeit	<i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 191 f.
§ 10 Abs. 6 Satz 2	Eingeschränkter Abzug von Verbindlichkeiten EuGH-Urteil vom 11. 9. 2008 – Rs. C-11/07, Eckelkamp, IStR 2008 S. 697 (zu der belgischen Rechtslage): Belastung in einer Immobilie, auch wenn Erblasser in einem anderen Mitgliedstaat gewohnt hat, abzugsfähig EuGH-Urteil vom 11. 9. 2008 – Rs. C-43/07, Arens-Sikken, IStR 2008, S. 700 (zu der niederländischen Rechtslage): Verbindlichkeiten auch wenn Erblasser in einem anderen Mitgliedsstaat gewohnt hat, abzugsfähig	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Müller-Etienne</i> , Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, 2003, S. 173 ff.; <i>Burgstaller/Haslinger</i> , IWB 2004, Fach 3 Gruppe 9 S. 160 f.; <i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 195; <i>Wachter</i> , IStR 2004 S. 361 ff.; <i>Ettinger</i> , RIW 2006 S. 94 ff.; <i>Schönwetter/Bareis</i> , StuB 2007 S. 144 ff.; <i>Thömmes</i> , IWB 2008 Fach 11A S. 1191 ff.
§ 12 Abs. 3, 5, 6	Bewertungsdivergenzen bei inländischem und ausländischem Vermögen, da Bewertung von ausländischem Vermögen stets mit dem gemeinen Wert nach § 31 BewG erfolgt Für Zwecke der SchenkSt: FG Hessen, Urteil vom 19. 9. 2006 – 1 K 2193/05, EFG 2007 S. 138; BFH-Urteil vom 11. 6. 2008 – II R 60/06, n.v.: unbegründet EuGH-Urteil vom 17. 1. 2008 – Rs. C-256/06, <i>Jäger</i> , DStRE 2008 S. 174 ff.: Verstoß EuGH-Urteil vom 2. 10. 2008 – Rs. C-360/06, <i>Heinrich Bauer Verlag</i> , IStR 2008 S. 773 = DB 2008 S. 2344: Verstoß. FG Nürnberg, Urteil vom 29. 9. 2005 – IV 31/2004; BFH-Urteil vom 1. 7. 2008 – II R 71/06, DB 2008 S. 2343 FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 16. 7. 2008 – 3 – S 3831/4, DStR 2008 S. 1537 Neufassung durch ErbStRG: Gemeiner Wert auch bei der Bewertung inländischer Anteile (einheitliche Bewertungsverfahren für Personenunternehmen und KapGes.); Neuregelung der Bewertung von Grundvermögen (unbebaute Grundstücke: Streichung Abschlag auf Bodenrichtwerte; bebaute Grundstücke: Vergleichs-, Ertrags- bzw. Sachwertverfahren)	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Kapitalverkehrsrichtlinie	<i>Schaumburg</i> , RIW 2001 S. 164; <i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 191; <i>Wachter</i> , DStR 2004 S. 542; <i>Wachter</i> , FR 2004 S. 1259 f.; <i>Schönwetter/Bareis</i> , StuB 2007 S. 144 ff.; <i>Luedicke/Wunderlich</i> , Tax Notes International 2008 Vol. 52 Heft 3 S. 199 f.; <i>O'Shea</i> , Tax Notes International 2008 Vol. 52 Heft 4 S. 271 ff.; <i>Seitz</i> , IStR 2008 S. 349 ff.; <i>Thömmes</i> , IWB 2008 Fach 11A S. 1199 ff.; <i>Wilke</i> , PISB 2008 S. 87 ff.

§ 13	<p>Beschränkung einer ErbSt-Befreiung auf Familiengesellschaften mit einer Mindestzahl von in einer Region beschäftigten Arbeitnehmern</p> <p>Vorlageersuchen zur belgischen Regelung, EuGH-Urteil vom 25. 10. 2007 – Rs. C-464/05, Geurts und Vogten, EWS 2006 S. 336: Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	
§ 13 Abs. 1 Nr. 4a	<p>Keine Steuerbefreiung bei lebzeitiger Zuwendung eines im Ausland belegenen Familienwohnheims</p> <p>Neufassung durch ErbStRG: Steuerbefreiung auch für Wohneigentum in EU-/EWR-Staaten</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Dautzenberg/Brüggemann</i>, BB 1997 S. 123 ff.; <i>Busch</i>, IStR 2002 S. 448 ff. (475 ff.); <i>Wachter</i>, DStR 2004 S. 542; <i>Schnitger</i>, FR 2004 S. 191</p>
§ 13 Abs. 1 Nr. 16 und 17	<p>Für ausländische förderungswürdige Institutionen sind Zuwendungen nur dann steuerfrei, wenn der entsprechende ausländische Fiskus deutschen Institutionen eine entsprechende Steuerbefreiung gewährt (Gegenseitigkeitsvorbehalt)</p> <p>EuGH-Urteil vom 14. 9. 2006 – Rs. C-386/04, Stauffer (mittelbar), EWS 2006 S. 565: Verstoß</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Müller Etienne</i>, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, 2003, S. 197 ff.; <i>Wachter</i>, DStR 2004 S. 542; <i>Wachter</i>, FR 2004 S. 1226; <i>Eicker</i>, IWB 2006 Fach 11a S. 947 f.</p>
§ 13a	<p>Begünstigung von inländischem Betriebsvermögen</p> <p>EuGH-Urteil vom 30. 11. 1995 – Rs. C-55/94, Gebhard, EWS 1996 S. 26, Rdn. 37 = DB 1996 S. 37</p> <p>FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 16. 7. 2008 – 3 – S 3831/4, DStR 2008 S. 1537</p> <p>Neufassung durch ErbStRG: Begünstigung auch für Betriebs-/LuF-Vermögen, das einer EU-/EWR-Betriebsstätte dient sowie für bestimmte Anteile an EU-/EWR-KapGes.</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Schönwetter/Bareis</i>, StuB 2007 S. 144 ff.; <i>Brüggemann</i>, Erbfolgebesteuerung 2008 S. 247 ff.; <i>Fuhrmann</i>, KÖSDI 2008 S. 16113 f.; <i>Wilke</i>, PISB 2008 S. 87 ff.</p>
§ 13a Abs. 1, 2 i. V. mit Abs. 4	<p>Kein sachlicher Freibetrag und kein Bewertungsabschlag für ausländisches Betriebsvermögen bei Erwerb von Todes wegen und bei Schenkung; Entsprechendes gilt für qualifizierte Beteiligungen (Beteiligungsquote > 25%) an ausländischer KapGes. sowie für ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen</p> <p>A. A.: BFH-Urteil vom 5. 5. 2004 – II R 33/02, DStRE 2004 S. 1030 ff.</p> <p>EuGH-Urteil vom 11. 12. 2003 – Rs. C-364/01, Barbier, IStR 2004 S. 18</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Urteil vom 11. 4. 2006 – II R 35/05, BStBl. II 2006 S. 627 = DB 2006 S. 1414; EuGH-Urteil vom 17. 1. 2008 – Rs. C-256/06, Jäger, DStRE 2008 S. 174: Verstoß, FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 16. 7. 2008, 3 – S 3831/4, DStR 2008 S. 1537</p> <p>Neufassung durch ErbStRG: Begünstigung auch für Betriebs-/LuF-Vermögen, das einer EU-/EWR-Betriebsstätte dient sowie für bestimmte Anteile an EU-/EWR-KapGes.</p>	<p>Allgemeine Freizügigkeit</p> <p>Arbeitnehmerfreizügigkeit</p> <p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Dautzenberg/Brüggemann</i>, BB 1997 S. 123 ff.; <i>Saß</i>, DB 2000 S. 1252 f.; <i>Busch</i>, IStR 2002 S. 448 (475 ff.); <i>Schnitger</i>, FR 2004 S. 190 f.; <i>Wachter</i>, DStR 2004 S. 542; <i>Wachter</i>, FR 2004 S. 1264 f.; <i>Kitches</i>, BFH-PR 2006 S. 323 f.; Red., KÖSDI 2006 S. 15156; <i>Strunk/Kaminski</i>, Stbg 2006 S. 338 f.; <i>Schwind</i>, DStZ 2006 S. 463</p>

§ 15 Abs. 2 Satz 1	Keine Tarifvergünstigung bei der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen	Allgemeine Freizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Thömmes</i> , JbFSt 1999/2000 S. 118 ff.; <i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 193 f.; <i>Wachter</i> , DStR 2004 S. 542; <i>Wächter</i> , FR 2004 S. 1226; <i>Kellersmann/Schnitger</i> , IStR 2005 S. 255 ff.
§ 16 Abs. 2 i. V. mit § 2 Abs. 1 Nr. 3	Deutlich niedrigere persönliche Freibeträge für beschränkt Stpfl. im Vergleich zu unbeschränkt Stpfl. A. A.: FG-Berlin, Urteil vom 9. 9. 2003 – 5 K 5035/02, DStRE 2004 S. 976; BFH-Urteil vom 21. 9. 2005 – II R 56/03, BStBl. II 2005 S. 875 = DB 2006 S. 259; offengelassen	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Dautzenberg/Brüggemann</i> , BB 1997 S. 123 ff.; <i>Busch</i> , IStR 2002 S. 448 ff. (475 ff.); <i>Burgstaller/Haslinger</i> , IWB 2004 Fach 3 Gruppe 9 S. 161 f.; <i>Jochum</i> , ZErB 2004 S. 259; <i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 193; <i>Wachter</i> , IStR 2004 S. 361 ff.; <i>Wachter</i> , DStR 2004 S. 542; <i>Kulosa</i> , HFR 2006 S. 55 f.; <i>Kilches</i> , BFH-PR 2006 S. 76 f.; <i>Schönwetter/Bareis</i> , StuB 2007 S. 144 ff.
§ 17	Kein besonderer Versorgungsfreibetrag für den überlebenden Ehegatten und für Kinder bei beschränkter Steuerpflicht	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Dautzenberg/Brüggemann</i> , BB 1997 S. 123 ff.; <i>Busch</i> , IStR 2002 S. 448 ff. (475 ff.); <i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 193; <i>Wachter</i> , DStR 2004 S. 542; <i>Wächter</i> , IStR 2004 S. 361 ff.; <i>Schönwetter/Bareis</i> , StuB 2007 S. 144 ff.
§ 19a	Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der LuF und von Anteilen an KapGes. FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 16. 7. 2008 – 3 – S 3831/4, DStR 2008 S. 1537 Neufassung durch ErbStRG: Begünstigung auch für Betriebs-/LuF-Vermögen, das einer EU-/EWR-Betriebsstätte dient sowie für bestimmte Anteile an EU-/EWR-KapGes.	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Saß</i> , DB 2000 S. 1252 f.; <i>Wachter</i> , DStR 2004 S. 542
§ 21 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1	Anrechnungsmöglichkeiten bei unilateraler Vermeidung der Doppelbesteuerung zu eng gefasst A. A.: BFH-Urteil vom 5. 5. 2004 – II R 33/02, DStRE 2004 S. 1030 Nichtanrechnung ausländischer ErbSt für den Erwerb von Bankguthaben im Ausland: Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 16. 1. 2008 – II R 45/05, IStR 2008 S. 227; EuGH-Rs. C-67/08, Block (anh.)	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Müller Etienne</i> , Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, 2003, S. 218; <i>Jochum</i> , ZErB 2004 S. 259; <i>Schnitger</i> , FR 2004 S. 194 f.; <i>Wächter</i> , IStR 2004 S. 361 ff.; <i>Wachter</i> , FR 2004 S. 1266 f.; <i>Lieber</i> , IWB 2006 Fach 3 Gruppe 2 S. 1013 ff.; <i>Schönwetter/Bareis</i> , StuB 2007 S. 144 ff.
§ 9 Abs. 2, § 11 Abs. 2	Unterschied bei Bewertung in- und ausländischer Beteiligung Vorabentscheidungsersuchen FG Hamburg, Beschluss vom 11. 8. 2006 – 6 K 156/02, IStR 2006 S. 823, EuGH-Urteil vom 2. 10. 2008 – Rs. C-360/06, Heinrich Bauer Verlag, IStR 2008 S. 773 = DB 2008 S. 2344: Verstoß	Niederlassungsfreiheit	

§ 31	<p>Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Ausland mit gemeinem Wert, während für inländisches Vermögen ein besonderes Bewertungsverfahren gilt</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Urteil vom 11. 4. 2006 – II R 35/05, BStBl. II 2006 S. 627 = DB 2006 S. 1414; AdV bis Entscheidung EuGH-Urteil vom 17. 1. 2008 – Rs. C-256/06, Jäger, DStRE 2008 S. 174: Verstoß – kein Bewertungsabschlag für ausländisches Betriebsvermögen</p> <p>FinMin. Baden-Württemberg, Erläss vom 16. 7. 2008 – 3 – S 3831/4, DStR 2008 S. 1537</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen FG Hamburg, Beschluss vom 11. 8. 2006 – 6 K 156/02, EFG 2006 S. 1646, EuGH-Urteil vom 2. 10. 2008 – Rs. C-360/06, Heinrich Bauer Verlag, IStR 2008 S. 773 = DB 2008 S. 2344: Verstoß</p> <p>Neufassung durch ErbStRG: Grundsätzliche Orientierung am gemeinen Wert (unter Berücksichtigung der Betriebsfortführung) auch bei inländischem Vermögen; abweichende Bewertungsmaßstäbe im Einzelfall</p>	Kapitalverkehrsfreiheit	Brüggenmann, Erbfolgebesteuerung, 2006, S. 254 ff.
§ 121 BewG a. F.	<p>Versagung des Schachtelprivilegs gegenüber einer KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat</p> <p>FG München, Urteil vom 1. 3. 2006 – 7 K 3966/03, rkr., EFG 2006 S. 864: Verstoß</p>	Niederlassungsfreiheit	Lieber, IWB 2006 Fach 1 S. 1064
§ 121 BewG i. V. mit § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG	<p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Beschluss vom 16. 1. 2008 – II R 45/05, DStR 2008, S. 448 ff.; EuGH-Rs. C-67/08, Block (anh.): Einstufung von Kapitalvermögen als Auslandsvermögen und deren Folgen für § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG</p>	Kapitalverkehrsfreiheit	
GrEStG			
§ 1 Abs. 1 Nr. 3	<p>Erhebung von GrESt bei Einbringungsfällen im Rahmen einer Umstrukturierung</p> <p>FG München, Urteil vom 20. 9. 2006 – 4 K 3288/03, EFG 2007 S. 377: kein Verstoß</p>	Richtlinie 69/335/EWG	Lieber, IWB 2007 Fach 1 S. 1161
§ 1 Abs. 3	<p>Auslösung von GrESt durch den rechtsgeschäftlichen Erwerb von Anteilen einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört</p> <p>FG München, Urteil vom 16. 11. 2005 – 4 K 4000/03, EFG 2006 S. 587: kein Verstoß; BFH-Urteil vom 19. 12. 2007 – II R 65/06, DStRE 2008 S. 520 = DB 2008 S. 617: Kein Verstoß</p> <p>BFH-Beschluss vom 18. 11. 2005 – II B 23/05, BFH/NV 2006 S. 612, AdV: kein Verstoß</p> <p>FG Münster, Urteil vom 9. 11. 2004 – 8 K 5501/03, EFG 2005 S. 472 ff.</p>	Richtlinie 69/335/EWG	Spengel/Dorrfuß, DStR 2003 S. 1059
§ 1 Abs. 3 Nr. 1 i.d.F vor dem 1. 1. 1997	<p>Einbringung von Beteiligungen an einer mittelbar grundbesitzenden GmbH in eine GbR (Gesamthänder sind die bisherigen Anteilseigner)</p> <p>FG Hamburg, Urteil vom 4. 7. 2006 – 3 K 023/05, EFG 2007 S. 142; BFH-Urteil vom 2. 4. 2008 – II R 53/06, DB 2008 S. 1304 ff. = DStR 2008 S. 1091: kein Verstoß</p>	6. EG-USt-Richtlinie Richtlinie 69/335/EWG	

§ 1 Abs. 3 Nr. 1	Auslösung von GrEST durch Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter Erfüllung der weiteren Tatbestandsvorausset- zungen FG München, Urteil vom 16. 11. 2005 – 4 K 4000/03; Rev. BFH-Urteil vom 19. 12. 2007 – II R 65/06: unbegründet, DB 2008 S. 617 ff. = DStRE 2008 S. 520	Richtlinie 69/335/EWG	
§ 8; § 9 Abs. 1 Nr.1	Doppelbelastung mit USt und GrEST auf Bau- leistungen Vorabentscheidungsersuchen Niedersächsi- sches FG, Beschluss vom 2. 4. 2008 – 7 K 333/06, DStR 2008 S. 869; EuGH-Rs. C-156/08, Vollkommer (anh.)	Mehrbelastungsverbot	
GewStG			
§ 2 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit §§ 14 ff. KStG	Gewerbsteuerliche Organschaft	Niederlassungsfreiheit	<i>Micker</i> , DB 2003 S. 2738
§ 3 Nr. 6	Steuervergünstigung wegen Gemeinnützig- keit und europäisches Beihilfeverbot EuGH-Urteil vom 10. 1. 2006 – Rs. C-222/04, Cassa di Risparmio, HFR 2006 S. 407; zum italienischen Steuerrecht: Fest- stellung, dass Beihilfecharakter gegeben	Beihilfeverbot	<i>Hüttemann</i> , DB 2006 S. 914 ff.
§ 7 (1991)	Berücksichtigung des Erhöhungsbetrags des § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG a. F. BFH-Urteil vom 21. 12. 2005 – I R 4/05, DB 2006 S. 1139: kein Verstoß	Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Gosch</i> , BFH-PR 2006 S. 291 ff.
§ 8 Nr. 1 (a. F.)	Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen FG Münster, Urteil vom 22. 2. 2008 – 9 K 5143/06, IStR 2008 S. 372 ff. (mit Anm. <i>Rainer</i>); Rev.-Az. des BFH: I R 30/08 (anh.)	Zins-/Lizenzgebühren-Richt- linie Niederlassungsfreiheit	<i>Dautzenberg</i> , BB 2004 S. 17 ff.; <i>Kessler/ Eicker/Schindler</i> , IStR 2004 S. 678 ff.; <i>Köhler</i> , DStR 2005 S. 231; <i>Meilicke</i> , IStR 2006 S. 130 A. A.: <i>Kempf/Straubinger</i> , IStR 2005 S. 773 ff.
§ 8 Nr. 1 Buchst. a i. d. F. des UntStRG 2008	Hinzurechnung von Zinsen	Zins-/Lizenz- gebühren-Richtlinie	<i>Franke/Gageur</i> BB 2008 S. 1704 ff.; <i>Hidien</i> , DStZ 2008 S. 131 ff.
§ 8 Nr. 1 Buchst. f i. d. F. des UntStRG 2008	Hinzurechnung von Lizenzzahlungen	Zins-/Lizenz- gebühren-Richtlinie	<i>Dörr/Fehling</i> , NWB 2007 Fach 2 S. 9375 (9385); <i>Clemens/Laurent</i> , DStR 2008 S. 440 ff.; <i>Franke/ Gageur</i> BB 2008 S. 1704 ff.; <i>Hidien</i> , DStZ 2008 S. 131 ff.
§ 8 Nr. 2 (a. F.)	Hinzurechnung von Renten und dauernden Lasten, sofern sie beim Empfänger nicht der GewSt unterliegen	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Kämper</i> , FR 2001 S. 671; <i>Lüdicke</i> , IStR 2003 S. 443 f.
§ 8 Nr. 3 (a. F.)	Hinzurechnung von Gewinnanteilen stiller Gesellschafter, sofern sie beim Empfänger nicht der GewSt unterliegen FG Münster, Urteil vom 13. 7. 2007 – 9 K 1080/04, 9 K 4302/04: Verstoß OFD Münster, Verfügung vom 11. 2. 2008 – G 1422 – 7 – St 12 – 33, DB 2008 S. 437	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Kämper</i> , FR 2001 S. 671; <i>Lüdicke</i> , IStR 2003 S. 443 f.
§ 8 Nr. 5	Keine generelle GewSt-Befreiung von Schachteldividenden von ausländischen KapGes., die EU-Muttergesellschaften über eine deutsche Betriebsstätte beziehen	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Jacob</i> , IStR 2002 S. 735 f.

§ 8 Nr. 7 (a. F.)	<p>Hinzurechnung von Miet- und Pachtentgelten bei ausländischem Leasinggeber; entschieden durch EuGH-Urteil vom 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, Eurowings, BStBl. II 1999 S. 851 = DB 1999 S. 2246; a. A. FG Köln, Urteil vom 16. 10. 2003 – 7 K 1371/01, EFG 2006 S. 138</p> <p>BMF, Schreiben vom 26. 4. 2000, BStBl. I 2000 S. 486 – Aufhebung durch gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18. 10. 2006 – G 1422 – 75 – V B 4, F, DStR 2006 S. 1985, und entsprechender Maßgabe zur Hinzurechnung</p> <p>BFH-Beschluss vom 15. 7. 2005 – I R 21/04, DB 2005 S. 2115 f. = FR 2005 S. 1252: kein Verstoß</p> <p>Oberste Finanzbehörden der Länder vom 18. 10. 2006, BStBl. I 2006 S. 611: Festsetzung GewSt-Messbetrag auszusetzen, soweit sie § 8 Nr. 7 betrifft</p>	Dienstleistungsfreiheit	Sag, DB 2000 S. 176 ff.; Scheffler, DB 2000 S. 737 f.; Gosch; BFH-PR 2005 S. 417 ff.
§ 9 Nr. 7	Versagung des Schachtelprivilegs für ausländische Tochter-KapGes. bei Nichterfüllen des Aktivitätserfordernisses und Nichterreichen bestimmter Beteiligungshöhe	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	Lüdicke, IStR 2003 S. 193 ff.; Strnad, GmbHR 2006 S. 1321 ff.
§ 9 Nr. 7	<p>Kürzung umfasst nicht die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben</p> <p>FG Münster, Urteil vom 25. 2. 2005 – 9 K 861/02, DStRE 2005 S. 829, BFH-Urteil vom 22. 2. 2006 – I R 30/05 = DB 2007 S. 1166: offengelassen</p>	Kapitalverkehrsfreiheit Niederlassungsfreiheit	Friedrich/Nagler, IStR 2006 S. 217 ff.
§ 12 Abs. 3 Nr. 4 a. F.	Aktivitätsklausel in Bezug auf Schachtelprivileg für Beteiligungen an ausländischen Tochter-KapGes.	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	Lüdicke, IStR 2003 S. 195
ASiG			
§ 1	<p>Berichtigung von Einkünften bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen; betrifft sowohl Berichtigung dem Grund nach (hier: Nutzungsüberlassungen wie z. B. zinslose Darlehen) sowie der Höhe nach (hier: Fremdvergleichspreis als Korrekturmaßstab bei Verrechnungspreisen)</p> <p>Schlechterstellung des Auslandsfalls</p> <p>Bedenken werden geteilt durch BFH-Beschluss vom 21. 6. 2001 – I B 141/00, DB 2001 S. 1648; BFH-Urteil vom 29. 11. 2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002 S. 720 = DB 2001 S. 903; FG Düsseldorf, Urteil vom 19. 2. 2008 – 17 K 894/05 E, IStR 2008 S. 449 ff.; Rev.-Az. des BFH: I R 26/08 (anh.)</p> <p>FG Münster, Urteil vom 22. 2. 2008 – 9 K 509/07 K, F, EFG 2008 S. 923: § 1 Abs. 1 verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit</p> <p>Verschärfung der allgemeinen Problematik aufgrund von Neuerungen durch das UntStRefG 2008</p>	Allgemeine Freizügigkeit Dienstleistungsfreiheit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, IStR 2001 S. 757 ff.; Herlinghaus, FR 2001 S. 242 f.; Wassermeyer, IStR 2001 S. 113 und 637; Bauschatz, IStR 2002 S. 339 f.; Köplin/Sedemund, IStR 2002 S. 120 ff.; Scheuerle, IStR 2002 S. 798 f.; Lausterrer, IStR 2003 S. 707; Laute, IFSt-Schrift Nr. 407 S. 50 ff.; Schön, IStR 2004 S. 299; Wassermeyer, GmbHR 2004 S. 616 f.; Dölker/Ribbrock, IStR 2005 S. 533; Rasch/Nakhai, DB 2005 S. 1986 ff.; Fischer, DStR 2006 S. 2281 ff.; Schaumburg, Der Konzern 2006 S. 495 ff.; Baumhoff/Ditz/Greiner DStR 2007 S. 1461; Kaminski, RIW 2007 S. 594 f; Kroppen/Rasch/Eigelschoven, IWB 2007 Fach 3 S. 2201; Schönfeld, IStR 2007 S. 260 f.; Kaminski StuW 2008 S. 337 ff.; Rehm/Nagler, IStR 2008 S. 421 ff. (zu FG Düsseldorf vom 19. 2. 2008)

§ 1 Abs. 3 i. d. F. des UntStRG 2008	Weitergehende Korrektur nach AStG als bei Inlandssachverhalt	Niederlassungsfreiheit	<i>Baumhoff/Ditz/Greiner</i> , DStR 2007 S. 1649; <i>Blumers</i> , BB 2007 S. 1757; <i>Dörr/Fehling</i> , NWB 2007 S. 2535 ff.; <i>Kahle</i> , Der Konzern 2007 S. 647 ff.; <i>Kroppen/Rasch/Eigelshoven</i> , NWB 2007 S. 301 ff.; <i>Looks/Scholz</i> , BB 2007 S. 2541 ff.; <i>Wulf</i> , DB 2007 S. 2280 ff.; <i>Frotscher</i> , FR 2008 S. 49; <i>Hornig</i> , PISB 2008 S. 48; <i>Jahndorf</i> , FR 2008 S. 101; <i>Cauwenbergh/Mas</i> , European Taxation 2008 Vol. 48 Heft 10 S. 514 ff.; <i>Hammerschmitt/Rehfeld</i> , IWB 2008 Fach 3 Gruppe 1 S. 2293 ff.; <i>Peter/Spohn/Hoog</i> , IStR 2008 S. 864 (869); <i>Schreiber</i> , Ubg 2008 S. 433; <i>Strunk/Kaminski</i> , Stbg 2008 S. 211 ff.
§ 2	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht bei Wohnsitzverlagerung in ein Niedrigsteuerland als unzulässige Inländerdiskriminierung EuGH-Urteil vom 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, DB 2004 S. 686: französische Wegzugsbesteuerung EG-rechtswidrig	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Saß</i> , FR 1998 S. 8; <i>Schaumburg</i> , DStJG 2001 S. 260; <i>Wassermeyer</i> , IStR 2001 S. 113 f.; <i>Laule</i> , IFSt-Schrift Nr. 407 S. 57 ff.; <i>Walter</i> , IWB 2007 Fach 5 S. 633 (besonders bei Wegzug in die Schweiz)
§ 4	Beschränkung der erweiterten beschränkten ErbSt-Pflicht auf deutsche Staatsangehörige (unzulässige Inländerdiskriminierung) EuGH-Urteil vom 23. 2. 2006 – Rs. C-513/03, van Hilten, EWS 2006 S. 128, zur niederländischen Vorschrift: kein Verstoß, wenn die Betroffenen für die ErbSt-Erhebung noch 10 Jahre nach dem Wegzug in das EU-Ausland wie Inländer behandelt werden	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Schaumburg</i> , RIW 2001 S. 167; <i>Müller-Etienne</i> , Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, 2003, S. 185 ff.; <i>Wachter</i> , DStR 2004 S. 542; <i>Ettinger</i> , RIW 2006 S. 94 ff.; <i>Schönwetter/Barels</i> , StuB 2007 S. 144 ff.
§ 5	EuGH vom 23. 2. 2006 – Rs. C-513/01, van Hilten, EWS 2006 S. 128 zur niederländischen Vorschrift: kein Verstoß, wenn die Betroffenen für die ErbSt-Erhebung noch 10 Jahre nach dem Wegzug in das EU-Ausland wie Inländer behandelt werden	Kapitalverkehrsfreiheit	KÖSDI 2006 S. 15035
§ 6	Wegzugsbesteuerung: Auflösung stiller Reserven in den Anteilen an einer inländischen KapGes. i. S. des § 17 EStG beim Umzug einer natürlichen Person; bedenklich ist bereits der bloße Zwang zur Gewinnrealisierung sowie das alleinige Abstellen auf Inlandsbeteiligungen EuGH-Urteil vom 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, DB 2004 S. 686: Verstoß der französischen Wegzugsbesteuerung Förmliche Aufforderung der EU-Kommission zur Aufhebung des § 6 AStG (IP/04/493) Vertragsverletzungsverfahren BMF-Schreiben vom 8. 6. 2005 – IV B 5 – S 1348 – 35/05, BStBl. I 2005 S. 714 = DB 2005 S. 1307: Übergangsregelung; dazu <i>Kinzl/Goerg</i> , IStR 2005 S. 450 ff.; OFD Frankfurt, Verfügung vom 8. 8. 2005, RIW 2005 S. 800 EuGH-Urteil vom 7. 9. 2006 – Rs. C-470/04, N, IStR 2006 S. 702 ff.: Verstoß der niederländischen Wegzugsbesteuerung FG München, Beschluss vom 3. 8. 2006 – 11 V 500/06, IStR 2006 S. 746 ff., Adv: Verstoß	Allgemeine Freizügigkeit Arbeitnehmerfreizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Saß</i> , FR 1998 S. 7 f.; <i>Meilicke</i> , BB 2000 S. 18 f.; <i>Pohl</i> , IStR 2001 S. 463; <i>Lausterer</i> , IStR 2003 S. 22; <i>Laule</i> , IFSt-Schrift Nr. 407 S. 59 f.; <i>Thömmes</i> , IWB 2003 Fach 11a S. 335 f., 657 f.; <i>Eicker/Schwind</i> , EWS 2004 S. 186 ff.; <i>Kessler</i> , IStR 2004 S. 843 ff.; <i>Körner</i> , IStR 2004 S. 427 ff.; <i>Kleinert/Probst</i> , DB 2004 S. 674; <i>Lausterer</i> , DStZ 2004 S. 299 ff.; <i>Schön</i> , IStR 2004 S. 296 f.; <i>Schindler</i> , IStR 2004 S. 300 ff.; <i>Schnitger</i> , BB 2004 S. 807 ff.; <i>Thömmes</i> , IWB 2004 Fach 11a S. 755; <i>van Lishaut</i> , FR 2004 S. 1301 ff.; <i>Wassermeyer</i> , GmbHR 2004 S. 614 f.; <i>Campos Nave</i> , BB 2005 S. 2662; <i>Ettinger/Eberl</i> , GmbHR 2005 S. 158; <i>Köhler</i> , DStR 2005 S. 229; <i>Schaumburg/Schaumburg</i> , StuW 2005 S. 312 f.; <i>Wiss. Beirat Ernst & Young</i> , BB 2005 S. 2167 f.; <i>Bron</i> , IStR 2006 S. 296 ff.; <i>Cloer/Lavrelashvili</i> , EWS 2006 S. 270; <i>Köhler/Eicker</i> , DStR 2006 S. 1871 ff.; <i>Spengel/Braunagel</i> , StuW 2006 S. 34 ff.; <i>Weigell</i> , IStR 2006 S. 190 ff.; <i>Grotherr</i> , IWB 2007 Fach 3 S. 2153 § 6 AStG i. d. F. des SEStEG: <i>Carlé</i> , KÖSDI 2007 S. 15401 ff.; <i>Richter/Escher</i> , FR 2007 S. 674; <i>Töber/Reckwardt</i> , FR 2007 S. 159 ff.; <i>Wilke</i> , PISB 2007 S. 108 ff.; <i>Wassermeyer</i> , IStR 2007 S. 833 (835 f.); <i>Rehm/Nagler</i> , GmbHR 2008 S. 11 ff.; <i>Häck</i> , Stbg 2008 S. 104 ff.

	<p>In der Fassung des SEStEG:</p> <p>FG München, Beschluss vom 4. 4. 2008 – 11 V 1815/07 B, EFG 2008 S. 1439,; zweifelhaft; BFH-Beschluss vom 23. 9. 2008 – I B 92/08, DStR 2008 S. 2154 ff. = DB 2008 S. 2460 ff.: Kein Verstoß</p> <p>FG Düsseldorf, Urteil vom 14. 11. 2007 – 9 K 1270/04 E; IStR 2008 S. 633: Kein Verstoß; Rev.-Az. des BFH: I R 88/07 (anh.)</p>		
§ 6 Abs. 4 i. d. F. des SEStEG	Wegzug in einen Drittstaat: Stundung nur in nachgewiesenen Härtefällen für max. 5 Jahre bei ratenweiser Tilgung und gegen Sicherheitsleistung	Kapitalverkehrsfreiheit	<p>Richter/Escher, FR 2007 S. 674 ff.; Schrauff, PISfB 2007 S. 122 ff.</p> <p>A. A. Schwenke, DStZ 2007 S. 235 ff.</p> <p>Zur Wegzugsbesteuerung allgemein: Lang/Lüdtcke/Reich, IStR 2008 S. 709 (zweifelnd)</p>
§§ 7 ff.	<p>Hinzurechnungsbesteuerung: Reguläre Hinzurechnungsbesteuerung sowie verschärfte Bestimmungen für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter</p> <p>EuGH-Urteil vom 12. 9. 2006 – Rs. C-196/04, Cadbury-Schweppes, DB 2006 S. 2045 ff.: Verstoß, BMF-Schreiben vom 8. 1. 2007 – IV B 4 – S 1351 – 1/07, BStBl. I 2007 S. 99 = DB 2007 S. 137</p> <p>EuGH-Beschluss vom 23. 4. 2008 – Rs. C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation: Verstoß, soweit nicht rein missbräuchliche Gestaltung. EuGH-Rs. C-203/05, Vodafone 2 (Streichung der Rs. durch Beschluss vom 20. 8. 2008)</p> <p>jeweils zur britischen Regelung;</p> <p>Skatterättsnämnden vom 4. 4. 2005 zur schwedischen Regelung: Verstoß nur im Verhältnis zu Mitgliedstaaten</p> <p>BFH-Urteil vom 3. 5. 2005 – I R 124/04, DB 2006 S. 1770 ff., BFH-PR 2006 S. 410, zu § 8 Abs. 3: Irische KSt führt nicht zur Hinzurechnungsbesteuerung</p> <p>EU-Kommission vom 19. 12. 2006, Konzept zur Koordinierung der direkten Steuern und der Wegzugsbesteuerung, KOM (2006) S. 823 und 825</p> <p>Besonders gegenüber Irland: BFH-Urteil vom 3. 5. 2006 – I R 124/04, DB 2006 S. 1770 ff.: gezahlte irische KSt = Ertragsteuer i. S. des § 8 Abs. 3; Aufhebung des BMF-Schreibens vom 19. 3. 2001 – IV B 4 – S 1300 – 65/01, BStBl. II 2001 S. 243, durch BMF-Schreiben vom 13. 4. 2007 – IV B 4 – S 1300/07/0020, DB 2007 S. 946</p> <p>EU-Kommission, Mitteilung vom 20. 12. 2007 (JP/07/1878) zur Koordinierung der Missbrauchsabwehr bei direkten Steuern; vgl. Hinweis Kippenberg, IStR-Länderbericht Heft 3/2008 S. 5/6</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Saß, FR 1998 S. 8 f.; Schaumburg, DStJG 2001 S. 266; Schön, DB 2001 S. 940 ff.; Wassermeyer, IStR 2001 S. 114; Bauschatz, IStR 2002 S. 337 ff.; Lang, IStR 2002 S. 217 ff.; Saß, DB 2002 S. 2342 ff.; Lausterer, IStR 2003 S. 707; Laule, IFSt-Schrift Nr. 407 S. 60 ff.; Rättig/Protzen, IStR 2003 S. 196 ff.; Schnitger, BB 2003 S. 242; Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 2003, S. 284 ff.; Sullivan/Wallner/Wübbelsmann, IStR 2003 S. 6 ff.; Wallner, IStR 2003 S. 9 ff.; Körner, IStR 2004 S. 697 ff.; Lieber/Rasch, GmbHR 2004 S. 1572 ff.; Wassermeyer, GmbHR 2004 S. 617 f.; Eicker/Rouenhoff, IStR 2005 S. 128; Frischmuth, IStR 2005 S. 365; Schaumburg/Schaumburg, StuW 2005 S. 310 ff.; Vogt, DStR 2005 S. 1347 ff.; Brinkmeyer GmbH-StB 2006 S. 287; Cloer/Lavrelashvili, EWS 2006 S. 318 ff.; Gosch, BFH-PR 2006 S. 411 f. (zu BFH vom 3. 5. 2006); Görden, GmbH-StB 2006 S. 4; Hahn, IStR 2006 S. 667 ff.; Körner, IStR 2006 S. 675; Kleinert, GmbHR 2006 S. 1055 ff.; Köhler/Eicker, DStR 2006 S. 1871 ff.; Kraft/Bron, IStR 2006 S. 614 ff.; Kraft/Bron, RIW 2006 S. 209 ff.; Lieber, FR 2006 S. 993 ff.; Musil, RIW 2006 S. 287 ff.; Mihm, BB 2006 S. 1840 ff.; Ribbrock/Thömmes, EWS 2006 S. 1; Rödder/Schönfeld, IStR 2006 S. 49 ff.; Sedemund, BB 2006 S. 528 f.; Schnitger, EC Tax Review 2006 S. 151 f.; Schönfeld, IWB 2006 Fach 3 Gruppe 1 S. 2119; Sedemund, BB 2006 S. 2119 ff.; Strunk/Kaminski, Stbg 2006 S. 588 f.; Spengel/Braunagel, StuW 2006 S. 34 ff.; Thömmes/Nakhai, IWB 2006 Fach 11a S. 1065 ff.; Wassermeyer, GmbHR 2006 S. 1065 ff.; Wilke, PISfB 2006 S. 244 ff.; Wagner, Der Konzern 2006 S. 748 ff.; Axer, IStR 2007 S. 162 ff.; Böing, EWS 2007 S. 55 ff.; Goebel/Palm, IStR 2007 S. 720 ff.; Graf/Bisle, INF 2007 S. 342 ff.; Hackemann, IStR 2007 S. 351 ff.; Hahn, DStZ 2007 S. 201 ff.; Haun/Kashammer/Reiser, GmbHR 2007 S. 184 ff.; Köhler/Tippelhofer, IStR 2007 S. 681 ff.; Köhler/Eicker, DStR 2007 S. 331; Krogmann/Vitale, IWB 2007 Fach 3 S. 2243; Meussen, ET 2007 S. 13 ff.; Rainer/Müller, IStR 2007 S. 151 f.; Rainer, Inter-tax 2007 S. 204 f.; Rehm/Nagler, IStR 2007 S. 700 (702); Schnitger, IStR 2007 S. 729 (731 ff.); Schönfeld, IStR 2007 S. 199 ff.; Waldens/Sedemund, IStR 2007 S. 450 ff.; Wagner, Der Konzern 2007 S. 260 ff.; Grotherr, IWB 2008 Fach 3 Gruppe 1 S. 2259; Höreth/Stelzer, Consultant 2008 S. 18 (24)</p> <p>Zu Irland: Wagner, Der Konzern 2006 S. 849 ff.</p>

§§ 7 ff.	Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten Gegenüber der Schweiz: FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 26. 10. 2006 – 3 V 32/05, FR 2007 S. 198: kein Verstoß BFH-Urteil vom 21. 12. 2005 – I R 4/05, BFH-PR 2006 S. 290: kein Verstoß (dennoch Befürwortung einer „Teil-Europarechtswidrigkeit“)	Kapitalverkehrsfreiheit Niederlassungsfreiheit	<i>Gosch</i> , BFH-PR 2006 S. 291 ff.; <i>Schönfeld</i> , FR 2006 S. 586 ff.; <i>Wassermeyer</i> , GmbHR 2006 S. 1065 ff. <i>Hoffmann</i> , IWB 2007 Fach 3 S. 2231 ff.
§§ 7 ff.	Einbeziehung von Sitzverlagerungen und Umwandlungen von ausländischen Zwischengesellschaften	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Sedemund/Sternner</i> , BB 2005 S. 2777 ff.
§ 8 Abs. 2 i. d. F. des JStG 2008	(typisierende) Missbrauchs Betrachtung Ausschluss der Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter und genereller Ausschluss von Beteiligungen in Drittstaaten	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Müller</i> , Beil. DB Status:Recht, 08-09/2007 S. 278; <i>Köhler/Haun</i> , Ubg 2008 S. 73 ff.; <i>Thielo/Szentpetery</i> , BB 2008 S. 1984 ff.; <i>Winkeljohann/Wehmann</i> , Ubg 2008 S. 161 ff. <i>Grotherr</i> , IWB 2008 Fach 3 Gruppe 1 S. 2259 ff.; <i>Hammerschmitt/Rehfeld</i> , IWB 2008 Fach 3 Gruppe 1 S. 2293 ff.; <i>Sedemund</i> , BB 2008 S. 696 ff.
§ 12 Abs. 1 Satz 2 a. F.	Berücksichtigung des Erhöhungsbetrags bei der Ermittlung des Gewerbeertrags bei Drittstaaten BFH-Urteil vom 21. 12. 2005 – I R 4/05, DB 2006 S. 1139: kein Verstoß	Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Günkel/Lieber</i> , IStR 2006 S. 459 ff.; <i>Schönfeld</i> , FR 2006 S. 586 ff.; <i>Schwetlik</i> , GmbH-StB 2006 S. 160
§ 15	Besteuerung von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten bei ausländischen Familienstiftungen EU-Kommission hat Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet, DStR 2005 S. 652 Förmliches Ersuchen der EU-Kommission zur Änderung der Vorschrift am 23. 7. 2007 (IP/07/1151) Bestätigung der Auffassung der Kommission durch EuGH-Urteil vom 12. 9. 2006 – Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, DB 2006 S. 2045 BMF Schreiben vom 14. 5. 2008 – IV B 4 – S 1361/07/0001, DStR 2008 S. 1094: Vereinbarkeit mit EU-Recht JStG 2009: Bei Stiftungen im EU-/EWR-Ausland kann die unmittelbare Zurechnung deren Einkommens i. d. R. durch Nachweis einer bestehenden Abschirmwirkung verhindert werden (§ 15 Abs. 6 AStG n. F.)	Allgemeine Freizügigkeit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Berndt</i> , Stiftung & Sponsoring 2004, S. 20; <i>Wachter</i> , FR 2004 S. 1226; <i>Kellersmann/Schnitger</i> , IStR 2005 S. 259 ff.; <i>Kinzl</i> , IStR 2005 S. 624 ff.; <i>Kraft/Hause</i> , DB 2005 S. 414 ff.; <i>Ettinger</i> , RIW 2006 S. 94 ff.; <i>Ettinger/Bauer</i> , RIW 2008 S. 445 ff.; <i>Haisch/Danz</i> , DStZ 2008 S. 392 (399 f.) (zur Neuregelung durch das JStG 2009); <i>Löhn</i> , Intertax 2008 S. 520 ff.; <i>Löhn</i> , IWB 2008 Fach 3 Gruppe 1 S. 2361 ff.; <i>Rehm/Nagler</i> , IStR 2008 S. 284 ff.; <i>Wilke</i> , PIStB 2008 S. 141 f. (zur Neuregelung durch das JStG 2009)
§§ 16, 17	Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslands-sachverhalten	Warenverkehrsfreiheit Dienstleistungsfreiheit Niederlassungsfreiheit	<i>Thesling</i> , IStR 1992 S. 857; <i>Cordewener</i> , IStR 2006 S. 113 ff.
§ 18 Abs. 3 i. d. F. des JStG 2008	Verschärfung der Erklärungs- und Nachweispflichten bei Auslands-sachverhalten	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Hammerschmitt/Rehfeld</i> , IWB 2008 Fach 3 Gruppe 1 S. 2293 ff.; <i>Köhler/Haun</i> , Ubg 2008 S. 73 ff.; <i>Schönfeld</i> , IStR 2008 S. 763 ff.

§ 20 Abs. 2 und 3	<p>Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen PersGes. und Betriebsstätten</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen FG Münster, Beschluss vom 5. 7. 2005 – 15 K 1114/99, DStRE 2006 S. 412; EuGH-Urteil vom 6. 12. 2007 – Rs. C-298/05, Columbus Container Services, DStR 2007 S. 2308 = DB 2008 S. 31: kein Verstoß</p> <p>Änderung in JStG 2008 vor dem Hintergrund von EuGH-Urteil vom 12. 9. 2006 – Rs. C-196/04, Cadbury-Schweppes, DB 2006 S. 2045 ff.</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p>Körner, IStR 2005 S. 637; Ribbrock, IStR 2005 S. 636 f.; Schnitger, FR 2005 S. 1080 ff.; Cloer/Lavrelashvili, EWS 2006 S. 318 ff.; Körner, Intertax 2006 S. 32 ff.; Scheipers/Maywald, IStR 2006 S. 472 ff.; Schönfeld, StuW 2006 S. 79 ff.; Schauburg, IWB 2006 Fach 3 Gruppe 1 S. 2119 ff.; Schnitger, EC Tax Review 2006 S. 151 ff.; Cloer/Lavrelashvili, PISStB 2007 S. 117 ff.; Cloer/Lavrelashvili, PISStB 2007 S. 221 ff.; Franck, IStR 2007 S. 489 ff.; Rainer, IStR 2007 S. 299 f.; Rainer, Intertax 2007 S. 419; Wassermeyer, IStR 2007 S. 299; Dörfler/Ribbrock, BB 2008 S. 205; Kessler/Eicke, Tax Notes International 2008 Vol. 49 Heft 6; Kleutgens/Köhler, Consultant 2008 S. 26 ff.; Rainer, IStR 2008 S. 65/66; Strunk/Kaminski, Stbg 2008 S. 25; Thömmes, IWB 2008 Fach 11a S. 1169; Wilke, PISStB 2008 S. 31 ff.; Hammerschmitt/Rehfeld, IWB 2008 Fach 3 Gruppe 1 S. 2293 ff.; Meussen, European Taxation 2008 Vol. 48 Heft 4 S. 169 ff.; Strunk/Kaminski, Stbg 2008 S. 25; Thömmes, IWB 2008 Fach 11a S. 1169 ff.</p>
§ 20 Abs. 2 AStG i. d. F. des JStG 2008	<p>Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen PersGes. und Betriebsstätten</p> <p>Ausschluss der Gegenbeweismöglichkeit</p>		<p>Kaminski/Strunk/Haase, IStR 2007 S. 726 ff.; Schnitger, IStR 2007 S. 733; Strahl, KÖSDI 2008 S. 15896 ff.; Bron, EWS 2008 S. 42 ff.; Grotherr, IWB 2008 Fach 3 Gruppe 1 S. 2259 ff.; Köhler/Haun, Ubg 2008 S. 73 ff.</p>
AO			
§ 42	<p>Rspr. zu ausländischen Basisgesellschaften (bestätigt durch BFH-Urteil vom 20. 3. 2002 – I R 38/00, IStR 2002 S. 597, m. Anm. Jacob/Klein)</p> <p>Änderung durch das JStG 2008</p> <p>EU-Kommission, Mitteilung vom 20. 12. 2007 (IP/07/1878) zur Koordinierung der Mißbrauchsabwehr bei direkten Steuern; vgl. Hinweis Kippenberg, IStR-Länderbericht, Heft 3/2008 S. 5/6</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p>Bauschatz, IStR 2002 S. 333 ff.; Laule, IStR 2003 S. 221 f.</p> <p>A. A.: Musil, RIW 2006 S. 287</p> <p>Zu § 42 i. d. F. des JStG 2008: Köhler/Tippelhofe IStR 2007 S. 681 ff.; Drüen, Ubg 2008 S. 31 ff.; Fscher, FR 2008 S. 306 ff.; Kessler/Eicke, Tax Notes International 2008 Vol. 49 Heft 2 S. 151 ff.</p> <p>List, DB 2007 S. 131 ff.</p>
§§ 51 ff.	<p>Versagung des Zugangs zu der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i. V. mit §§ 51 ff. AO für ausländische KapGes. (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG)</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen BFH-Urteil vom 14. 7. 2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005 S. 721 = DB 2004 S. 2135; EuGH-Urteil vom 14. 9. 2006 – Rs. C-386/04, Stauffer, HFR 2006 S. 1163: Verstoß</p> <p>BFH-Urteil vom 20. 12. 2006 – I R 94/02, DB 2007 S. 783 ff. = DStZ 2007 S. 196</p> <p>Neufassung § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG und § 52 AO durch JStG 2009: Öffnung § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch für EU-/EWR-Gesellschaften; gleichzeitig gesetzliche Verankerung eines Inlandsbezugs in § 52 AO</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p>	<p>Benicke, EuZW 1996 S. 165; Eicker, Intertax 2006 S. 184; Cordewener, DStR 2004 S. 13; Wachter, FR 2004 S. 1220 ff.; Eicker, EC Tax Review 2005 S. 140 ff.; Reimer/Ribbrock, RIW 2005 S. 615 ff.; Hüttemann/Helios, DB 2006 S. 2481 ff.; Jachmann, BB 2006 S. 2607 ff.; Reimer/Ribbrock, IStR 2006 S. 679 ff.; Hemels, ET 2007 S. 19 ff.; Winhler, DStZ 2007 S. 165 ff.</p> <p>Zur geplanten Neuregelung durch das JStG 2009: Hüttemann, DB 2008 S. 1061</p>
§ 90 Abs. 2	<p>Feststellungslasten und Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten</p>	<p>Warenverkehrsfreiheit</p> <p>Dienstleistungsfreiheit</p> <p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p>Thesling, IStR 1992 S. 854 ff.; Schnitger, BB 2002 S. 332 ff.; Cordewener, IStR 2006 S. 113 ff.</p> <p>A. A.: Crezellus, IStR 2002 S. 433 ff.; Hruschka, IStR 2002 S. 753 ff.; Seer, IWB 2005 Fach 11 Gruppe 2 S. 674 ff.</p>
§ 90 Abs. 3 i. V. mit § 162 Abs. 2, 3, 4 n. F.	<p>Dokumentationspflichten, Beweislastumkehr, Schätzung und Strafzuschläge im Bereich der Verrechnungspreise</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p>Kroppen/Rehfeld, IWB 2002 Fach 11a S. 617 ff.; Hahn/Suhrbier-Hahn, IStR 2003 S. 84 ff.; Lausterer, IStR 2003 S. 707; Schnitger, IStR 2003 S. 75; Schnorberger, DB 2003 S. 1246 f.; Laule, IFSt-Schrift Nr. 407 S. 53 ff.</p>
§ 138 Abs. 2, 3	<p>sofern „Grundnorm“ europarechtswidrig ist</p>		<p>Kranenberg, PISStB 2006 S. 240 ff.</p>

§ 146 Abs. 2	Buchführungspflichten und Anpassungserfordernisse in Bezug auf ausländische Betriebsstätten und Organgesellschaften	Niederlassungsfreiheit	
§ 160	Spezielle Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten: Nennung des Empfängers von Zahlungen, sofern Stpfl. die Informationen objektiv nicht beschaffen kann FG München, Urteil vom 26. 7. 2007 – 15 K 422/06, IStR 2008 S. 191: Kein Verstoß	Dienstleistungsfreiheit Niederlassungsfreiheit	<i>Sedemund</i> , IStR 2002 S. 279 ff. A. A.: <i>Hruschka</i> , IStR 2002 S. 753 ff.
§ 162 Abs. 4	Strafzuschläge beschränkt auf grenzüberschreitende Vorgänge	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Seer/Krumm</i> , IWB 2006 Fach 11 Gruppe 2 S. 735 ff.; <i>Schaumburg</i> , Der Konzern 2006 S. 495 ff.
§§ 169 ff.	Keine Änderung von bestandskräftigen Steuerbescheiden trotz Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht EuGH-Urteil vom 13. 1. 2004 – Rs. C-453/00, Kühne & Heitz, HFR 2004 S. 488; EuGH-Urteil vom 19. 9. 2006 – Rs. C-392/04, i-21 Germany, EWS 2006 S. 505; jew. in Bezug auf Verwaltungsakte, sofern nach nationalem Recht Rücknahme möglich, BFH-Urteil vom 23. 11. 2006 – V R 67/05, BStBl. II 2007 S. 436 = DB 2007 S. 668 und V R 51/05, DB 2007 S. 667 (Ls.); gemeinschaftsrechtskonform daher in Bezug auf Steuerbescheide EuGH-Urteil vom 16. 3. 2006 – Rs. C-234/04, Kapferer/Schlank und Schick, EuZW 2006 S. 241: kein Verstoß Vorabentscheidungsersuchen FG Hamburg vom 21. 11. 2005, KÖSDI 2006 S. 14994 (15112), EuGH-Urteil vom 12. 2. 2008 – Rs. C-2/06, Kempfer, DStRE 2008 S. 1163: kein Verstoß	Grundsatz der Zusammenarbeit	<i>Gosch</i> , StF 25 S. 2006, Rdn. A/27; Red., KÖSDI 2006 S. 15147 ff.; Red., KÖSDI 2006 S. 14995; <i>Wilke</i> , IWB 2006 Fach 11a S. 1041 ff.; <i>Lange</i> , Bell. DB Status:Recht 2007 S. 195 f.; <i>Jahndorf/Oelrich</i> , DB 2008 S. 2559 ff.
§ 175 n. F.	Vorlage einer Steuerbescheinigung kein rückwirkendes Ereignis: Verstoß gegen Effektivitätsgrundsatz		<i>Eicker/Ketteler</i> , BB 2005 S. 135; <i>Intemann</i> , NWB 2008 Fach 4 S. 5263
Art. 1	Geltungsbereich lediglich in Bezug auf Ansässigkeit (Ausweitung auf EU-Staatsangehörige unter bestimmten weiteren Voraussetzungen) EuGH-Urteil vom 16. 10. 2008 – Rs. C-527/06, Renneberg, IStR 2008 S. 805 (zu DBa Belgien/Niederlande)	Arbeitnehmerfreizügigkeit Dienstleistungsfreiheit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Allgemeine Freizügigkeit	<i>Pistone</i> , The Impact of Community Law on Tax Treaties, 2002, S. 240 ff.; <i>Lavrelashvili/Müller</i> , PIStB 2008 S. 317 (zu Rs. Renneberg)
Art. 4 Abs. 2 Buchst. d	Verständigungsverfahren in Bezug auf Ansässigkeit gewährt kein Recht auf Verminderung einer Doppelbesteuerung	Arbeitnehmerfreizügigkeit	<i>Pistone</i> , The Impact of Community Law on Tax Treaties, 2002, S. 184 ff.
Art. 9 Abs. 1	Unterschiedliche Behandlung von inländischen Unternehmen, die mit einem Unternehmen verbunden sind, das in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, und die mit diesem Unternehmen in kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen stehen, je nach Ansässigkeit des verbundenen Unternehmens, mit dem eine Abkommensregelung i. S. von Art. 9 Abs. 1 gilt oder nicht BFH-Urteil vom 9. 11. 2005 – I R 27/03, BStBl. II 2006 S. 564 = DB 2006 S. 677: kein Verstoß; im Anschluss an EuGH-Urteil vom 5. 7. 2005 – Rs. C-376/03, D, IStR 2005 S. 483 ff.	Niederlassungsfreiheit Allgemeines Diskriminierungsverbot	<i>Bogenschütz</i> , BB 2006 S. 759; <i>Görden</i> , GmbH-StB 2006 S. 93 f.; <i>Jahn</i> , PIStB 2006 S. 138 ff.; <i>Kempermann</i> , FR 2006 S. 506

Art. 10 Abs. 2	Quellensteuersatz bei Dividenden hinsichtlich natürlicher Personen; Dividendenbezug durch ausländische KapGes.	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	Lehner, ISr 2001 S. 334
Art. 11 Abs. 2	Quellensteuerbegrenzung auf Zinsen	Zinsrichtlinie: Mindeststeuer	Lehner, ISr 2001 S. 331
Art. 23 A	Befreiungsmethode: System der vollständigen Befreiung (im Gegensatz zur Befreiung mit Progressionsvorbehalt)		Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 469 ff.; Pistone, The Impact of Community Law on Tax Treaties, 2002, S. 199 f.
Art. 23 B	Anrechnungsmethode; Kapitalexportneutralität – widerspricht möglicherweise Binnenmarktgedanken	Arbeitnehmerfreizügigkeit Dienstleistungsfreiheit Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit Mutter-/Tochter-Richtlinie	Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 884; Pistone, The Impact of Community Law on Tax Treaties, 2002, S. 197 ff. (299)
Art. 24 Abs. 3 Satz 2	Quellenstaat nicht verpflichtet Nicht-Ansässigen Steuerfreibeträge, Vergünstigungen und Ermäßigungen zu gewähren	Arbeitnehmerfreizügigkeit	Lehner, ISr 2001 S. 333; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 529; Pistone, The Impact of Community Law on Tax Treaties, 2002, S. 197 ff.
Art. 24 Abs. 5	Gleichbehandlung nur in Bezug auf Ansässigkeit	Niederlassungsfreiheit	Pistone, The Impact of Community Law on Tax Treaties, 2002, S. 252
Art. 25	Bei fehlendem Zeitrahmen für Verständigungsverfahren		Pistone, The Impact of Community Law on Tax Treaties, 2002, S. 307
Fehlende Regelungen			
ESrG/KStG/ GewStG	Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste bei Anwendung der Freistellungsmethode; ansonsten Zins- und Liquiditätsnachteile	Niederlassungsfreiheit	Dautzenberg, FR 2001 S. 812 ff.; Kessler/Schmitt/Janson, ISr 2001 S. 735 ff.; Vogel, ISr 2002 S. 91 ff. A. A.: Bernhard, ISr 2001 S. 367 ff.; Hahn, ISr 2001 S. 465 ff.; Hahn, ISr 2002 S. 681 ff.
ESrG/KStG	Vortrag nicht ausgeschöpfter Anrechnungshöchstbeträge bei Vorliegen ausländischer Betriebsstättenverluste	Niederlassungsfreiheit	Schnitger, IWB 2001 Fach 11 Gruppe 2 S. 473 f.
UmwStG a. F.	Teilweise nicht richtlinienkonforme Umsetzung der Fusionsrichtlinie in nationales Recht; insbesondere fehlende Transformation der Bestimmungen über die Fusion und die Spaltung in den §§ 21 Abs. 1, 23 und 26 Abs. 2 UmwStG a. F.	Fusionsrichtlinie	Schaumburg, in: Schaumburg/Piltz, Grundlagen des internationalen Umwandlungssteuerrechts, 1997, S. 2 f.; van Lishaut, FR 2004 S. 1301 ff.; Wassermeyer, GmbHR 2004 S. 617; Frotscher, ISr 2006 S. 65 ff.; Körner, ISr 2006 S. 109 ff. A. A.: Thömmes, ZGR 1994 S. 77 ff.

Sonstiges		
Drittstaaten		
EuGH-Urteil vom 23. 2. 2006 – Rs. C-513/03, van Hilten, EuGHE 2006 S. I-1957: kein Verstoß	Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Kessler/Eicker/Obser</i> , IStR 2004 S. 325 ff.; <i>Cloer</i> , EWS 2005 S. 527 ff.; <i>Kessler/Eicker/Obser</i> , IStR 2005 S. 658 ff.; <i>Lieber</i> , IWB 2006 Fach 1 S. 1032; <i>Schön</i> , in: <i>Gocke/Gosch/Lang</i> , FS Wassermeyer, 2005 S. 489 ff.; <i>Schönfeld</i> , IStR 2005 S. 410 ff.; <i>Schnitger</i> , IStR 2005 S. 493 ff.; <i>Eicker/Obser</i> , EC Tax Review 2006 S. 134 ff.; <i>Schönfeld</i> , FR 2006 S. 586 ff.; <i>Schwenke</i> , IStR 2006 S. 748 ff.; <i>Sedemund</i> , BB 2006 S. 2781 ff.; <i>Thömmes/Nakhai</i> , IWB 2006 Fach 11a S. 1103 ff.; <i>Weigell</i> , IStR 2006 S. 190 ff.; <i>Cordewener/Kofler/Schindler</i> , ET 2007 S. 107 ff.; <i>Dölker/Ribbrock</i> , BB 2007 S. 1928; <i>Fontana</i> , ET 2007 S. 431 ff.; <i>Fortulin</i> , ET 2007 S. 144 ff.; <i>Köhler/Tippelhofer</i> , IStR 2007 S. 645 ff.; <i>Rehm/Nagler</i> , IStR 2007 S. 700 ff.; <i>Schönfeld</i> , IStR 2007 S. 443 f.; <i>Schrauff</i> , RIW 2007 S. 3 ff.; <i>Szudoczky</i> , ET 2007 S. 93 ff.; <i>Arginelli/Gusmeroli</i> , Intertax 2008 S. 312 ff.; <i>Hordijk</i> , Intertax 2008 S. 29 ff. (betrifft C-374/04); <i>van den Hurk/Weening/van den Broek/Korvling</i> , Intertax 2008 S. 410 ff. (betrifft C-194/06); <i>Jahn</i> , PISb 2008 S. 264 f., (betrifft C-415/06 = DB 2007 S. 2747 f.); <i>Löhn</i> , PISb 2008 S. 233 ff. (betrifft FG Baden-Württemberg 12 K 19/04); <i>Tippelhofer/Lohmann</i> , IStR 2008 S. 857 (Abgrenzung Niederlassungs-/Kapitalverkehrsfreiheit); <i>Wilke</i> , PISb 2008 S. 29 f. (betrifft C-415/06 = DB 2007 S. 2747 f.)
EuGH-Urteil vom 12. 12. 2006 – Rs. C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, IStR 2007 S. 138 ff.: kein Verstoß	Niederlassungsfreiheit	
EuGH-Urteil vom 12. 12. 2006 – Rs. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, IStR 2007 S. 69 ff.: kein Verstoß		
EuGH-Beschluss vom 10. 5. 2007 – Rs. C-492/04, Lasertec, DB 2007 S. 1283: kein Verstoß		
EuGH-Beschluss vom 6. 11. 2007 – Rs. C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig, kein Verstoß mangels Schutzwirkung der Niederlassungsfreiheit bei Drittstaaten Sachverhalten, DStRE 2008 S. 619 f. = DB 2007 S. 2747		
EuGH-Urteil vom 13. 3. 2007 – Rs. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, GmbHR 2007 S. 384: Verstoß		
EuGH-Urteil vom 18. 12. 2007 – Rs. C-101/05, A, IStR 2008 S. 66 ff.: kein Verstoß		
EuGH-Beschluss vom 10. 5. 2007 – Rs. C-102/05, A und B, IStR 2008 S. 66 ff.: Verstoß		
EuGH-Urteil vom 24. 5. 2007 – Rs. C-157/05, Holböck, IStR 2007 S. 441: kein Verstoß		
EuGH-Beschluss vom 23. 4. 2008, Rs. C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation.		
EuGH-Urteil vom 20. 5. 2008 – Rs. C-194/06, European Orange Smallcap Fund, IStR 2008 S. 435: Verstoß, soweit die Ungleichbehandlung auf der Ansässigkeit der Anteilseigner beruht (zu einer niederländischen Regelung)		
EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 – Rs. C-452/04, Fidium Finanz, DB 2006 S. 2456: kein Verstoß in Bezug auf Drittstaaten		
BFH-Urteil vom 9. 8. 2006 – I R 95/05, DB 2006 S. 2547		
BFH-Vorlagebeschluss vom 22. 8. 2006 – I R 116/04, BStBl. II 2006 S. 864 = DB 2006 S. 2380; EuGH-Beschluss vom 6. 11. 2007 – Rs. C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig (SEW), DB 2007 S. 2747 f. = IStR 2008 S. 107 ff.: da exklusiv der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet ist, wird in Drittstaatenfällen keine Schutzwirkung entfaltet; BFH-Beschluss vom 11. 3. 2008 – I R 116/04, DStR 2008 S. 1086: Kein Verstoß.		
BMF-Schreiben vom 21. 3. 2007 – IV B 7 – G 1421/0, DB 2007 S. 771 (§ 8b Abs. 5 KStG a. F.)		
Vorabendscheidungsersuchen BFH vom 4. 4. 2007 – I R 57/06, DB 2007 S. 1840; EuGH-Rs. C-377/07, STEKO Industriemontage (anh.)		
FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26. 3. 2008 – 3 K 142/06, EFG 2008 S. 1388: Kein Verstoß; Kapitalverkehrsfreiheit als unvermeidliche Konsequenz der Niederlassungsfreiheit nicht zu prüfen; Rev.-Az. des BFH: I R 40/08 (anh.)		
FG Baden-Württemberg, Urteil vom 4. 12. 2007 – 12 K 19/04, DStRE 2008 S. 620: Kein Verstoß von Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz gegen die Niederlassungsfreiheit; BFH-Beschluss vom 27. 5. 2008 – I R 11/08, DB 2008 S. 1897 f. = DStR 2008 S. 1553 (Rev. unzulässig).		

<p>EuGH-Urteil vom 5. 7. 2005 – Rs. C-376/03, D., IStR 2005 S. 483 ff.: keine Meistbegünstigung</p> <p>EuGH-Rs. C-8/04, Bujura, ABIEU 2004 Nr. C59 S. 17 (erl.)</p> <p>EuGH-Urteil vom 12. 12. 2006 – Rs. C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, GmbHR 2007 S. 103: kein Verstoß</p> <p>BFH-Urteil vom 9. 11. 2005 – I R 27/03, BStBl. II 2006 S. 564 = DB 2006 S. 699: keine Meistbegünstigung</p> <p>Problemfelder sind z. B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Betriebsstättendauer – Aktivitätsvorbehalt bei Betriebsstätten – Quellensteuersätze – Beteiligungsquoten – Zuweisungsregelungen in Bezug auf Besteuerungsrecht 		<p>str., vgl. <i>Rädler</i>, EC Tax Review 1995 S. 66; <i>Corde wener</i>, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 501 ff., m. w. N., sowie 836 ff.; <i>Kraft/Robra</i>, RIW 2005 S. 247 ff.; <i>Rödler/Schönfeld</i>, IStR 2005 S. 523 ff.; <i>Frenzel/Axer</i>, RIW 2007 S. 47 ff.; <i>Jacobs</i>, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 261 ff.</p>
Drittstaaten		
<p>Treaty Override</p>		<p><i>Sehr</i>, IStR 1997 S. 481 ff.; <i>Forsthoff</i>, IStR 2006 S. 509; <i>Kippenberg</i>, IStR 2006 S. 512 ff.; <i>Stein</i>, IStR 2006 S. 505 ff.; <i>Bron</i>, IStR 2007 S. 431 ff.; <i>Kofler</i>, SWI 2006 S. 62 ff.; <i>Brombach-Krüger</i>, Ubg 2008 S. 324 ff.; <i>Gosch</i>, IStR 2008 S. 413 ff.; <i>Thömmes</i>, IWB 2008 Fach 11a S. 1169 ff.</p>
<p>REITG</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit</p>	<p><i>Schmidt/Behnes</i>, FR 2006 S. 1105 ff.; <i>Breinersdorfer/Schütz</i>, DB 2007 S. 1487 ff.; <i>Haase/Dreveltdt</i>, Stbg 2007 S. 329 ff.; <i>Hornig</i>, PISB 2007 S. 190 ff.; <i>Kraft/Bron</i>, IStR 2007 S. 377 ff.; <i>Lenz</i>, StuB 2007 S. 375 ff.; <i>Reichl/Schachtner</i>, Stbg 2007 S. 58 (62); <i>Sieker/Göckeler/Köster</i>, DB 2007 S. 933 ff.; <i>Hufeld</i>, EWS 2008 S. 209 ff.</p>
<p>Beschränkung der Rückwirkung von EuGH-Urteilen</p>		<p><i>de Weerth</i>, DB 2005 S. 1407 ff.; <i>Elcker/Ketteler</i>, BB 2005 S. 131 ff.; <i>Forsthoff</i>, DStR 2005 S. 1840 ff.; <i>Hahn</i>, IStR 2005 S. 145 ff.; <i>Lindemann/Hackemann</i>, IStR 2005 S. 786 ff.; <i>Seer/Müller</i>, IWB 2008 Fach 11 Gruppe 2 S. 851 ff.</p>
<p>EuGH-Urteil vom 4. 10. 2001 – Rs. C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, HFR 2001 S. 1212</p> <p>EuGH-Urteil vom 6. 3. 2007 – Rs. C-292/04, Meilicke, DB 2007 S. 612</p>		<p><i>Ribbrock</i>, BB 2006 S. 2611 ff.; <i>Seer</i>, ET 2006 S. 470 ff.; <i>Thömmes</i>, IWB 2006 Fach 11a S. 1013 ff.; <i>Lang</i>, IStR 2007 S. 235 ff.; <i>Stix-Hackl</i>, Beil. DB Status-Recht 2007 S. 118 f.</p>
<p>Förmliches Ersuchen der EU-Kommission am 23. 7. 2007, Az. 2004/4349 (IP/07/1152), die Besteuerung von Auslandsdividenden zu ändern</p> <p>So auch EuGH-Urteil vom 14. 12. 2006 – Rs. C-170/05, Denkavit Internationaal, DB 2006 S. 2551: Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit</p>	
<p>Förmliches Ersuchen der EU-Kommission am 31. 1. 2008, Az. 2006/4098 (IP/08/143), die Besteuerung von Dividenden- und Zinszahlungen an Pensionsfonds zu ändern</p>	<p>Kapitalverkehrsfreiheit Dienstleistungsfreiheit</p>	
<p>Zentralfunktion des Stammhauses nach SEStEG</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p><i>Kessler/Jehl</i>, IWB 2007 Fach 10 S. 1977</p>
<p>Art. 3 Abs. 1, Abs. 3, Art. 11 Nr. 1c DBA-Italien 1925</p> <p>Berücksichtigung von Währungsverlusten aus Dotationskapital in keinem Staat</p> <p>Vorabentscheidungsersuchen FG Hamburg, Beschluss vom 8. 6. 2006 – 6 K 274/03, IStR 2007 S. 34 ff., EuGH-Urteil vom 28. 2. 2008 – Rs. C-293/06, Deutsche Shell, IStR 2008 S. 224 ff.: Verstoß</p>	<p>Niederlassungsfreiheit</p>	<p><i>Lieber</i>, IWB 2007 Fach 1 S. 1127; <i>Lavrelashvili</i>, PISB 2008 S. 85 f.; <i>O'Shea</i>, Tax Notes International 2008 Vol. 49 Heft 10 S. 844 ff.; <i>Strunk/Kaminski</i>, Stbg 2008 S. 162</p>

Vorabentscheidungsersuchen Tribunal de première instance Liège (Belgien) vom 28. 3. 2008, EuGH-Rs. C-128/08, <i>Damseaux</i> , teilweise Doppelbesteuerung von Dividenden auf Anteile von in Frankreich ansässigen Gesellschaften als Folge einer DBA-Regelung; hieraus resultierende Schlechterbehandlung von grenzüberschreitenden Dividenden (anh.)	Kapitalverkehrsfreiheit	
Vorabentscheidungsersuchen FG Köln, Beschluss vom 23. 5. 2008 – 2 K 3527/02, IStR 2008 S. 595 (m. Anm. von <i>Nagler/Rehm</i> und <i>Jorewitz</i>), EuGH-Rs. C-247/08, <i>Gaz de France</i> , Anwendung der Mutter-/Tochter-Richtlinie auch auf französische Einfache AG vor 2005? (anh.)	Mutter-/Tochter-Richtlinie	A. A.: <i>Rehm/Nagler</i> , IStR 2008 S. 597 ff.
Sog. Drittstaatendividenden (abkommensrechtliche Verteilung von Besteuerungsrechten): Über den Wortlaut eines DBA hinausgehendes Erfordernis der tatsächlichen Zugehörigkeit einer Beteiligung zu einer Betriebsstätte. BFH-Beschluss vom 19. 12. 2007 – I R 66/06, DB 2008 S. 1188 ff. = DStRE 2008 S. 474 ff.: keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken, DStRE 2008 S. 474	Niederlassungsfreiheit Kapitalverkehrsfreiheit	<i>Blumers</i> , DB 2008 S. 312 ff.; <i>Blumers</i> , DB 2008 S. 1765 ff.; <i>Jacob/Nosky</i> , IStR 2008 S. 358 ff.
Gemeinschaftsrechtliche Staatshaftung – Verjährungsfrist, EuGH-Rs. C-445/06, <i>Danske Slagterier</i> (anh.)		<i>De Weerth</i> , DB 2008 S. 2111; <i>Kleinert/Podewils</i> , BB 2008 S. 2329
Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfahrensrecht in Fällen der Rückabwicklung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben		<i>Seer/Müller</i> , IWB Fach 11 Gruppe 2 S. 865 ff.
Doppelbesteuerung durch divergierende Auslegung von DBA (hier Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA Deutschland/Österreich) durch die beteiligten Staaten FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 28. 2. 2008 – 1 K 1098/05: kein Verstoß; NZB, BFH-Az.: I B 75/08 (anh.)	Arbeitnehmerfreizügigkeit	
Zur Rolle von Liquiditätsnachteilen für die Beschränkung von Grundfreiheiten: EuGH-Urteil vom 22. 12. 2008 – Rs. C-282/07, <i>Truck Center</i> : keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	Niederlassungsfreiheit	<i>von Brocke</i> , DStR 2008 S. 2201 ff. (zur Rolle eines Liquiditätsnachteils beim eingeschränkten Abzug ausländischer Verluste)

Rechtstexte

▼M2

- Lizenzgebühren von einem verbundenen Unternehmen in der Tschechischen Republik, Spanien oder der Slowakei,
 - Zinsen oder Lizenzgebühren von einer in Griechenland, Lettland, Litauen, Polen oder Portugal gelegenen Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaates
- oder
- Lizenzgebühren von einer in der Tschechischen Republik, Spanien oder der Slowakei gelegenen Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats,

so berücksichtigt der erstgenannte Mitgliedstaat einen Betrag, der der gemäß Absatz 1 in der Tschechischen Republik, Griechenland, Spanien, Lettland, Litauen, Portugal oder der Slowakei auf diese Einkünfte gezahlten Steuer entspricht, als Abzug von der Steuer auf das Einkommen des Unternehmens oder der ständigen Betriebsstätte, das/die diese Einkünfte erhalten hat.

(3) Ein Abzug im Sinne von Absatz 2 braucht den niedrigeren der folgenden Beträge nicht zu überschreiten:

- a) die Steuer, die in der Tschechischen Republik, Griechenland, Spanien, Lettland, Litauen, Polen, Portugal oder der Slowakei aufgrund von Absatz 1 auf derartige Einkünfte zu entrichten ist,

oder

- b) den vor dem Abzug berechneten Teil der Steuer auf das Einkommen des/der die Zins- oder Lizenzgebührenzahlungen empfangenden Unternehmens oder ständigen Betriebsstätte, der nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates, zu dem das Unternehmen gehört oder in dem die ständige Betriebsstätte gelegen ist, auf diese Zahlungen anzurechnen ist.

▼B*Artikel 7***Umsetzung**

(1) Die Mitgliedstaaten setzen die Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, die erforderlich sind, um dieser Richtlinie spätestens ab dem 1. Januar 2004 nachzukommen. Sie setzen die Kommission unverzüglich davon in Kenntnis.

Wenn die Mitgliedstaaten diese Vorschriften erlassen, nehmen sie in den Vorschriften selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Die Mitgliedsstaaten regeln die Einzelheiten der Bezugnahme.

(2) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen und übermitteln ihr eine Tabelle der Entsprechungen zwischen den Bestimmungen dieser Richtlinie und den von ihnen erlassenen innerstaatlichen Vorschriften.

*Artikel 8***Überprüfung**

Die Kommission legt dem Rat zum 31. Dezember 2006 einen Bericht über die Funktionsweise der Richtlinie vor, insbesondere mit Blick auf eine Ausdehnung ihres Geltungsbereichs auf andere Unternehmen oder Betriebe als die in Artikel 3 und dem Anhang genannten.

▼B

Artikel 9

Abgrenzungsbestimmung

Diese Richtlinie berührt nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder bilateraler Bestimmungen, die über die Bestimmungen dieser Richtlinie hinausgehen und die Beseitigung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren bezwecken.

Artikel 10

Inkrafttreten

Diese Richtlinie tritt am Tag ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Artikel 11

Adressaten der Richtlinie

Diese Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

▼B*ANHANG***Liste der unter Artikel 3 Buchstabe a) der Richtlinie fallenden Gesellschaften**

- a) Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung: „naamloze vennootschap“/„société anonyme“, „commanditaire vennootschap op aandelen“/„société en commandite par actions“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“/„société privée à responsabilité limitée“ sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;

▼M3

- aa) Gesellschaften bulgarischen Rechts mit der Bezeichnung: „събирателното дружество“, „командитното дружество“, „дружеството с ограничена отговорност“, „акционерното дружество“, „командитното дружество с акции“, „кооперации“, „кооперативни съюзи“, „държавни предприятия“, die nach bulgarischem Recht gegründet wurden und gewerbliche Tätigkeiten ausüben;
- ab) Gesellschaften rumänischen Rechts mit der Bezeichnung: „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“, „societăți cu răspundere limitată“;

▼B

- b) Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung: „aktieselskab“ und „anpartsselskab“;
- c) Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung: „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ und „bergrechtliche Gewerkschaft“;
- d) Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung: „απόνομη εταιρία“;
- e) Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung: „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria por acciones“, „sociedad de responsabilidad limitada“ sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- f) Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung: „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“ sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen;
- g) Gesellschaften irischen Rechts mit der Bezeichnung: „public companies limited by shares or by guarantee“, „private companies limited by shares or by guarantee“, gemäß den „Industrial and Provident Societies Acts“ eingetragene Einrichtungen oder gemäß den „Building Societies Acts“ eingetragene „building Societies“;
- h) Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung: „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“ sowie staatliche und private Industrie- und Handelsunternehmen;
- i) Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung: „société anonyme“, „société en commandite par actions“ und „société à responsabilité limitée“;
- j) Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung: „naamloze vennootschap“ und „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“;
- k) Gesellschaften österreichischen Rechts mit der Bezeichnung: „Aktiengesellschaft“ und „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“;
- l) Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften, sowie Genossenschaften und öffentliche Unternehmen;
- m) Gesellschaften finnischen Rechts mit der Bezeichnung: „osakeyhtiö/aktiebolag“, „osuuskunta/andelslag“, „säästöpankki/sparbank“ und „vakuutusyhtiö/försäkringsbolag“;
- n) Gesellschaften schwedischen Rechts mit der Bezeichnung: „aktiebolag“ und „försäkringsaktiebolag“;
- o) nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete Gesellschaften;

▼ M1

- p) Gesellschaften tschechischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciová společnost“, „společnost s ručením omezeným“, „veřejná obchodní společnost“, „komanditní společnost“, und „družstvo“;
- q) Gesellschaften estnischen Rechts mit der Bezeichnung: „täisühing“, „usaldusühing“, „osauhing“, „aktsiaselts“, und „tulundusühistu“;
- r) Gesellschaften zyprischen Rechts, die nach dem Gesellschaftsrecht als Gesellschaften bezeichnet werden, Körperschaften des öffentlichen Rechts und sonstige Körperschaften, die als Gesellschaft im Sinne der Einkommensteuergesetze gelten;
- s) Gesellschaften lettischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciju sabiedrība“, und „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- t) nach dem Recht Litauens gegründete Gesellschaften;
- u) Gesellschaften ungarischen Rechts mit der Bezeichnung: „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „résztvénytársaság“, „egyesülés“, „közhasznú társaság“, und „szövetkezet“;
- v) Gesellschaften maltesischen Rechts mit der Bezeichnung: „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata“, und „Soċjetajiet in akkomandita li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet“;
- w) Gesellschaften polnischen Rechts mit der Bezeichnung: „spółka akcyjna“, und „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“;
- x) Gesellschaften slowenischen Rechts mit der Bezeichnung: „delniška družba“, „komanditna delniška družba“, „komanditna družba“, „družba z omejeno odgovornostjo“, und „družba z neomejeno odgovornostjo“;
- y) Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“, „komanditná spoločnosť“, „verejná obchodná spoločnosť“, und „družstvo“.



RICHTLINIE 2003/49/EG DES RATES

vom 3. Juni 2003

über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 94,

auf Vorschlag der Kommission ⁽¹⁾,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments ⁽²⁾,

nach Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses ⁽³⁾,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Im europäischen Binnenmarkt, der die Merkmale eines Inlandsmarktes aufweist, sollten Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht gegenüber gleichartigen Beziehungen zwischen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats steuerlich benachteiligt werden.
- (2) Diese Forderung ist bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren gegenwärtig nicht erfüllt; die nationalen Steuervorschriften, gegebenenfalls in Verbindung mit bilateralen oder multilateralen Übereinkünften, können nicht immer die Beseitigung der Doppelbesteuerung gewährleisten, und ihre Anwendung bringt für die Unternehmen oftmals Belastungen durch Verwaltungsaufwand sowie Cashflow-Probleme mit sich.
- (3) Es muss gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden.
- (4) Das geeignetste Mittel, um die genannten Belastungen und Probleme zu beseitigen und die steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu gewährleisten, besteht darin, die Steuern — unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden — bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen; besonders notwendig ist die Beseitigung dieser Steuern bei Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten sowie zwischen Betriebsstätten derartiger Unternehmen.
- (5) Die Regelung sollte nur auf den Betrag an Zinsen oder Lizenzgebühren Anwendung finden, den der Zahler und der Nutzungsberechtigte vereinbart hätten, wenn zwischen ihnen keine besondere Beziehung bestanden hätte.
- (6) Den Mitgliedstaaten darf es ferner nicht verwehrt sein, geeignete Maßnahmen zur Bekämpfung von Betrug und Missbrauch zu ergreifen.
- (7) Griechenland und Portugal sollte es aus Haushaltsgründen gestattet sein, eine Übergangszeit in Anspruch zu nehmen, damit sie

⁽¹⁾ ABl. C 123 vom 22.4.1998, S. 9.

⁽²⁾ ABl. C 313 vom 12.10.1998, S. 151.

⁽³⁾ ABl. C 284 vom 14.9.1998, S. 50.

▼B

die Steuern auf Zinsen und Lizenzgebühren — unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden — allmählich senken können, bis sie Artikel 1 anwenden können.

- (8) Spanien, das einen Plan zur Stärkung des spanischen Technologiepotentials eingeführt hat, sollte es aus Haushaltsgründen gestattet sein, eine Übergangszeit in Anspruch zu nehmen, in der die Bestimmungen des Artikels 1 für Lizenzgebühren nicht angewandt werden.
- (9) Es ist erforderlich, dass die Kommission dem Rat drei Jahre nach dem für die Umsetzung der Richtlinie vorgesehenen Zeitpunkt über deren Funktionsweise Bericht erstattet, insbesondere mit Blick auf eine Ausweitung ihres Regelungsbereichs auf andere Unternehmen oder Betriebe und auf eine Überprüfung der Abgrenzung des Begriffs „Zinsen und Lizenzgebühren“ in Verfolgung der notwendigen Konvergenz der Bestimmungen über Zinsen und Lizenzgebühren im innerstaatlichen Recht und in bilateralen oder multilateralen Doppelbesteuerungsübereinkünften.
- (10) Da das Ziel der beabsichtigten Maßnahme, nämlich die Einführung einer gemeinsamen Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden kann und daher besser auf Gemeinschaftsebene zu erreichen ist, kann die Gemeinschaft im Einklang mit dem in Artikel 5 des Vertrags niedergelegten Subsidiaritätsprinzips tätig werden. Entsprechend dem in demselben Artikel genannten Verhältnismäßigkeitsprinzip geht diese Richtlinie nicht über das für die Erreichung dieses Ziels erforderliche Maß hinaus —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Anwendungsbereich und Verfahren

- (1) In einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren werden von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern — unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden — befreit, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats ist.
- (2) Eine Zahlung, die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats oder einer in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats getätigt wurde, gilt als in dem betreffenden Mitgliedstaat (im Folgenden „Quellenstaat“ genannt) angefallen.
- (3) Eine Betriebsstätte wird nur insoweit als Zahler von Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, als die entsprechenden Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, für sie eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe darstellen.
- (4) Ein Unternehmen eines Mitgliedstaats wird nur als Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, wenn es die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person erhält.
- (5) Eine Betriebsstätte wird als Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt,

▼B

- a) wenn die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, aufgrund dessen/deren Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren geleistet werden, mit der Betriebsstätte in einem konkreten Zusammenhang stehen und
- b) wenn die Zahlungen der Zinsen oder Lizenzgebühren Einkünfte darstellen, aufgrund deren die Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, einer der in Artikel 3 Buchstabe a) Ziffer iii) genannten Steuern bzw. im Fall Belgiens dem „

impôt des non-résidents/

belasting der niet-verblijfhouders“ bzw. im Fall Spaniens dem „Impuesto sobre la Renta de no Residentes“ bzw. einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer unterliegt, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird.

(6) Wird eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats als Zahler oder als Nutzungsberechtigter von Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, so wird kein anderer Teil des Unternehmens als Zahler oder Nutzungsberechtigter dieser Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne dieses Artikels behandelt.

(7) Dieser Artikel findet nur Anwendung, wenn das Unternehmen, das Zahler der Zinsen oder Lizenzgebühren ist, oder das Unternehmen, dessen Betriebsstätte als Zahler der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt wird, ein verbundenes Unternehmen des Unternehmens ist, das Nutzungsberechtigter ist oder dessen Betriebsstätte als Nutzungsberechtigte dieser Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt wird.

(8) Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn Zinsen oder Lizenzgebühren durch eine oder an eine in einem Drittstaat belegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats gezahlt werden und die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise in dieser Betriebsstätte ausgeführt wird.

(9) Dieser Artikel hindert einen Mitgliedstaat nicht, bei der Anwendung seines Steuerrechts Zinsen oder Lizenzgebühren zu berücksichtigen, die seine Unternehmen, die Betriebsstätten seiner Unternehmen oder in dem genannten Staat belegene Betriebsstätten erhalten.

(10) Es steht den Mitgliedstaaten frei, diese Richtlinie nicht auf ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder die Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats anzuwenden, wenn die in Artikel 3 Buchstabe b) genannten Voraussetzungen während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren nicht erfüllt waren.

(11) Der Quellenstaat kann vorschreiben, dass zum Zeitpunkt der Zahlung der Zinsen oder Lizenzgebühren durch eine Bestätigung nachzuweisen ist, dass die in diesem Artikel und in Artikel 3 genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Liegt diese Bestätigung zum Zeitpunkt der Zahlung nicht vor, so bleibt es dem Mitgliedstaat unbenommen, einen Quellensteuerabzug vorzuschreiben.

(12) Der Quellenstaat kann die Befreiung gemäß dieser Richtlinie davon abhängig machen, dass er aufgrund einer Bestätigung, wonach die in diesem Artikel und in Artikel 3 geforderten Voraussetzungen erfüllt sind, eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat. Die Entscheidung über die Befreiung wird innerhalb von höchstens drei Monaten, nachdem die Bestätigung zusammen mit den rechtfertigenden Angaben, die der Quellenstaat billigerweise verlangen kann, vorgelegt worden ist, gefällt und ist mindestens für die Dauer eines Jahres nach ihrer Erteilung gültig.

(13) Die zu erteilende Bestätigung gilt für die Zwecke der Absätze 11 und 12 bei jedem die Zahlung begründenden Vertrag ab dem Zeitpunkt der Ausstellung mindestens für ein Jahr und höchstens für drei Jahre und muss Folgendes umfassen:

▼B

- a) die für Steuerzwecke maßgebliche Niederlassung des empfangenden Unternehmens und erforderlichenfalls das Bestehen einer Betriebsstätte, die von der Steuerbehörde des Mitgliedstaats, in dem das empfangende Unternehmen für Steuerzwecke niedergelassen ist oder in dem die Betriebsstätte belegen ist, zu bescheinigen ist;
- b) die Nutzungsberechtigung des empfangenden Unternehmens gemäß Absatz 4 bzw. das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß Absatz 5, wenn eine Betriebsstätte Empfänger der Zahlung ist;
- c) die Erfüllung der Voraussetzungen gemäß Artikel 3 Buchstabe a) Ziffer iii) im Fall des empfangenden Unternehmens;
- d) die Mindestbeteiligung bzw. das Kriterium des Mindestanteils an den Stimmrechten gemäß Artikel 3 Buchstabe b);
- e) die Dauer des Bestehens der in Buchstabe d) genannten Beteiligung.

Die Mitgliedstaaten dürfen darüber hinaus die Angabe des Rechtsgrunds für die Zahlungen nach dem Vertrag (z. B. Darlehensvereinbarung oder Lizenzvertrag) verlangen.

(14) Fallen die Voraussetzungen für die Befreiung weg, so teilt das empfangende Unternehmen bzw. die Betriebsstätte dies dem auszahlenden Unternehmen bzw. der Betriebsstätte unverzüglich mit und, wenn der Quellenstaat dies verlangt, der zuständigen Behörde dieses Staats.

(15) Hat das zahlende Unternehmen bzw. die Betriebsstätte eine nach diesem Artikel zu befreiende Quellensteuer einbehalten, so besteht ein Anspruch auf Erstattung dieser Quellensteuer. Der Mitgliedstaat kann die in Absatz 13 genannten Angaben verlangen. Der Antrag auf Erstattung ist innerhalb der Antragsfrist zu stellen. Die Antragsfrist beträgt mindestens zwei Jahre ab dem Zeitpunkt der Zahlung der Zinsen oder Lizenzgebühren.

(16) Der Quellenstaat hat die zu viel einbehaltene Quellensteuer innerhalb eines Jahres nach dem ordnungsgemäßen Erhalt des Antrags und der rechtfertigenden Angaben, die er billigerweise verlangen kann, zu erstatten. Erfolgt die Erstattung der einbehaltenen Quellensteuer nicht innerhalb dieser Frist, so hat das empfangende Unternehmen bzw. die Betriebsstätte nach Ablauf dieses Jahres Anspruch auf eine Verzinsung der Steuer, die dem in vergleichbaren Fällen nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaats anwendbaren nationalen Zinssatz entspricht.

*Artikel 2***Bestimmung der Begriffe „Zinsen“ und „Lizenzgebühren“**

Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

- a) „Zinsen“ Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen; Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen;
- b) „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden; Zahlungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen gelten als Lizenzgebühren.

▼B*Artikel 3***Bestimmung der Begriffe „Unternehmen“, „verbundenes Unternehmen“ und „Betriebsstätte“**

Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

- a) „Unternehmen eines Mitgliedstaats“ jedes Unternehmen, das
- i) eine der in der Liste im Anhang aufgeführten Rechtsformen aufweist und
 - ii) nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist und nicht nach einem zwischen dem betreffenden Staat und einem Drittstaat geschlossenen Abkommen über die Doppelbesteuerung von Einkünften für steuerliche Zwecke als außerhalb der Gemeinschaft niedergelassen gilt und
 - iii) einer der nachstehend aufgeführten Steuern oder einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird, unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein:
 - impôt des sociétés/ in Belgien,
 - selskabsskat in Dänemark,
 - Körperschaftssteuer in Deutschland,
 - Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων in Griechenland,
 - impuesto sobre sociedades in Spanien,
 - impôt sur les sociétés in Frankreich,
 - corporation tax in Irland,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italien,
 - impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
 - ennootschapsbelasting in den Niederlanden,
 - Körperschaftssteuer in Österreich,
 - imposto sobre o rendimento da pessoas colectivas in Portugal,
 - Yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund in Finnland,
 - statlig inkomstskatt in Schweden,
 - corporation tax im Vereinigten Königreich,
- ▼M1
- Daň z příjmů právnických osob in der Tschechischen Republik,
 - Tulumaks in Estland,
 - φόρος εισοδήματος in Zypern,
 - Uzņēmumu ienākuma nodoklis in Lettland,
 - Pelno mokestis in Litauen,
 - Társasági adó in Ungarn,
 - Taxxa fuq l-income in Malta,
 - Podatek dochodowy od osób prawnych in Polen,
 - Davek od dobička pravnih oseb in Slowenien,
 - Daň z príjmov právnických osôb in der Slowakei,

▼M3

- корпоративен данък in Bulgarien,
- impozitul pe profit, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți in Rumänien;

▼B

- b) „verbundenes Unternehmen“ jedes Unternehmen, das wenigstens dadurch mit einem zweiten Unternehmen verbunden ist, dass
- i) das erste Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 % am Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist oder
 - ii) das zweite Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 % an dem Kapital des ersten Unternehmens beteiligt ist oder
 - iii) ein drittes Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 % an dem Kapital des ersten Unternehmens und dem Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist.

Die Beteiligungen dürfen nur Unternehmen umfassen, die im Gemeinschaftsgebiet niedergelassen sind.

Den Mitgliedstaaten steht es jedoch frei, das Kriterium einer Mindestkapitalbeteiligung durch das Kriterium eines Mindestanteils an den Stimmrechten zu ersetzen;

- c) „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat, in der die Tätigkeit eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats ganz oder teilweise ausgeführt wird.

*Artikel 4***Ausschluss von Zahlungen als Zinsen oder Lizenzgebühren**

- (1) Der Quellenstaat muss die Vorteile dieser Richtlinie nicht gewähren bei
- a) Zahlungen, die nach dem Recht des Quellenstaats als Gewinnausschüttung oder als Zurückzahlung von Kapital behandelt werden,
 - b) Zahlungen aus Forderungen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen,
 - c) Zahlungen aus Forderungen, die den Gläubiger berechtigen, seinen Anspruch auf Zinszahlungen gegen einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners einzutauschen, oder
 - d) Zahlungen aus Forderungen, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig ist.
- (2) Bestehen zwischen dem Zahler und dem Nutzungsberechtigten von Zinsen oder Lizenzgebühren oder zwischen einem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigt deshalb der Betrag der Zinsen oder Lizenzgebühren den Betrag, den der Zahler und der Nutzungsberechtigte ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so finden die Bestimmungen dieser Richtlinie nur auf letztgenannten Betrag Anwendung.

*Artikel 5***Betrug und Missbrauch**

- (1) Diese Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht entgegen.
- (2) Die Mitgliedstaaten können im Fall von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Miss-

▼B

brauch ist, den Rechtsvorteil dieser Richtlinie entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern.

*Artikel 6***▼M2****Übergangsregelungen für die Tschechische Republik, Griechenland, Spanien, Lettland, Litauen, Polen, Portugal und die Slowakei**

(1) Griechenland, Lettland, Polen und Portugal sind ermächtigt, Artikel 1 bis zum Zeitpunkt des Beginns der Anwendung gemäß Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen⁽¹⁾ nicht anzuwenden. Während einer Übergangszeit von acht Jahren, die zum genannten Zeitpunkt beginnt, darf der Steuersatz für Zinsen oder Lizenzgebühren, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene ständige Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats gezahlt werden, 10 % während der ersten vier Jahre und 5 % während der folgenden vier Jahre nicht überschreiten.

Litauen ist ermächtigt, Artikel 1 bis zum Zeitpunkt des Beginns der Anwendung gemäß Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/48/EG nicht anzuwenden. Während einer Übergangszeit von sechs Jahren, die zum genannten Zeitpunkt beginnt, darf der Steuersatz für Lizenzgebühren, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene ständige Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats gezahlt werden, 10 % nicht überschreiten. Während der ersten vier Jahre der Übergangszeit von sechs Jahren darf der Steuersatz für Zinsen, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaates gezahlt werden, 10 % nicht übersteigen; während der letzten zwei Jahre darf der Steuersatz für diese Zinsen 5 % nicht übersteigen.

Spanien und die Tschechische Republik sind ausschließlich bei Zahlungen von Lizenzgebühren ermächtigt, Artikel 1 bis zum Zeitpunkt des Beginns der Anwendung gemäß Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/48/EG nicht anzuwenden. Während einer Übergangszeit von sechs Jahren, die zum genannten Zeitpunkt beginnt, darf der Steuersatz für Lizenzgebühren, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene ständige Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats gezahlt werden, 10 % nicht überschreiten. Die Slowakei ist ausschließlich bei Zahlungen von Lizenzgebühren ermächtigt, Artikel 1 während einer Übergangszeit von zwei Jahren, die am 1. Mai 2004 beginnt, nicht anzuwenden.

Diese Übergangsregelungen gelten jedoch vorbehaltlich der fortgesetzten Anwendung niedrigerer Steuersätze, als den in den Unterabsätzen 1, 2 und 3 genannten, gemäß bilateralen Abkommen zwischen der Tschechischen Republik, Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal oder der Slowakei und anderen Mitgliedstaaten. Der Rat kann vor Ablauf einer der in diesem Absatz genannten Übergangszeit auf Vorschlag der Kommission einstimmig eine etwaige Verlängerung dieser Übergangszeiten beschließen.

(2) Erhält ein Unternehmen eines Mitgliedstaats oder eine in dem Mitgliedstaat gelegene ständige Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats

— Zinsen oder Lizenzgebühren von einem verbundenen Unternehmen in Griechenland, Lettland, Litauen, Polen oder Portugal,

⁽¹⁾ ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 38.

Dieses Dokument ist lediglich eine Dokumentationsquelle, für deren Richtigkeit die Organe der Gemeinschaften keine Gewähr übernehmen

► **B**

RICHTLINIE 2003/49/EG DES RATES

vom 3. Juni 2003

über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten

(ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49)

Geändert durch:

		Amtsblatt		
		Nr.	Seite	Datum
► <u>M1</u>	Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004	L 168	35	1.5.2004
► <u>M2</u>	Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004	L 195	33	2.6.2004
► <u>M3</u>	Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006	L 363	129	20.12.2006



RICHTLINIE 2003/49/EG DES RATES

vom 3. Juni 2003

über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 94,

auf Vorschlag der Kommission ⁽¹⁾,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments ⁽²⁾,

nach Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses ⁽³⁾,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Im europäischen Binnenmarkt, der die Merkmale eines Inlandsmarktes aufweist, sollten Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht gegenüber gleichartigen Beziehungen zwischen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats steuerlich benachteiligt werden.
- (2) Diese Forderung ist bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren gegenwärtig nicht erfüllt; die nationalen Steuervorschriften, gegebenenfalls in Verbindung mit bilateralen oder multilateralen Übereinkünften, können nicht immer die Beseitigung der Doppelbesteuerung gewährleisten, und ihre Anwendung bringt für die Unternehmen oftmals Belastungen durch Verwaltungsaufwand sowie Cashflow-Probleme mit sich.
- (3) Es muss gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden.
- (4) Das geeignetste Mittel, um die genannten Belastungen und Probleme zu beseitigen und die steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu gewährleisten, besteht darin, die Steuern — unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden — bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen; besonders notwendig ist die Beseitigung dieser Steuern bei Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten sowie zwischen Betriebsstätten derartiger Unternehmen.
- (5) Die Regelung sollte nur auf den Betrag an Zinsen oder Lizenzgebühren Anwendung finden, den der Zahler und der Nutzungsberechtigte vereinbart hätten, wenn zwischen ihnen keine besondere Beziehung bestanden hätte.
- (6) Den Mitgliedstaaten darf es ferner nicht verwehrt sein, geeignete Maßnahmen zur Bekämpfung von Betrug und Missbrauch zu ergreifen.
- (7) Griechenland und Portugal sollte es aus Haushaltsgründen gestattet sein, eine Übergangszeit in Anspruch zu nehmen, damit sie

⁽¹⁾ ABl. C 123 vom 22.4.1998, S. 9.

⁽²⁾ ABl. C 313 vom 12.10.1998, S. 151.

⁽³⁾ ABl. C 284 vom 14.9.1998, S. 50.

▼B

die Steuern auf Zinsen und Lizenzgebühren — unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden — allmählich senken können, bis sie Artikel 1 anwenden können.

- (8) Spanien, das einen Plan zur Stärkung des spanischen Technologiepotentials eingeführt hat, sollte es aus Haushaltsgründen gestattet sein, eine Übergangszeit in Anspruch zu nehmen, in der die Bestimmungen des Artikels 1 für Lizenzgebühren nicht angewandt werden.
- (9) Es ist erforderlich, dass die Kommission dem Rat drei Jahre nach dem für die Umsetzung der Richtlinie vorgesehenen Zeitpunkt über deren Funktionsweise Bericht erstattet, insbesondere mit Blick auf eine Ausweitung ihres Regelungsbereichs auf andere Unternehmen oder Betriebe und auf eine Überprüfung der Abgrenzung des Begriffs „Zinsen und Lizenzgebühren“ in Verfolgung der notwendigen Konvergenz der Bestimmungen über Zinsen und Lizenzgebühren im innerstaatlichen Recht und in bilateralen oder multilateralen Doppelbesteuerungsübereinkünften.
- (10) Da das Ziel der beabsichtigten Maßnahme, nämlich die Einführung einer gemeinsamen Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden kann und daher besser auf Gemeinschaftsebene zu erreichen ist, kann die Gemeinschaft im Einklang mit dem in Artikel 5 des Vertrags niedergelegten Subsidiaritätsprinzips tätig werden. Entsprechend dem in demselben Artikel genannten Verhältnismäßigkeitsprinzip geht diese Richtlinie nicht über das für die Erreichung dieses Ziels erforderliche Maß hinaus —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Anwendungsbereich und Verfahren

- (1) In einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren werden von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern — unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden — befreit, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats ist.
- (2) Eine Zahlung, die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats oder einer in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats getätigt wurde, gilt als in dem betreffenden Mitgliedstaat (im Folgenden „Quellenstaat“ genannt) angefallen.
- (3) Eine Betriebsstätte wird nur insoweit als Zahler von Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, als die entsprechenden Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, für sie eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe darstellen.
- (4) Ein Unternehmen eines Mitgliedstaats wird nur als Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, wenn es die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person erhält.
- (5) Eine Betriebsstätte wird als Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt,

▼B

- a) wenn die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, aufgrund dessen/deren Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren geleistet werden, mit der Betriebsstätte in einem konkreten Zusammenhang stehen und
- b) wenn die Zahlungen der Zinsen oder Lizenzgebühren Einkünfte darstellen, aufgrund deren die Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, einer der in Artikel 3 Buchstabe a) Ziffer iii) genannten Steuern bzw. im Fall Belgiens dem „

impôt des non-résidents/

belasting der niet-verblijfhouders“ bzw. im Fall Spaniens dem „Impuesto sobre la Renta de no Residentes“ bzw. einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer unterliegt, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird.

(6) Wird eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats als Zahler oder als Nutzungsberechtigter von Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, so wird kein anderer Teil des Unternehmens als Zahler oder Nutzungsberechtigter dieser Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne dieses Artikels behandelt.

(7) Dieser Artikel findet nur Anwendung, wenn das Unternehmen, das Zahler der Zinsen oder Lizenzgebühren ist, oder das Unternehmen, dessen Betriebsstätte als Zahler der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt wird, ein verbundenes Unternehmen des Unternehmens ist, das Nutzungsberechtigter ist oder dessen Betriebsstätte als Nutzungsberechtigte dieser Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt wird.

(8) Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn Zinsen oder Lizenzgebühren durch eine oder an eine in einem Drittstaat belegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats gezahlt werden und die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise in dieser Betriebsstätte ausgeführt wird.

(9) Dieser Artikel hindert einen Mitgliedstaat nicht, bei der Anwendung seines Steuerrechts Zinsen oder Lizenzgebühren zu berücksichtigen, die seine Unternehmen, die Betriebsstätten seiner Unternehmen oder in dem genannten Staat belegene Betriebsstätten erhalten.

(10) Es steht den Mitgliedstaaten frei, diese Richtlinie nicht auf ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder die Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats anzuwenden, wenn die in Artikel 3 Buchstabe b) genannten Voraussetzungen während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren nicht erfüllt waren.

(11) Der Quellenstaat kann vorschreiben, dass zum Zeitpunkt der Zahlung der Zinsen oder Lizenzgebühren durch eine Bestätigung nachzuweisen ist, dass die in diesem Artikel und in Artikel 3 genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Liegt diese Bestätigung zum Zeitpunkt der Zahlung nicht vor, so bleibt es dem Mitgliedstaat unbenommen, einen Quellensteuerabzug vorzuschreiben.

(12) Der Quellenstaat kann die Befreiung gemäß dieser Richtlinie davon abhängig machen, dass er aufgrund einer Bestätigung, wonach die in diesem Artikel und in Artikel 3 geforderten Voraussetzungen erfüllt sind, eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat. Die Entscheidung über die Befreiung wird innerhalb von höchstens drei Monaten, nachdem die Bestätigung zusammen mit den rechtfertigenden Angaben, die der Quellenstaat billigerweise verlangen kann, vorgelegt worden ist, gefällt und ist mindestens für die Dauer eines Jahres nach ihrer Erteilung gültig.

(13) Die zu erteilende Bestätigung gilt für die Zwecke der Absätze 11 und 12 bei jedem die Zahlung begründenden Vertrag ab dem Zeitpunkt der Ausstellung mindestens für ein Jahr und höchstens für drei Jahre und muss Folgendes umfassen:

▼B

- a) die für Steuerzwecke maßgebliche Niederlassung des empfangenden Unternehmens und erforderlichenfalls das Bestehen einer Betriebsstätte, die von der Steuerbehörde des Mitgliedstaats, in dem das empfangende Unternehmen für Steuerzwecke niedergelassen ist oder in dem die Betriebsstätte belegen ist, zu bescheinigen ist;
- b) die Nutzungsberechtigung des empfangenden Unternehmens gemäß Absatz 4 bzw. das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß Absatz 5, wenn eine Betriebsstätte Empfänger der Zahlung ist;
- c) die Erfüllung der Voraussetzungen gemäß Artikel 3 Buchstabe a) Ziffer iii) im Fall des empfangenden Unternehmens;
- d) die Mindestbeteiligung bzw. das Kriterium des Mindestanteils an den Stimmrechten gemäß Artikel 3 Buchstabe b);
- e) die Dauer des Bestehens der in Buchstabe d) genannten Beteiligung.

Die Mitgliedstaaten dürfen darüber hinaus die Angabe des Rechtsgrunds für die Zahlungen nach dem Vertrag (z. B. Darlehensvereinbarung oder Lizenzvertrag) verlangen.

(14) Fallen die Voraussetzungen für die Befreiung weg, so teilt das empfangende Unternehmen bzw. die Betriebsstätte dies dem auszahlenden Unternehmen bzw. der Betriebsstätte unverzüglich mit und, wenn der Quellenstaat dies verlangt, der zuständigen Behörde dieses Staats.

(15) Hat das zahlende Unternehmen bzw. die Betriebsstätte eine nach diesem Artikel zu befreiende Quellensteuer einbehalten, so besteht ein Anspruch auf Erstattung dieser Quellensteuer. Der Mitgliedstaat kann die in Absatz 13 genannten Angaben verlangen. Der Antrag auf Erstattung ist innerhalb der Antragsfrist zu stellen. Die Antragsfrist beträgt mindestens zwei Jahre ab dem Zeitpunkt der Zahlung der Zinsen oder Lizenzgebühren.

(16) Der Quellenstaat hat die zu viel einbehaltene Quellensteuer innerhalb eines Jahres nach dem ordnungsgemäßen Erhalt des Antrags und der rechtfertigenden Angaben, die er billigerweise verlangen kann, zu erstatten. Erfolgt die Erstattung der einbehaltenen Quellensteuer nicht innerhalb dieser Frist, so hat das empfangende Unternehmen bzw. die Betriebsstätte nach Ablauf dieses Jahres Anspruch auf eine Verzinsung der Steuer, die dem in vergleichbaren Fällen nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaats anwendbaren nationalen Zinssatz entspricht.

*Artikel 2***Bestimmung der Begriffe „Zinsen“ und „Lizenzgebühren“**

Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

- a) „Zinsen“ Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen; Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen;
- b) „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden; Zahlungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen gelten als Lizenzgebühren.

▼B*Artikel 3***Bestimmung der Begriffe „Unternehmen“, „verbundenes Unternehmen“ und „Betriebsstätte“**

Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

- a) „Unternehmen eines Mitgliedstaats“ jedes Unternehmen, das
- i) eine der in der Liste im Anhang aufgeführten Rechtsformen aufweist und
 - ii) nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist und nicht nach einem zwischen dem betreffenden Staat und einem Drittstaat geschlossenen Abkommen über die Doppelbesteuerung von Einkünften für steuerliche Zwecke als außerhalb der Gemeinschaft niedergelassen gilt und
 - iii) einer der nachstehend aufgeführten Steuern oder einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird, unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein:
 - impôt des sociétés/ in Belgien,
 - selskabsskat in Dänemark,
 - Körperschaftssteuer in Deutschland,
 - Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων in Griechenland,
 - impuesto sobre sociedades in Spanien,
 - impôt sur les sociétés in Frankreich,
 - corporation tax in Irland,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italien,
 - impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
 - ennootschapsbelasting in den Niederlanden,
 - Körperschaftssteuer in Österreich,
 - imposto sobre o rendimento da pessoas colectivas in Portugal,
 - Yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund in Finnland,
 - statlig inkomstskatt in Schweden,
 - corporation tax im Vereinigten Königreich,
- ▼M1
- Daň z příjmů právnických osob in der Tschechischen Republik,
 - Tulumaks in Estland,
 - φόρος εισοδήματος in Zypern,
 - Uzņēmumu ienākuma nodoklis in Lettland,
 - Pelno mokestis in Litauen,
 - Társasági adó in Ungarn,
 - Taxxa fuq l-income in Malta,
 - Podatek dochodowy od osób prawnych in Polen,
 - Davek od dobička pravnih oseb in Slowenien,
 - Daň z príjmov právnických osôb in der Slowakei,

▼M3

- корпоративен данък in Bulgarien,
- impozit pe profit, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți in Rumänien;

▼B

- b) „verbundenes Unternehmen“ jedes Unternehmen, das wenigstens dadurch mit einem zweiten Unternehmen verbunden ist, dass
- i) das erste Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 % am Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist oder
 - ii) das zweite Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 % an dem Kapital des ersten Unternehmens beteiligt ist oder
 - iii) ein drittes Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 % an dem Kapital des ersten Unternehmens und dem Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist.

Die Beteiligungen dürfen nur Unternehmen umfassen, die im Gemeinschaftsgebiet niedergelassen sind.

Den Mitgliedstaaten steht es jedoch frei, das Kriterium einer Mindestkapitalbeteiligung durch das Kriterium eines Mindestanteils an den Stimmrechten zu ersetzen;

- c) „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat, in der die Tätigkeit eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats ganz oder teilweise ausgeführt wird.

*Artikel 4***Ausschluss von Zahlungen als Zinsen oder Lizenzgebühren**

- (1) Der Quellenstaat muss die Vorteile dieser Richtlinie nicht gewähren bei
- a) Zahlungen, die nach dem Recht des Quellenstaats als Gewinnausschüttung oder als Zurückzahlung von Kapital behandelt werden,
 - b) Zahlungen aus Forderungen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen,
 - c) Zahlungen aus Forderungen, die den Gläubiger berechtigen, seinen Anspruch auf Zinszahlungen gegen einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners einzutauschen, oder
 - d) Zahlungen aus Forderungen, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig ist.
- (2) Bestehen zwischen dem Zahler und dem Nutzungsberechtigten von Zinsen oder Lizenzgebühren oder zwischen einem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigt deshalb der Betrag der Zinsen oder Lizenzgebühren den Betrag, den der Zahler und der Nutzungsberechtigte ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so finden die Bestimmungen dieser Richtlinie nur auf letztgenannten Betrag Anwendung.

*Artikel 5***Betrug und Missbrauch**

- (1) Diese Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht entgegen.
- (2) Die Mitgliedstaaten können im Fall von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Miss-

▼B

brauch ist, den Rechtsvorteil dieser Richtlinie entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern.

*Artikel 6***▼M2****Übergangsregelungen für die Tschechische Republik, Griechenland, Spanien, Lettland, Litauen, Polen, Portugal und die Slowakei**

(1) Griechenland, Lettland, Polen und Portugal sind ermächtigt, Artikel 1 bis zum Zeitpunkt des Beginns der Anwendung gemäß Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen⁽¹⁾ nicht anzuwenden. Während einer Übergangszeit von acht Jahren, die zum genannten Zeitpunkt beginnt, darf der Steuersatz für Zinsen oder Lizenzgebühren, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene ständige Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats gezahlt werden, 10 % während der ersten vier Jahre und 5 % während der folgenden vier Jahre nicht überschreiten.

Litauen ist ermächtigt, Artikel 1 bis zum Zeitpunkt des Beginns der Anwendung gemäß Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/48/EG nicht anzuwenden. Während einer Übergangszeit von sechs Jahren, die zum genannten Zeitpunkt beginnt, darf der Steuersatz für Lizenzgebühren, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene ständige Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats gezahlt werden, 10 % nicht überschreiten. Während der ersten vier Jahre der Übergangszeit von sechs Jahren darf der Steuersatz für Zinsen, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaates gezahlt werden, 10 % nicht übersteigen; während der letzten zwei Jahre darf der Steuersatz für diese Zinsen 5 % nicht übersteigen.

Spanien und die Tschechische Republik sind ausschließlich bei Zahlungen von Lizenzgebühren ermächtigt, Artikel 1 bis zum Zeitpunkt des Beginns der Anwendung gemäß Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/48/EG nicht anzuwenden. Während einer Übergangszeit von sechs Jahren, die zum genannten Zeitpunkt beginnt, darf der Steuersatz für Lizenzgebühren, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene ständige Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats gezahlt werden, 10 % nicht überschreiten. Die Slowakei ist ausschließlich bei Zahlungen von Lizenzgebühren ermächtigt, Artikel 1 während einer Übergangszeit von zwei Jahren, die am 1. Mai 2004 beginnt, nicht anzuwenden.

Diese Übergangsregelungen gelten jedoch vorbehaltlich der fortgesetzten Anwendung niedrigerer Steuersätze, als den in den Unterabsätzen 1, 2 und 3 genannten, gemäß bilateralen Abkommen zwischen der Tschechischen Republik, Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal oder der Slowakei und anderen Mitgliedstaaten. Der Rat kann vor Ablauf einer der in diesem Absatz genannten Übergangszeit auf Vorschlag der Kommission einstimmig eine etwaige Verlängerung dieser Übergangszeiten beschließen.

(2) Erhält ein Unternehmen eines Mitgliedstaats oder eine in dem Mitgliedstaat gelegene ständige Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats

— Zinsen oder Lizenzgebühren von einem verbundenen Unternehmen in Griechenland, Lettland, Litauen, Polen oder Portugal,

⁽¹⁾ ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 38.

▼M2

- Lizenzgebühren von einem verbundenen Unternehmen in der Tschechischen Republik, Spanien oder der Slowakei,
 - Zinsen oder Lizenzgebühren von einer in Griechenland, Lettland, Litauen, Polen oder Portugal gelegenen Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaates
- oder
- Lizenzgebühren von einer in der Tschechischen Republik, Spanien oder der Slowakei gelegenen Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats,

so berücksichtigt der erstgenannte Mitgliedstaat einen Betrag, der der gemäß Absatz 1 in der Tschechischen Republik, Griechenland, Spanien, Lettland, Litauen, Portugal oder der Slowakei auf diese Einkünfte gezahlten Steuer entspricht, als Abzug von der Steuer auf das Einkommen des Unternehmens oder der ständigen Betriebsstätte, das/die diese Einkünfte erhalten hat.

(3) Ein Abzug im Sinne von Absatz 2 braucht den niedrigeren der folgenden Beträge nicht zu überschreiten:

- a) die Steuer, die in der Tschechischen Republik, Griechenland, Spanien, Lettland, Litauen, Polen, Portugal oder der Slowakei aufgrund von Absatz 1 auf derartige Einkünfte zu entrichten ist,

oder

- b) den vor dem Abzug berechneten Teil der Steuer auf das Einkommen des/der die Zins- oder Lizenzgebührenzahlungen empfangenden Unternehmens oder ständigen Betriebsstätte, der nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates, zu dem das Unternehmen gehört oder in dem die ständige Betriebsstätte gelegen ist, auf diese Zahlungen anzurechnen ist.

▼B*Artikel 7***Umsetzung**

(1) Die Mitgliedstaaten setzen die Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, die erforderlich sind, um dieser Richtlinie spätestens ab dem 1. Januar 2004 nachzukommen. Sie setzen die Kommission unverzüglich davon in Kenntnis.

Wenn die Mitgliedstaaten diese Vorschriften erlassen, nehmen sie in den Vorschriften selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Die Mitgliedsstaaten regeln die Einzelheiten der Bezugnahme.

(2) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen und übermitteln ihr eine Tabelle der Entsprechungen zwischen den Bestimmungen dieser Richtlinie und den von ihnen erlassenen innerstaatlichen Vorschriften.

*Artikel 8***Überprüfung**

Die Kommission legt dem Rat zum 31. Dezember 2006 einen Bericht über die Funktionsweise der Richtlinie vor, insbesondere mit Blick auf eine Ausdehnung ihres Geltungsbereichs auf andere Unternehmen oder Betriebe als die in Artikel 3 und dem Anhang genannten.

▼B

Artikel 9

Abgrenzungsbestimmung

Diese Richtlinie berührt nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder bilateraler Bestimmungen, die über die Bestimmungen dieser Richtlinie hinausgehen und die Beseitigung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren bezwecken.

Artikel 10

Inkrafttreten

Diese Richtlinie tritt am Tag ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Artikel 11

Adressaten der Richtlinie

Diese Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

▼B*ANHANG***Liste der unter Artikel 3 Buchstabe a) der Richtlinie fallenden Gesellschaften**

- a) Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung: „naamloze vennootschap“/„société anonyme“, „commanditaire vennootschap op aandelen“/„société en commandite par actions“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“/„société privée à responsabilité limitée“ sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;

▼M3

- aa) Gesellschaften bulgarischen Rechts mit der Bezeichnung: „събирателното дружество“, „командитното дружество“, „дружеството с ограничена отговорност“, „акционерното дружество“, „командитното дружество с акции“, „кооперации“, „кооперативни съюзи“, „държавни предприятия“, die nach bulgarischem Recht gegründet wurden und gewerbliche Tätigkeiten ausüben;
- ab) Gesellschaften rumänischen Rechts mit der Bezeichnung: „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“, „societăți cu răspundere limitată“;

▼B

- b) Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung: „aktieselskab“ und „anpartsselskab“;
- c) Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung: „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ und „bergrechtliche Gewerkschaft“;
- d) Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung: „απόνομη εταιρία“;
- e) Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung: „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria por acciones“, „sociedad de responsabilidad limitada“ sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- f) Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung: „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“ sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen;
- g) Gesellschaften irischen Rechts mit der Bezeichnung: „public companies limited by shares or by guarantee“, „private companies limited by shares or by guarantee“, gemäß den „Industrial and Provident Societies Acts“ eingetragene Einrichtungen oder gemäß den „Building Societies Acts“ eingetragene „building Societies“;
- h) Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung: „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“ sowie staatliche und private Industrie- und Handelsunternehmen;
- i) Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung: „société anonyme“, „société en commandite par actions“ und „société à responsabilité limitée“;
- j) Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung: „naamloze vennootschap“ und „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“;
- k) Gesellschaften österreichischen Rechts mit der Bezeichnung: „Aktiengesellschaft“ und „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“;
- l) Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften, sowie Genossenschaften und öffentliche Unternehmen;
- m) Gesellschaften finnischen Rechts mit der Bezeichnung: „osakeyhtiö/aktiebolag“, „osuuskunta/andelslag“, „säästöpankki/sparbank“ und „vakuutusyhtiö/försäkringsbolag“;
- n) Gesellschaften schwedischen Rechts mit der Bezeichnung: „aktiebolag“ und „försäkringsaktiebolag“;
- o) nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete Gesellschaften;

▼M1

- p) Gesellschaften tschechischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciová společnost“, „společnost s ručením omezeným“, „veřejná obchodní společnost“, „komanditní společnost“, und „družstvo“;
- q) Gesellschaften estnischen Rechts mit der Bezeichnung: „täisühing“, „usaldusühing“, „osauhing“, „aktsiaselts“, und „tulundusühistu“;
- r) Gesellschaften zyprischen Rechts, die nach dem Gesellschaftsrecht als Gesellschaften bezeichnet werden, Körperschaften des öffentlichen Rechts und sonstige Körperschaften, die als Gesellschaft im Sinne der Einkommensteuergesetze gelten;
- s) Gesellschaften lettischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciju sabiedrība“, und „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- t) nach dem Recht Litauens gegründete Gesellschaften;
- u) Gesellschaften ungarischen Rechts mit der Bezeichnung: „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „résztvénytársaság“, „egyesülés“, „közhasznú társaság“, und „szövetkezet“;
- v) Gesellschaften maltesischen Rechts mit der Bezeichnung: „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata“, und „Soċjetajiet in akkomandita li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet“;
- w) Gesellschaften polnischen Rechts mit der Bezeichnung: „spółka akcyjna“, und „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“;
- x) Gesellschaften slowenischen Rechts mit der Bezeichnung: „delniška družba“, „komanditna delniška družba“, „komanditna družba“, „družba z omejeno odgovornostjo“, und „družba z neomejeno odgovornostjo“;
- y) Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“, „komanditná spoločnosť“, „verejná obchodná spoločnosť“, und „družstvo“.

RICHTLINIE 2009/133/EG DES RATES**vom 19. Oktober 2009**

über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat

(kodifizierte Fassung)

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 94,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments ⁽¹⁾,

nach Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses ⁽²⁾,

in Erwägung nachstehender Gründe:

(1) Die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ⁽³⁾ wurde mehrfach und erheblich geändert ⁽⁴⁾. Aus Gründen der Klarheit und der Übersichtlichkeit empfiehlt es sich, die genannte Richtlinie zu kodifizieren.

(2) Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und der Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, können notwendig sein, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit das Funktionieren eines solchen Binnenmarktes zu gewährleisten. Sie sollten nicht durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten behindert werden.

Demzufolge müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für diese Vorgänge geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.

(3) Gegenwärtig werden diese Vorgänge im Vergleich zu entsprechenden Vorgängen bei Gesellschaften desselben Mitgliedstaats durch Bestimmungen steuerlicher Art benachteiligt. Diese Benachteiligung muss beseitigt werden.

(4) Dieses Ziel lässt sich nicht dadurch erreichen, dass man die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden nationalen Systeme auf Gemeinschaftsebene ausdehnt, da die Unterschiede zwischen diesen Systemen Wettbewerbsverzerrungen verursachen können. Nur eine gemeinsame steuerliche Regelung kann deshalb eine befriedigende Lösung darstellen.

(5) Die gemeinsame steuerliche Regelung sollte eine Besteuerung anlässlich einer Fusion, Spaltung, Abspaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder eines Austauschs von Anteilen vermeiden, unter gleichzeitiger Wahrung der finanziellen Interessen des Mitgliedstaats der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft.

(6) Soweit es sich um Fusionen, Spaltungen oder die Einbringung von Unternehmensteilen handelt, haben diese Vorgänge in der Regel entweder die Umwandlung der einbringenden Gesellschaft in eine Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft oder die Zurechnung des übertragenen Vermögens zu einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft zur Folge.

(7) Wird auf die einer solchen Betriebsstätte zugewiesenen Vermögenswerte das Verfahren des Aufschiebs der Besteuerung des Wertzuwachses eingebracht, so lässt sich dadurch die Besteuerung des entsprechenden Wertzuwachses vermeiden und zugleich seine spätere Besteuerung durch den Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt der Realisierung sicherstellen.

⁽¹⁾ Stellungnahme vom 13. Januar 2009 (noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht).

⁽²⁾ ABl. C 100 vom 30.4.2009, S. 153.

⁽³⁾ ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 1.

⁽⁴⁾ Siehe Anhang II Teil A.

- (8) Die in Anhang I Teil A aufgeführten Gesellschaften sind in ihrem Ansässigkeitsmitgliedstaat Körperschaftsteuerpflichtig, aber einige können jedoch von anderen Mitgliedstaaten als steuerlich transparent angesehen werden. Damit die Wirksamkeit der vorliegenden Richtlinie aufrechterhalten bleibt, sollten die Mitgliedstaaten, die gebietsfremde Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften als steuerlich transparent ansehen, diesen die Vorteile der vorliegenden Richtlinie gewähren. Jedoch sollte es den Mitgliedstaaten frei stehen, die diesbezüglichen Bestimmungen der vorliegenden Richtlinie bei der Besteuerung eines mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafters dieser steuerpflichtigen Gesellschaften nicht anzuwenden.
- (9) Für bestimmte Rücklagen, Rückstellungen und Verluste der einbringenden Gesellschaft ist es erforderlich, die anzuwendenden steuerlichen Regelungen festzulegen und die steuerlichen Probleme zu lösen, die auftreten, wenn eine der beiden Gesellschaften eine Beteiligung am Kapital der anderen besitzt.
- (10) Die Zuteilung von Anteilen an der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft sollte für sich allein keine Besteuerung in der Person der Gesellschafter auslösen.
- (11) Eine von einer Europäischen Gesellschaft (SE) oder Europäischen Genossenschaft (SCE) beschlossene Umstrukturierung durch Sitzverlegung sollte nicht durch diskriminierende steuerliche Vorschriften oder durch Beschränkungen, Nachteile und Verzerrungen, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht zuwiderlaufenden Steuervorschriften der Mitgliedstaaten ergeben, behindert werden. Die Verlegung oder ein mit dieser Verlegung zusammenhängender Vorgang kann zu einer Besteuerung in dem Mitgliedstaat führen, in dem die Gesellschaft vorher ihren Sitz hatte. Bleiben die Wirtschaftsgüter der SE bzw. der SCE weiter einer ihrer Betriebsstätten in dem Mitgliedstaat zugerechnet, in dem die SE bzw. die SCE vorher ihren Sitz hatte, so sollten für diese Betriebsstätte ähnliche Vorteile gelten, wie sie in den Artikeln 4, 5 und 6 vorgesehen sind. Außerdem sollte eine Besteuerung der Gesellschafter anlässlich der Sitzverlegung ausgeschlossen werden.
- (12) Die vorliegende Richtlinie befasst sich nicht mit den Verlusten einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, die in dem Mitgliedstaat, in dem die SE oder SCE ihren Sitz hat, berücksichtigt werden. Insbesondere hindert die Tatsache, dass der Sitz einer SE oder einer SCE in einen anderen Mitgliedstaat verlegt wurde, den Mitgliedstaat, in dem diese SE oder SCE vorher ihren Steuersitz hatte, nicht daran, die Verluste der Betriebsstätte zu gegebener Zeit hinzuzurechnen.
- (13) Wenn eine Fusion, Spaltung, Abspaltung, Einbringung von Unternehmensteilen, ein Austausch von Anteilen oder die Verlegung des Sitzes einer SE oder SCE als Beweggrund die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat oder dazu führt, dass eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht

mehr erfüllt, sollten die Mitgliedstaaten die Anwendung dieser Richtlinie versagen können.

- (14) Mit der vorliegenden Richtlinie wird u. a. bezweckt, Hindernisse für das Funktionieren des Binnenmarkts — wie die Doppelbesteuerung — zu beseitigen. Soweit dieses Ziel mit der vorliegenden Richtlinie nicht vollständig erreicht werden kann, sollten die Mitgliedstaaten die hierfür erforderlichen Maßnahmen treffen.
- (15) Diese Richtlinie sollte die Verpflichtung der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht und für die Anwendung der in Anhang II Teil B aufgeführten Richtlinien unberührt lassen —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

KAPITEL I

ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN

Artikel 1

Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie auf folgende Vorgänge an:

- a) Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind;
- b) Verlegungen des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea — SE) im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) ⁽¹⁾ oder einer Europäischen Genossenschaft (SCE) im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) ⁽²⁾ von einem Mitgliedstaat in einen anderen.

Artikel 2

Im Sinne dieser Richtlinie ist

- a) „Fusion“ der Vorgang, durch den
 - i) eine oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
 - ii) zwei oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der neuen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;

⁽¹⁾ ABl. L 294 vom 10.11.2001, S. 1.

⁽²⁾ ABl. L 207 vom 18.8.2003, S. 1.

- iii) eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt;
- b) „Spaltung“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf zwei oder mehr bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
- c) „Abspaltung“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne sich aufzulösen, einen oder mehrere Teilbetriebe auf eine oder mehr bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt, wobei mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben muss; die Zuzahlung darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
- d) „Einbringung von Unternehmensteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt;
- e) „Austausch von Anteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine Beteiligung, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, oder — sofern sie die Mehrheit der Stimmrechte bereits hält — eine weitere Beteiligung dadurch erwirbt, dass die Gesellschafter der anderen Gesellschaft im Austausch für ihre Anteile Anteile am Gesellschaftskapital der erwerbenden Gesellschaft und gegebenenfalls eine bare Zuzahlung erhalten; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines Nennwerts — des rechnerischen Werts der im Zuge des Austauschs ausgegebenen Anteile nicht überschreiten;
- f) „einbringende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt;
- g) „übernehmende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt;
- h) „erworbene Gesellschaft“ die Gesellschaft, an der beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erworben wurde;
- i) „erwerbende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erwirbt;
- j) „Teilbetrieb“ die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen;
- k) „Sitzverlegung“ der Vorgang, durch den eine SE oder eine SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, ohne dass dies zu ihrer Auflösung oder zur Gründung einer neuen juristischen Person führt.

Artikel 3

Im Sinne dieser Richtlinie ist eine „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ jede Gesellschaft,

- a) die eine der in Anhang I Teil A aufgeführten Formen aufweist;
- b) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Mitgliedstaate ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird; und
- c) die ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der in Anhang I Teil B aufgeführten Steuern oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

KAPITEL II

REGELN FÜR FUSIONEN, SPALTUNGEN, ABSPALTUNGEN, DIE EINBRINGUNG VON UNTERNEHMENSTEILEN UND DEN AUSTAUSCH VON ANTEILEN

Artikel 4

(1) Die Fusion, Spaltung oder Abspaltung darf keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt.

(2) Für die Zwecke dieses Artikels gilt als

- a) „steuerlicher Wert“ der Wert, auf dessen Grundlage ein etwaiger Gewinn oder Verlust für die Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns der einbringenden Gesellschaft ermittelt worden wäre, wenn das Aktiv- und Passivvermögen gleichzeitig mit der Fusion, Spaltung oder Abspaltung, aber unabhängig davon, veräußert worden wäre;

b) „übertragenes Aktiv- und Passivvermögen“ das Aktiv- und Passivvermögen der einbringenden Gesellschaft, das nach der Fusion, Spaltung oder Abspaltung tatsächlich einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet wird und zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebsstätte beiträgt.

(3) Findet Absatz 1 Anwendung und betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde einbringende Gesellschaft aufgrund seiner Beurteilung ihrer juristischen Merkmale, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent und besteuert daher die Gesellschafter nach ihrem Anteil an den ihnen zuzurechnenden Gewinnen der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt der Zurechnung, so besteuert dieser Mitgliedstaat Veräußerungsgewinne, die sich aus der Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert des eingebrachten Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergeben, nicht.

(4) Die Absätze 1 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn die übernehmende Gesellschaft neue Abschreibungen und spätere Wertsteigerungen oder Wertminderungen des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens so berechnet, wie die einbringende Gesellschaft sie ohne die Fusion, Spaltung oder Abspaltung berechnet hätte.

(5) Darf die übernehmende Gesellschaft nach dem Recht des Mitgliedstaats der einbringenden Gesellschaft neue Abschreibungen und spätere Wertsteigerungen oder Wertminderungen des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens abweichend von Absatz 4 berechnen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf das Vermögen, für das die übernehmende Gesellschaft von diesem Recht Gebrauch macht.

Artikel 5

Die Mitgliedstaaten treffen die notwendigen Regelungen, damit die von der einbringenden Gesellschaft unter völliger oder teilweiser Steuerbefreiung zulässigerweise gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen — soweit sie nicht von Betriebsstätten im Ausland stammen — unter den gleichen Voraussetzungen von den im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen werden können, wobei die übernehmende Gesellschaft in die Rechte und Pflichten der einbringenden Gesellschaft eintritt.

Artikel 6

Wenden die Mitgliedstaaten für den Fall, dass die in Artikel 1 Buchstabe a genannten Vorgänge zwischen Gesellschaften des Mitgliedstaats der einbringenden Gesellschaft erfolgen, Vorschriften an, die die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die übernehmende Gesellschaft gestatten, so dehnen sie diese Vorschriften auf die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft aus.

Artikel 7

(1) Wenn die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung besitzt, so unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.

(2) Die Mitgliedstaaten können von Absatz 1 abweichen, wenn der Anteil der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft weniger als 15 % beträgt.

Ab 1. Januar 2009 beträgt der Mindestanteil 10 %.

Artikel 8

(1) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund einer Fusion, einer Spaltung oder des Austauschs von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen.

(2) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft aufgrund einer Abspaltung darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen.

(3) Betrachtet ein Mitgliedstaat einen Gesellschafter aufgrund seiner Beurteilung von dessen juristischen Merkmalen, die sich aus dem Recht, nach dem dieser gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent und besteuert daher die an diesem Gesellschafter beteiligten Personen nach ihrem Anteil an den ihnen zuzurechnenden Gewinnen des Gesellschafters im Zeitpunkt der Zurechnung, so besteuert dieser Mitgliedstaat den Veräußerungsgewinn dieser Personen aus der Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an den Gesellschafter nicht.

(4) Die Absätze 1 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den in Tausch gegebenen Anteilen unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch der Anteile beigemessen war.

(5) Die Absätze 2 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter der Summe der erworbenen Anteile und seiner Anteile an der einbringenden Gesellschaft keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den Anteilen an der einbringenden Gesellschaft unmittelbar vor der Abspaltung beigemessen war.

(6) Die Anwendung der Absätze 1, 2 und 3 hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.

(7) Für die Zwecke dieses Artikels ist der „steuerliche Wert“ der Wert, auf dessen Grundlage ein etwaiger Gewinn oder Verlust für die Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns eines Gesellschafters ermittelt würde.

(8) Darf ein Gesellschafter nach dem Recht seines Wohnsitzstaats oder Sitzstaats eine von den Absätzen 4 und 5 abweichende steuerliche Behandlung wählen, so finden die Absätze 1, 2 und 3 keine Anwendung auf die Anteile, für die der Gesellschafter von diesem Recht Gebrauch macht.

(9) Die Absätze 1, 2 und 3 hindern die Mitgliedstaaten nicht, eine bare Zuzahlung aufgrund einer Fusion, einer Spaltung, einer Abspaltung oder eines Austausches von Anteilen an die Gesellschafter zu besteuern.

Artikel 9

Die Artikel 4, 5 und 6 gelten entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.

KAPITEL III

SONDERFALL DER EINBRINGUNG EINER BETRIEBSSTÄTTE

Artikel 10

(1) Wenn sich unter den bei einer Fusion, Spaltung, Abspaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat als dem der einbringenden Gesellschaft liegende Betriebsstätte befindet, so verzichtet der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft endgültig auf seine Rechte zur Besteuerung dieser Betriebsstätte.

Der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft kann bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns dieser Gesellschaft frühere Verluste dieser Betriebsstätte, die von dem in diesem Mitgliedstaat steuerbaren Gewinn der Gesellschaft abgezogen wurden und noch nicht ausgeglichen worden sind, hinzurechnen.

Der Mitgliedstaat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und der Mitgliedstaat der übernehmenden Gesellschaft wenden auf diese Einbringung die Bestimmungen dieser Richtlinie an, als ob der Mitgliedstaat der Betriebsstätte mit dem Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft identisch wäre.

Dieser Absatz gilt auch für den Fall, dass die Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat gelegen ist, in dem die übernehmende Gesellschaft ansässig ist.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft, sofern er ein System der Weltgewinnbesteuerung anwendet, berechtigt, die durch die Fusion, Spaltung, Abspaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen entstehenden Veräußerungsgewinne der Betriebsstätte zu besteuern, vorausgesetzt, er rechnet die Steuer, die ohne die Bestimmungen dieser Richtlinie auf diese Veräußerungsgewinne im Staat der Betriebsstätte erhoben worden wäre, in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrag an, wie wenn diese Steuer tatsächlich erhoben worden wäre.

KAPITEL IV

SONDERFALL STEUERLICH TRANSPARENTER GESELLSCHAFTEN

Artikel 11

(1) Betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde einbringende oder erworbene Gesellschaft aufgrund seiner Beurteilung ihrer juristischen Merkmale, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent, so ist er berechtigt, die Bestimmungen dieser Richtlinie bei der Besteuerung der Veräußerungsgewinne eines unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters dieser Gesellschaft nicht anzuwenden.

(2) Macht ein Mitgliedstaat von seinem Recht gemäß Absatz 1 Gebrauch, so rechnet er die Steuer, die ohne die Bestimmungen dieser Richtlinie auf die Veräußerungsgewinne der steuerlich transparenten Gesellschaft erhoben worden wäre, in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrag an, wie wenn diese Steuer tatsächlich erhoben worden wäre.

(3) Betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde übernehmende oder erwerbende Gesellschaft aufgrund seiner Beurteilung ihrer juristischen Merkmale, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent, so ist er berechtigt, Artikel 8 Absätze 1, 2 und 3 nicht anzuwenden.

(4) Betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde übernehmende Gesellschaft aufgrund seiner Beurteilung ihrer juristischen Merkmale, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent, so kann er jedem unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter die gleiche steuerliche Behandlung zuteil werden lassen, wie wenn die übernehmende Gesellschaft in seinem Gebiet ansässig wäre.

KAPITEL V

REGELN FÜR DIE SITZVERLEGUNG EINER SE ODER EINER SCE

Artikel 12

(1) Wenn

- a) eine SE oder SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt, oder

b) eine SE oder SCE, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, infolge der Verlegung ihres Sitzes von diesem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ihren Steuersitz in diesem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat ansässig wird,

darf diese Verlegung des Sitzes oder die Aufgabe des Steuersitzes in dem Mitgliedstaat, aus dem der Sitz verlegt wurde, keine Besteuerung des nach Artikel 4 Absatz 1 berechneten Veräußerungsgewinns aus dem Aktiv- und Passivvermögen einer SE oder SCE auslösen, das in der Folge tatsächlich einer Betriebsstätte der SE bzw. der SCE in dem Mitgliedstaat, von dem der Sitz verlegt wurde, zugerechnet bleibt, und das zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses beiträgt.

(2) Absatz 1 findet nur dann Anwendung, wenn die SE bzw. die SCE neue Abschreibungen und spätere Wertsteigerungen oder Wertminderungen des Aktiv- und Passivvermögens, das tatsächlich dieser Betriebsstätte zugerechnet bleibt, so berechnet, als habe keine Sitzverlegung stattgefunden, oder als habe die SE oder SCE ihren steuerlichen Sitz nicht aufgegeben.

(3) Darf die SE bzw. die SCE nach dem Recht des Mitgliedstaats, aus dem der Sitz verlegt wurde, neue Abschreibungen oder spätere Wertsteigerungen oder Wertminderungen des in jenem Mitgliedstaat verbleibenden Aktiv- und Passivvermögens abweichend von Absatz 2 berechnen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf das Vermögen, für das die Gesellschaft von diesem Recht Gebrauch macht.

Artikel 13

(1) Wenn

a) eine SE oder SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt oder

b) eine SE oder SCE, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, infolge der Verlegung ihres Sitzes von diesem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ihren Steuersitz in diesem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat ansässig wird,

treffen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass Rückstellungen und Rücklagen, die von der SE oder SCE vor der Verlegung des Sitzes ordnungsgemäß gebildet wurden und ganz oder teilweise steuerbefreit sind sowie nicht aus Betriebsstätten im Ausland stammen, von einer Betriebsstätte der SE oder SCE im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, von dem der Sitz verlegt wurde, mit der gleichen Steuerbefreiung übernommen werden können.

(2) Insofern als eine Gesellschaft, die ihren Sitz innerhalb des Hoheitsgebietes eines Mitgliedstaats verlegt, das Recht hätte, steuerlich noch nicht berücksichtigte Verluste vor- oder rückzutragen, gestattet der betreffende Mitgliedstaat auch der in seinem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätte der SE oder SCE, die ihren Sitz verlegt, die Übernahme der steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste der SE bzw. der SCE, vorausgesetzt, die Vor- oder Rückübertragung der Verluste wäre für ein Unternehmen, das weiterhin seinen Sitz oder seinen steuerlichen Sitz in diesem Mitgliedstaat hat, zu vergleichbaren Bedingungen möglich gewesen.

Artikel 14

(1) Die Verlegung des Sitzes einer SE bzw. einer SCE darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns der Gesellschafter auslösen.

(2) Die Anwendung des Absatzes 1 hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile am Gesellschaftskapital der ihren Sitz verlegenden SE bzw. SCE zu besteuern.

KAPITEL VI

SCHLUSSBESTIMMUNGEN

Artikel 15

(1) Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Artikel 4 bis 14 ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn einer der in Artikel 1 genannten Vorgänge

a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat; vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn der Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen — insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften — beruht;

b) dazu führt, dass eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die bis zu dem Vorgang bestehende Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht mehr erfüllt.

(2) Absatz 1 Buchstabe b ist so lange und so weit anwendbar, wie auf die von dieser Richtlinie erfassten Gesellschaften keine Vorschriften des Gemeinschaftsrechts anwendbar sind, die gleichwertige Bestimmungen über die Vertretung der Arbeitnehmer in den Gesellschaftsorganen enthalten.

Artikel 16

Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 17

Die Richtlinie 90/434/EWG, in der Fassung der in Anhang II Teil A aufgeführten Rechtsakte, wird unbeschadet der Verpflichtung der Mitgliedstaaten hinsichtlich der in Anhang II Teil B genannten Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht und für die Anwendung aufgehoben.

Bezugnahmen auf die aufgehobene Richtlinie gelten als Bezugnahmen auf die vorliegende Richtlinie und sind nach Maßgabe der Entsprechungstabelle in Anhang III zu lesen.

Artikel 18

Diese Richtlinie tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Artikel 19

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Geschehen zu Luxemburg am 19. Oktober 2009.

Im Namen des Rates

Der Präsident

E. ERLANDSSON

ANHANG I

TEIL A

LISTE DER GESELLSCHAFTEN IM SINNE VON ARTIKEL 3 BUCHSTABE a

- a) Die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 und der Richtlinie 2001/86/EG des Rates vom 8. Oktober 2001 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Gesellschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer⁽¹⁾ gegründeten Gesellschaften (SE) sowie die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 und der Richtlinie 2003/72/EG des Rates vom 22. Juli 2003 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Genossenschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer⁽²⁾ gegründeten Genossenschaften (SCE);
- b) die Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“/„naamloze vennootschap“, „société en commandite par actions“/„commanditaire vennootschap op aandelen“, „société privée à responsabilité limitée“/„besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative à responsabilité limitée“/„coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative à responsabilité illimitée“/„coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid“, „société en nom collectif“/„vennootschap onder firma“, „société en commandite simple“/„gewone commanditaire vennootschap“, öffentliche Unternehmen, die eine der genannten Rechtsformen angenommen haben und andere nach belgischem Recht gegründete Gesellschaften, die der belgischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- c) Gesellschaften bulgarischen Rechts mit der Bezeichnung: „събирателното дружество“, „командитното дружество“, „дружеството с ограничена отговорност“, „акционерното дружество“, „командитното дружество с акции“, „кооперации“, „кооперативни съюзи“ und „държавни предприятия“, die nach bulgarischem Recht gegründet wurden und gewerbliche Tätigkeiten ausüben;
- d) die Gesellschaften tschechischen Rechts mit der Bezeichnung „akciová společnost“ und „společnost s ručením omezeným“;
- e) die Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung „aktieselskab“ und „anpartsselskab“; weitere nach dem Körperschaftsteuergesetz steuerpflichtige Unternehmen, soweit ihr steuerbarer Gewinn nach den allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen für „aktieselskaber“ ermittelt und besteuert wird;
- f) die Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“, „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ und andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen;
- g) die Gesellschaften estnischen Rechts mit der Bezeichnung „täisühing“, „usaldusühing“, „osühing“, „aktsiaselts“ und „tulundusühistu“;
- h) nach irischem Recht gegründete oder eingetragene Gesellschaften, gemäß dem Industrial and Provident Societies Act eingetragene Körperschaften, gemäß den Building Societies ACTS gegründete „building societies“ und „trustee savings banks“ im Sinne des Trustee Savings Banks Act von 1989;
- i) die Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung „ανώνυμη εταιρεία“ und „εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)“;
- j) die Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria por acciones“ und „sociedad de responsabilidad limitada“ sowie die öffentlich-rechtlichen Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- k) die Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“, „société en commandite par actions“ und „société à responsabilité limitée“, „sociétés par actions simplifiées“, „sociétés d'assurances mutuelles“, „caisses d'épargne et de prévoyance“, „sociétés civiles“, die automatisch der Körperschaftsteuer unterliegen, „coopératives“, „unions de coopératives“, die öffentlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen und andere nach französischem Recht gegründete Gesellschaften, die der französischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- l) die Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“, „società cooperative“, „società di mutua assicurazione“ sowie öffentliche und private Körperschaften, deren Tätigkeit ganz oder überwiegend handelsgewerblicher Art ist;
- m) die nach zyprischem Recht gegründeten Gesellschaften: „εταιρείες“ gemäß der Begriffsbestimmung in den Einkommensteuergesetzen;

(1) ABl. L 294 vom 10.11.2001, S. 22.

(2) ABl. L 207 vom 18.8.2003, S. 25.

- n) die Gesellschaften lettischen Rechts mit der Bezeichnung „akciju sabiedrība“ und „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- o) die nach litauischem Recht gegründeten Gesellschaften;
- p) die Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „société coopérative“, „société coopérative organisée comme une société anonyme“, „association d'assurances mutuelles“, „association d'épargne-pension“, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public“ sowie andere nach luxemburgischem Recht gegründete Gesellschaften, die der luxemburgischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- q) die Gesellschaften ungarischen Rechts mit der Bezeichnung „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „részvénytársaság“, „egyesülés“, „közhasznú társaság“ und „szövetkezet“;
- r) die Gesellschaften maltesischen Rechts mit der Bezeichnung „Kumpaniji ta' Responsabilita Limitata“ und „Soċjetajiet en commandite li l-kapital taghhom maqsum f'azzjonijiet“;
- s) die Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „open commanditaire vennootschap“, „coöperatie“, „onderlinge waarborgmaatschappij“, „fonds voor gemene rekening“, „vereniging op coöperatieve grondslag“ und „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt“ sowie andere nach niederländischem Recht gegründete Gesellschaften, die der niederländischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- t) die Gesellschaften österreichischen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ und „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“;
- u) die Gesellschaften polnischen Rechts mit der Bezeichnung „spółka akcyjna“ und „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“;
- v) die nach portugiesischem Recht gegründeten Handelsgesellschaften und zivilrechtlichen Handelsgesellschaften sowie andere nach portugiesischem Recht gegründete juristische Personen, die Industrie- oder Handelsunternehmen sind;
- w) Gesellschaften rumänischen Rechts mit der Bezeichnung: „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“ und „societăți cu răspundere limitată“;
- x) die Gesellschaften slowenischen Rechts mit der Bezeichnung „delniška družba“, „komanditna družba“ und „družba z omejeno odgovornostjo“;
- y) die Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung „akciová spoločnosť“ „spoločnosť s ručením obmedzeným“ und „komanditná spoločnosť“;
- z) die Gesellschaften finnischen Rechts mit der Bezeichnung „osakeyhtiö“/„aktiebolag“, „osuuskunta“/„andelslag“, „säästöpankki“/„sparbank“ und „vakuutusyhtiö“/„försäkringsbolag“;
- aa) die Gesellschaften schwedischen Rechts mit der Bezeichnung „aktiebolag“, „bankaktiebolag“, „försäkringsaktiebolag“, „ekonomiska föreningar“, „sparbanker“ und „ömsesidiga försäkringsbolag“;
- ab) die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften.

TEIL B

LISTE DER STEUERN IM SINNE VON ARTIKEL 3 BUCHSTABE c

- vennootschapsbelasting/impôt des sociétés in Belgien,
- корпоративен данък in Bulgarien,
- daň z příjmů právnických osob in der Tschechischen Republik,
- selskabsskat in Dänemark,
- Körperschaftsteuer in Deutschland,
- tulumaks in Estland,

- corporation tax in Irland,
 - φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα in Griechenland,
 - impuesto sobre sociedades in Spanien,
 - impôt sur les sociétés in Frankreich,
 - imposta sul reddito delle società in Italien,
 - φόρος εισοδήματος in Zypern,
 - uzņēmumu ienākuma nodoklis in Lettland,
 - pelno mokestis in Litauen,
 - impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
 - társasági adó in Ungarn,
 - taxxa fuq l-income in Malta,
 - vennootschapsbelasting in den Niederlanden,
 - Körperschaftsteuer in Österreich,
 - podatek dochodowy od osób prawnych in Polen,
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas in Portugal,
 - impozit pe profit in Rumänien,
 - davek od dobička pravnih oseb in Slowenien,
 - daň z príjmov právnických osôb in der Slowakei,
 - yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund in Finnland,
 - statlig inkomstskatt in Schweden,
 - corporation tax im Vereinigten Königreich.
-

ANHANG II

TEIL A

Aufgehobene Richtlinie mit Liste ihrer nachfolgenden Änderungen

(gemäß Artikel 17)

Richtlinie 90/434/EWG des Rates
(ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 1).

Beitrittsakte von 1994 Anhang I Nr. XI.B.I.2
(ABl. C 241 vom 29.8.1994, S. 196).

Beitrittsakte von 2003 Anhang II Nr. 9.7
(ABl. L 236 vom 23.9.2003, S. 559).

Richtlinie 2005/19/EG des Rates
(ABl. L 58 vom 4.3.2005, S. 19).

Richtlinie 2006/98/EG des Rates
(ABl. L 363 vom 20.12.2006, S. 129).

nur Nummer 6 des Anhangs

TEIL B

Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht und für die Anwendung

(gemäß Artikel 17)

Richtlinie	Umsetzungsfrist	Datum der Anwendung
90/434/EWG	1. Januar 1992	1. Januar 1993 ⁽¹⁾
2005/19/EG	1. Januar 2006 ⁽²⁾ 1. Januar 2007 ⁽³⁾	—
2006/98/EG	1. Januar 2007	—

⁽¹⁾ Betrifft ausschließlich die Portugiesische Republik.

⁽²⁾ Bezüglich der in Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie genannten Bestimmungen.

⁽³⁾ Bezüglich der in Artikel 2 Absatz 2 der Richtlinie genannten Bestimmungen.

ANHANG III

Entsprechungstabelle

Richtlinie 90/434/EWG	Vorliegende Richtlinie
Artikel 1	Artikel 1
Artikel 2 Buchstabe a erster Gedankenstrich	Artikel 2 Buchstabe a Ziffer i
Artikel 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich	Artikel 2 Buchstabe a Ziffer ii
Artikel 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich	Artikel 2 Buchstabe a Ziffer iii
Artikel 2 Buchstabe b	Artikel 2 Buchstabe b
Artikel 2 Buchstabe ba	Artikel 2 Buchstabe c
Artikel 2 Buchstabe c	Artikel 2 Buchstabe d
Artikel 2 Buchstabe d	Artikel 2 Buchstabe e
Artikel 2 Buchstabe e	Artikel 2 Buchstabe f
Artikel 2 Buchstabe f	Artikel 2 Buchstabe g
Artikel 2 Buchstabe g	Artikel 2 Buchstabe h
Artikel 2 Buchstabe h	Artikel 2 Buchstabe i
Artikel 2 Buchstabe i	Artikel 2 Buchstabe j
Artikel 2 Buchstabe j	Artikel 2 Buchstabe k
Artikel 3 Buchstabe a	Artikel 3 Buchstabe a
Artikel 3 Buchstabe b	Artikel 3 Buchstabe b
Artikel 3 Buchstabe c einleitender Satz zu Absätzen 1 und 2	Artikel 3 Buchstabe c
Artikel 3 Buchstabe c Absatz 1 erster bis siebenundzwanzigster Gedankenstrich	Anhang I Teil B
Artikel 4 Absatz 1 Unterabsatz 1	Artikel 4 Absatz 1
Artikel 4 Absatz 1 Unterabsatz 2	Artikel 4 Absatz 2
Artikel 4 Absatz 2	Artikel 4 Absatz 3
Artikel 4 Absatz 3	Artikel 4 Absatz 4
Artikel 4 Absatz 4	Artikel 4 Absatz 5
Artikel 5 und 6	Artikel 5 und 6
Artikel 7 Absatz 1	Artikel 7 Absatz 1
Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 1	Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 1
Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 2 Satz 1	—
Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 2 Satz 2	Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 2
Artikel 8, 9 und 10	Artikel 8, 9 und 10
Artikel 10a	Artikel 11
Artikel 10b	Artikel 12
Artikel 10c	Artikel 13
Artikel 10d	Artikel 14
Artikel 11	Artikel 15
Artikel 12 Absatz 1	—

Richtlinie 90/434/EWG	Vorliegende Richtlinie
Artikel 12 Absatz 2	—
Artikel 12 Absatz 3	<i>Artikel 16</i>
—	<i>Artikel 17</i>
—	<i>Artikel 18</i>
<i>Artikel 13</i>	<i>Artikel 19</i>
Anhang	Anhang I Teil A
—	Anhang II
—	Anhang III

Introduction to
European Tax Law
on Direct Taxation

edited by

Michael Lang
Pasquale Pistone
Josef Schuch
Claus Staringer

Linde

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Preface

Direct taxation is still within the competence of the Member States. However, European law has become increasingly influential in this area as well. Most provisions of European law are directly applicable. They thus have an immediate impact on taxpayers and tax authorities when applying domestic tax law.

This book will serve as an introduction to European direct taxation for both students and practitioners. However, we hope that this book will also be of assistance to experts in European law who have so far considered tax law (and in particular direct taxation) as too technical a domain, as well as to tax law experts who have so far been not familiar with the problems of compatibility with European law. Our intention was not to focus on a specific national tax system. Therefore, we hope that students and practitioners throughout Europe (and outside Europe as well) will find this book helpful.

This book is the result of a joint project that has been conducted at the Institute for Austrian and International Tax Law (WU) in Vienna. All authors are part of the research team of the Institute. We would like to thank Kasper Dziurdz, who did essential work in the preparation and publication of this book, and Margaret Nettinga, who contributed greatly by editing and polishing the texts of the authors. Above all, sincere thanks to the publishers Linde and Spiramus, who generously agreed to include the publication in their catalogue.

Vienna, June 2008

*Michael Lang
Pasquale Pistone
Josef Schuch
Claus Staringer*

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, derervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

ISBN: 978-3-7073-0933-1 (Linde Verlag)
ISBN: 978 1904905 868 (Spiramus)

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Buch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Autoren oder des Verlages ausgeschlossen ist.

© LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., Wien 2008
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 0043/1/24 630
www.lindeverlag.at

Satz: EXAKTA GmbH, 1180 Wien, Hasenauerstraße 67
Druck: Hans Jentzsch & Co. GmbH,
1210 Wien, Scheydgasse 31

Contents

Preface	5
List of Abbreviations	9
I. <i>Lukasz Adamczyk</i> The Sources of EC Law Relevant for Direct Taxation	11
II. <i>Vanessa E. Metzler</i> The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation ...	35
III. <i>Marie-Anne Mamut</i> The State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters	65
IV. <i>Mario Tenore</i> The Parent-Subsidiary Directive	95
V. <i>Matthias Hofstätter/Daniela Hohenwarter</i> The Merger Directive	111
VI. <i>Dimitar Hristov</i> The Interest and Royalty Directive	135
VII. <i>Sabine Heidenbauer</i> The Savings Directive	149
VIII. <i>Michael Schilcher</i> The Directives on the Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the Field of Direct Taxation	161
IX. <i>Patrick Plansky</i> The EC Arbitration Convention	175
List of Authors	185

recovery insofar as they still respect the effectiveness and equivalence imperative and do not render EC law practically impossible. However, from today's point of view, the situation is not entirely clear and is still discussed among scholars.²⁴¹ In any case, further clarifications by the ECJ on which minimum procedural instruments the Member States must provide for would be welcome.

5. Pros & Cons of the EC's Prohibition on State Aid

From a competition point of view, the application of Arts. 87 et seq. EC provides for a level playing field within the common market. Fair and just competition without state interference can be ensured.

Otherwise, the extensive interpretation of the criteria laid down in Art. 87(1) EC and the application of the ban on state aid by the Commission and the ECJ makes it more difficult for the Member States to assess the consequences of their legislative acts. This is particularly true for **state aid in tax matters**. Nevertheless, the Commission's practice in lacking state aid that is granted in the form of tax incentives is a necessary approach in the struggle against harmful tax competition in the European Union.²⁴²

In any case, it can be seen as the Commission's task to take into account the different aspects and situations and to make sure a coherent application of the EC provisions on state aid in the Member States.²⁴³

IV. The Parent-Subsidiary Directive

Mario Tenore

Legal Basis: Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225 of 20 August 1990, pp. 6-9.

Literature: Schonewille, Some questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive, *Intertax* 1992, p. 14; Garcia Prats, Application of the Parent-Subsidiary to Permanent Establishment, *ET* 1995, p. 181; Helminen, *The Dividend Concept in International Tax Law* (1999); Brokelind, *Une interprétation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990* (2000); Da Camara, Parent-Subsidiary Directive: The Epson case, *ET* 2001, p. 307; Stavropoulos, ECJ: Greek Income Tax Provision is a Withholding Tax within the Meaning of the Parent-Subsidiary Directive, *ET* 2002, p. 94; Brokelind, The Proposed Amendments to the Parent-Subsidiary Directive: Some progress, *ET* 2003, p. 451; European Team of the IBFD, The Océ Van Der Grinten Case: Implications for other EU Member States, A critical assessment, *ET* 2003 p. 394; Maisto, The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: What's next?, *EC Tax Review* 2004, p. 164; Zanotti, Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of a PE: The impact of EC Fundamental Freedoms (Part One), *ET* 2004, p. 493; Hausner, Source and Residence aspects in the amended parent subsidiary directive, in Aigner/Loukola (eds.), *Source versus Residence in International Tax Law* (2005); Terra/Wattel, *European Tax Law* (2005); Thommes/Nakhsai, Commentary on the Parent-Subsidiary Directive, in Thommes/Fuks (eds.), *EC Corporate Tax Law* (loose leaf).

Case Law: ECJ 17 October 1996, joined cases C-283/94, C-291/94 and C-292/94, *Denkavit, VTTIC and Voornmeer* [1996] ECR I-5063; ECJ 17 July 1997, C-28/95, *Leur Bloem* [1997] ECR I-4161; ECJ 8 June 2000, C-375/98, *Epson* [2000] ECR I-4243; ECJ 4 October 2001, C-294/99, *Aftimidi Zithopira* [2001] ECR I-6797; ECJ 18 September 2003, C-168/01, *Bosal Holding* [2003] ECR I-9409; ECJ 25 September 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* [2003] ECR I-9809; ECJ 12 December 2006, C-446/04, *FII Group Litigation* [2006] ECR I-11753.

1. Aims of the Directive	96
2. Subjective Scope	97
a) Definition of "Company of a Member State"	97
b) Definition of "Parent Company"	98
c) Definition of "Subsidiary Company"	99
d) Definition of "Permanent Establishment"	100
3. Objective and Territorial Scope	100
a) The Terms "Distribution of Profits" and "Distributed Profits"	101
b) Application of the Directive in the Parent State	102
i. The Indirect Credit Method	103
ii. Tax Treatment of Charges Connected to the Holding in the Subsidiary	104
c) Application of the Directive in the Subsidiary State	104
i. Exemption of Outbound Dividends	104
ii. Definition of "Withholding Tax"	105
d) Application of the Directive to Permanent Establishments	107

²⁴¹ See Borgsmidt, *EC Tax Journal* 2001, pp. 11 et seq.; Lujia, *ET* 2005, pp. 568 et seq.; Nicolaidis/Kekelakis/Bysskes, *State aid policy in the European Community: a guide for practitioners* (2005) pp. 71 et seq.; Sutter, in Mayer (ed.), *Kommentar zu EU- und EG-Vertrag* (2005) Art. 88, m.nos. 114 et seq.; Sutter, *Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen* (2005) pp. 281 et seq.; Tünzer, in Holoubek/Lang (eds.), *Das EuGH-Verfahren in Steuersachen* (2000) pp. 209 et seq.; Staringer, in Holoubek/Lang (eds.), *Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht* (2006) pp. 362 et seq.; Lang, in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (ed.), *Beihilfenrecht* (2004) pp. 69 et seq.; Potacs, in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (ed.), *Beihilfenrecht* (2004) pp. 91 et seq.; Ehrke-Rabel, *Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren* (2006) pp. 223 et seq.; Marmut/Schlager, in Jaeger (ed.), *Jahrbuch Beihilfenrecht 07* (2007) pp. 187 et seq.

²⁴² See e.g. Fasson, *EC Tax Journal* 1998, pp. 1 et seq.; Santos, *ET* 2000, pp. 417 et seq.; Schön, *ET* 2002, pp. 490 et seq.; Schön, in Schön (ed.), *Tax Competition in Europe* (2003) pp. 1 et seq.; Rossi-Maccanico, *ESAL* 2004, pp. 229 et seq.

²⁴³ Sutter, *Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen* (2005) p. 151.

4. Abuse	109
5. The Relationship with Double Taxation Conventions	110

1. Aims of the Directive

The Parent-Subsidiary Directive²⁴⁴ deals with the elimination of economic double taxation arising within a group of companies form **cross-border distributions of profits**.

The first preamble of the Directive affirms the need to create within the Community "conditions analogous to those of an internal market" and to "ensure the establishment and effective functioning of the common market...". The third preamble recognizes the fact that – from a tax viewpoint – **the grouping of companies from different Member States** is often put at a disadvantage as compared to the grouping of companies resident within the same Member State. In most states, economic double taxation on dividends distributions was only relieved in purely domestic situations.

It follows therefore that its elimination was a necessary condition to achieve **neutral conditions** between internal grouping of companies, on one hand, and cross-border grouping of companies, on the other hand.

The Directive provides – under certain conditions – an exemption from the withholding tax in the state of the subsidiary, as well as the obligation for the state of the parent to **eliminate economic double taxation**. In particular, it relieves the two layers of tax levied in the hands of the parent upon the distribution of profits, i.e. the withholding tax in the state of the subsidiary and the corporate tax levied in the hands of the parent upon the profits so received in its state of residence.²⁴⁵

The first draft proposal of the Directive was delivered in 1969 and has been subject afterwards to a number of amendments prior to the final approval. The Directive was finally **adopted in 1990**, together with the Merger Directive²⁴⁶ and the Arbitration Convention.²⁴⁷ The final version of the Directive departed from the 1969 draft proposal for at least two aspects. First, whilst the 1969 draft proposal envisaged the exemption method exclusively, the final version of the Directive left the Member States free to decide between the exemption or the indirect credit method in order to

relieve economic double taxation. Second, the final version of the Directive contained no option for the parent to consolidate the profits of the foreign subsidiary, with a view to making such company comparable to a foreign permanent establishment.

In 2003, the Directive has been substantially revised by the **amending Directive 2003/123/EC** in order to deal with the practical problems that meanwhile arose since the early 1990s.²⁴⁸ The amending Directive, which had to be implemented by 1 January 2005, has broadened *inter alia* the scope of the Directive by extending it to permanent establishments as well as to the SE.²⁴⁹ There are no transitional rules that deal with the distribution of profits derived before the amendments became effective and distributed after the 1 January 2005. However, the Directive should still apply due to the fact that its wording seems to give relevance exclusively to the time of the distribution.

2. Subjective Scope

a) Definition of "Company of a Member State"

Art. 2 of the Directive provides for a definition of the terms "**company of a Member State**". The terms "company of a Member State" include any company which meets the following cumulative requirements:

- it takes one of the forms listed in the annex of the Directive;
- it resides for domestic tax purposes in a Member State; furthermore under any double taxation convention concluded with non-EU Member States, such company must not be regarded as resident in any of those states;
- it is subject to one of the corporate taxes listed in Art. 2, without the possibility of an option or of being exempt.

Under (i) and (iii) the Directive adopts a **list-based approach**. The annex to the Directive lists the legal forms; in respect of certain states the list includes however a residual entity clause that allows the application of the Directive to any company constituted under the law of such countries and is subject to corporation tax therein.²⁵⁰ Investment funds and pension funds are not listed, save a few exceptions.²⁵¹

²⁴⁴ The amendment of the Directive was also envisaged by the Commission in its communication "Company taxation in the Internal Market", COM(2001) 582 final, SEC(2001) 1681.

²⁴⁵ The amending Directive also introduced other substantial changes in the 1990 version of the Directive, namely the gradual reduction to 10% of the minimum holding threshold, the treatment of profits derived by subsidiary companies that are regarded as transparent for tax purposes in the state of the parent, and finally the deletion of transitional and special regimes.

²⁴⁶ See the annex to Directive 90/435 and namely letters a), b), c), d), e), f), i), j) and k).

²⁴⁷ See letters p) and s) listing respectively the Dutch "fondsen voor gemene rekening" and the Luxembourg "association d'épargne pension". See Maisto, *EC Tax Review*, 2004, p. 172.

²⁴⁴ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225 of 20 August 1990, pp. 6–9.

²⁴⁵ It follows that the income remains taxed only once in the hands of the subsidiary in its state of residence.

²⁴⁶ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the Common system taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchange of shares concerning companies of different Member States, OJ L 225 of 20 August 1990, pp. 1–5.

²⁴⁷ 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ L 225 of 20 August 1990, pp. 10–24.

352

The first derogation takes into account the fact that many Member States do make reference in their domestic law to the **voting rights requirement**. The rationale of the second derogation has to be found in the need to prevent abusive schemes, such as securities lending schemes, aimed exclusively at benefiting from the application of the more favourable tax regime provided for in the Directive.

353

The **holding period requirement** may be relevant for both outgoing and incoming flows of dividends, i.e. respectively for profits distributed to foreign parents and for profits received by domestic parents. Vice versa, it is possible for a Member State to set a holding period requirement exclusively for outgoing flows of profits or – alternatively – exclusively for incoming flows of profits. Finally, it is even possible that Member State may provide different holding periods respectively for outgoing and incoming distributions.²⁵⁶

354

The ECJ has clarified the application of the holding period requirement in the joined cases *Denkavit-VITIC-Voormeer*,²⁵⁷ which involved cross-border dividend distributions from German subsidiaries to the Dutch parent companies. In particular the Dutch parent companies were denied in Germany the exemption from withholding – provided for in Art. 5 – on the ground that the dividends were paid before the 12-month holding period was expired.²⁵⁸ According to the German tax authorities a strict interpretation of the derogation provided in Art. 3(2) was supported by Art. 1(2), which safeguards the application of domestic or agreement-based provisions aimed at preventing fraud or abuse. The ECJ argued however that such procedural issues are to be dealt in domestic law and that, in addition, Member States may not be obliged to grant the exemption upon a unilateral undertaking of parent companies to observe the minimum holding requirement. Furthermore, the ECJ also stated that a restrictive interpretation of Art. 3(2) would not be in line with both the wording and the legislative intention of the Directive. As a result, the ECJ concluded that the exemption from withholding tax had to be granted in respect of profits distributed before the expiration of the 12-month period and that Member States are – among various options – allowed to grant such benefits retroactively.

c) Definition of “Subsidiary Company”

355

Art. 3(1)(b) defines the term “subsidiary company”²⁵⁹ having reference to the company the capital of which includes the holding of the “parent” as defined in

²⁵⁶ It is however possible that, due to the existence of different holding requirement as well as different holding periods in the Member States, the Directive regime may be applicable solely in one State, e.g. the state of the subsidiary, and not in another state, i.e. the state of the parent. See Terra/Wattel, *European Tax Law* (2005) p. 501.

²⁵⁷ ECJ 17 October 1996, joined cases C-283/94, C-291/94 and C-292/94, *Denkavit, VITIC and Voormeer* [1996] ECR I-5063.

²⁵⁸ At that time, most Member States, except for Austria and the Netherlands, granted the benefits of the Directive as from the expiration of the 12-month period.

In respect of certain states, the list also includes public and private entities which are subject to corporation tax and carry on business activities.

Art. 2 of the Directive lists the **types of corporation tax**. This article also includes a residual clause, which refers “to any other tax which may be substituted for any of the above taxes”. The requirement under (ii) above requires the company to be resident in a Member State both under domestic and tax treaty law. Such requirement prevents the application of the Directive even if a company is resident for domestic law purposes in a Member State but is considered to be a resident of a non-EU Member State under the tie-breaker rule, contained in the double taxation convention concluded with such non-EU Member State.²⁵² It is not compulsory for a company to meet the three requirements in the same Member State.²⁵³ The Directive also applies to companies that are constituted under the law of a certain Member State and are subject to corporation tax in a different Member State. The residual entity clauses provided in the annex to the Directive however seem to support a more restrictive interpretation, according to which the company must be constituted under the law of a Member State and must be subject to corporation in that same state.

b) Definition of “Parent Company”

Art. 3(1)(a) defines the term “parent company” as a company which holds at least a 15 % stake in the capital of a company of another Member State; both companies must fulfil the requirement provided in Art. 2. The participation in such latter company can be also hold wholly or partially through a permanent establishment.²⁵⁴

As from the 1 January 2009 such percentage will be further lowered down to 10 %. It is unclear whether the holding stake can be held indirectly, i.e. through an intermediate company.²⁵⁵

Art. 3(2) gives the Member States the opportunity to derogate twice to Art. 3(1)(a). First, Member States may replace – by mean of a bilateral agreement – the criterion of the 15 % holding in the capital of the subsidiary with that of the voting rights. Second, Member States may also render the application of the Directive subject to an **uninterrupted holding period requirement** of at least two years.

²⁵² Art. 4(3) of the OECD Model provides for a tie-breaker rule that applies when a company is considered resident under domestic law of both contracting states. In such a case, the provision states that the company shall be regarded as resident only of the state in which its place of effective management is located.

²⁵³ Terra/Wattel, *European Tax Law* (2005) p. 497.

²⁵⁴ The scenario in which the participation is held through a permanent establishment will be dealt with in m.nos. 385 et seq.

²⁵⁵ See Maisto, *EC Tax Review* 2004, p. 176 according to which indirect holdings should not be covered “due to the fact that the lowering of the minimum holding satisfied by itself the desire to broaden the scope of the Directive”.

Art. 3(1)(a). The amending Directive has introduced Art. 4(1)(a) in order to clarify that when the state of the parent considers the subsidiary as transparent for tax purposes "on the basis of that State's assessment of the legal characteristics of that subsidiary arising from the law under which it is constituted ...", such state is nevertheless obliged to eliminate economic double taxation when taxing the profits as when they arise and to regard as irrelevant for tax purposes the subsequent distribution of profits.

Art. 4(1)(a) eliminates therefore any possibility of economic double taxation, which could temporarily persist due to the fact that taxation of profits as when they arise occurs prior to the time of the actual distribution of dividends.²⁵⁹ The Directive does not provide any rule concerning the case in which the parent is regarded as transparent under domestic law of the subsidiary.

d) Definition of "Permanent Establishment"

The amending Directive included a definition of the term "permanent establishment", which was needed in the light of the broader scope of the Directive. The term "permanent establishment" is defined in Art. 2(2) as "a fixed place of business situated in a Member State through which the business of a company of another Member State is wholly or partly carried on ...".

The definition of Art. 2(2) does refer to the so-called **material permanent establishment**, defined in Art. 5(1) of the OECD Model. Moreover, such definition requires the profits of permanent establishment to be subject to tax in the Member State where such permanent establishment is located both under domestic and treaty law. The Directive does not envisage other types of permanent establishment provided for in Art. 5, such as the agency permanent establishment or the construction permanent establishment dealt with respectively in Art. 5(5) and Art. 5(3) of the OECD Model.

3. Objective and Territorial Scope

The analysis of the **objective scope** of the Directive will be divided in three main parts. The first part deals with the interpretation of the terms "distribution of profits" and "distributed profits". The second and the third part contribute to define the **objective and territorial scope** of the Directive. On one hand, the second part deals with a plain-vanilla bilateral situation, involving a qualifying parent and its subsidiary. Such part will be analysed by taking into separate account the perspective of the two states involved, i.e. the parent state and the subsidiary state. On the other hand, the third part deals with situations involving the presence of a permanent establishment – located in a state other than that of the subsidiary – to which the distributed profits are attributable.

²⁵⁹ Such result was achieved by domestic law of most states even prior to the addition of Art. 4(1)(a) in the Directive. See Maisto, *EC Tax Review*, 2004, p. 175.

a) The Terms "Distribution of Profits" and "Distributed Profits"

The Directive uses the terms "distribution of profits" and "profits distributed" respectively in Art. 1(1) and Art. 4(1), instead of making reference to the term "dividends". The terms "distribution of profits" and "profits distributed" however are not defined neither in those provisions nor elsewhere in the Directive. One should therefore wonder whether the terms have to be interpreted according to domestic law of the Member States, or vice versa, whether they should be given an autonomous interpretation regardless of any domestic law meaning. Such latter interpretation must prevail, though it would not be possible to depart entirely from the characterization of the income under domestic law, which determines whether certain items of income are taxable or not.²⁶⁰

The terms "distribution of profits" and "profits distributed" have a **broader scope** than the term "dividends". It has been argued that the term includes any kind of transfers of benefits – without consideration – from a qualifying subsidiary, resident in a Member State, to its qualifying parent, resident in another Member State.²⁶¹ It has been argued that the Directive applies also to deemed distribution of profits such as those resulting from the application of thin capitalization rules, as well as those resulting from the application of transfer pricing rules. Such extensive interpretation of the Directive seems therefore in line with its main goal, i.e. the elimination of economic double taxation.²⁶²

The Directive is silent in case of **disagreements** between the Member States concerning the characterisation of certain types of income as profits distributed within the sense of either Art. 4 or Art. 5 of the Directive.²⁶³ In these cases, it is not possible however to exclude in advance the relevance of the EC Arbitration Convention.

In all such cases concerning **deemed distributions of profits**, it is necessary to distinguish the situations in which the parent has a qualifying holding in the capital of the subsidiary from situations in which no such holding exists.²⁶⁴ Such distinction appears relevant for the purpose of applying Art. 4 and Art. 5 of the Directive, respectively dealing with the elimination of economic double taxation in the state of the parent and with the exemption from withholding tax in the state of the subsidiary.

Unlike Art. 5, Art. 4 of the Directive makes reference to the terms "by virtue of association", does making it explicit that benefits provided thereof are granted to the extent the qualifying parent has holding stake in the capital of the qualifying subsidiary. If such interpretation holds true, the absence of such

²⁶⁰ Helminen, *The Dividend Concept in International Tax Law* (1999) p. 74.

²⁶¹ Helminen, *The Dividend Concept in International Tax Law* (1999) p. 74.

²⁶² Helminen, *The Dividend Concept in International Tax Law* (1999) p. 74.

²⁶³ Thömmes/Nakhtai, in Thömmes/Fuks (eds.) *EC Corporate Tax Law* (loose leaf) p. 26.

²⁶⁴ Thömmes/Nakhtai, in Thömmes/Fuks (eds.) *EC Corporate Tax Law* (loose leaf) p. 25.

holding stake, would render the Directive binding exclusively the state of the subsidiary.²⁶⁵

366 b) Application of the Directive in the Parent State

In defining the objective scope of the Directive, Art. 1 first indent includes "distribution of profits received by companies which come from their subsidiaries of other Member States". Art. 1 first indent must be read together with Art. 4 and Art. 6, which impose two distinct obligations for the Member State of the parent. Art. 4 affirms the obligation for the State of the parent to eliminate economic double taxation arising in respect of such inbound distribution profits, except for the case in which such profits result from the liquidation of the subsidiary.

In particular, the state of the parent shall **exempt** the profits received by the parent or, vice versa, shall tax such profits while granting a **tax credit for the corporation tax** paid by the subsidiary and any lower-tier subsidiary, insofar as, in each tier, the requirements set out in Art. 2 and Art. 3 are fulfilled. Art. 6 of the Directive prevents the Member State of the parent to charge a withholding tax on the profits received by such company.

The Directive leaves the Member States free to decide between the exemption method or the credit method, depending on the **fiscal policy** pursued by the Member State concerned.²⁶⁶ It is possible for a Member State to **adopt both methods** according to the specific circumstances. For example, notwithstanding the application of the exemption method to inbound distributions of profits, the state of residence might be obliged to grant an indirect credit method, upon option of the parent, whenever the double tax convention signed with the state of the subsidiary explicitly provides for such method. The same holds true whenever the application of the indirect credit method is envisaged in domestic law of the Member State of the parent. Such obligation for the Member State of the parent stems directly from Art. 7(2) of the Directive, which affirms that "[t]he Directive shall not affect the application of domestic or agreement-based provisions designed to eliminate or lessen economic double taxation of dividends ...". It is doubtful whether the same provision would allow the parent to opt for the application of the exemption method, provided in domestic law or in a double tax convention, whenever the Member State has implemented the Directive by opting for the application of an indirect tax credit.

368 Member States must **exercise the choice** between the exemption method or the credit method in a way that complies with **primary law**. In this respect they can-

not disregard the method aimed at relieving economic double taxation in purely internal situations. The issue was touched upon in the *FII Group Litigation* case,²⁶⁷ where the ECJ was confronted with the question of compatibility with community law of the indirect credit system, applicable in cross-border situations, when domestic distributions of dividends were exempt from tax. The ECJ affirmed that in such a case the indirect credit system does not breach Community law insofar as the following conditions are met. First, the tax rate applicable on inbound dividends must not be higher than that applicable on domestic distributions and second, the credit given in the residence state of the parent must be limited to the lower between the corporation tax paid by the subsidiary in its state of residence and the tax that levied in the state of the parent upon a domestic subsidiary.

369 i. The Indirect Credit Method

Should the state of residence of the parent opt for the **indirect credit method**, it will be obliged to allow a deduction – from the taxes due by such company – of the lower amount between the corporation tax paid by the subsidiary in its state of residence and the corporation tax, which would be levied in case of purely internal distributions of profits.

The Member State of the parent has the obligation to extend such credit to corporation tax paid by **any lower subsidiary**, provided that such company can be regarded as "company of a Member State" and as "subsidiary" respectively under Art. 2 and Art. 3 of the Directive. In particular, the minimum holding threshold will have to be satisfied by each subsidiary having regard exclusively to its holding stake in the capital of the lower-tier subsidiary.

The **extension of the indirect tax credit** to corporation tax paid by the lower-tier subsidiaries prevents economic double taxation, which would otherwise arise due to the fact that both the exemption method and the credit method may apply. For example, where a Member State exempted inbound distribution of profits received by a company resident thereof from its subsidiary resident in another Member State, economic double taxation would not be eliminated should the former company pay up the dividends to its parent resident in a Member State, which relieves economic double taxation by means of the indirect credit method. Due to the exemption applied to inbound distribution profits in the state of the subsidiary, there would be no foreign corporation tax to offset the tax liability of the parent in its state of residence.²⁶⁸

372 With respect to the indirect foreign tax credit, the Directive is silent in respect of the **procedural and administrative issues** that could arise, such as the tracing of the profits distributed along the chain of companies. Neither the Directive contains any guidance concerning the use of the excess foreign tax credit, which

²⁶⁵ It has been argued that such interpretation would allow the application of Art. 5 of the Directive to deemed distribution of profits, resulting from the transfer pricing adjustments operated between sister companies. See Maisto, *EC Tax Review* 2004, p. 177.

²⁶⁶ In particular, the exemption method will achieve a capital import neutrality (CIN) whereas the credit method will achieve the capital export neutrality (CEN). See Terra/Wattel, *European Tax Law* (2005) p. 250.

²⁶⁷ ECJ 12 December 2006, C-446/04, *FII Group Litigation* [2006] ECR I-11753.

²⁶⁸ Terra/Wattel, *European Tax Law* (2005) pp. 507–508.

parent companies resident in other Member States. Such provision must be read together with Art. 5 of the Directive, which affirms the obligation for the Member State of the subsidiary to exempt such distribution of profits from withholding tax.²⁷²

Such rules align the taxation of dividends in the state of the subsidiary to that of capital gains, normally also exempt from tax in such state under the rules of Art. 13(5) of the OECD Model. By **exempting distribution of profit from withholding tax**, the Directive forbids the state of the subsidiary to collect a second layer of tax, in addition to corporation taxes levied in the hands of the subsidiary itself, thus preventing economic double taxation.²⁷³

Currently **Estonia** is the only Member State which is transitionally allowed – till 31 December 2008 – to levy a withholding tax on outbound distribution of profits. The derogation is due to the fact that Estonian companies are not subject to corporation tax till the moment the income is distributed to shareholders.

The Directive is silent in respect of the **procedural issues** concerning the application of the exemption from withholding tax in the state of the subsidiary. In particular, Art. 5 of the Directive does not affirm explicitly whether such state is obliged to exempt the distribution of profits at the time of the payment, or vice versa, whether it is allowed to levy a withholding tax at the time of the actual distribution – according to domestic and tax treaty law – being under obligation to refund the taxes so levied upon application of the parent. Just like the procedural issues arising in respect of the holding period, such issues are also to be dealt in domestic law of the Member States concerned. However, Member States must still comply with fundamental freedoms, not imposing more burdensome or stricter requirements for the parent to obtain exemption from the withholding tax.

ii. Definition of "Withholding Tax"

Neither in Art. 5 nor elsewhere in the Directive is possible to find a **definition of withholding tax**.²⁷⁴ The uncertainty resulting from the absence of such definition has resulted in three case law brought before the ECJ, namely the *Epson* case,²⁷⁵ the *Athinaki Zithopiia* case²⁷⁶ and the *Océ van der Grinten* case.²⁷⁷

The *Epson* case dealt with the compatibility of the Portuguese succession and donation tax, which was applicable in respect of transfers – without consideration –

²⁷² Art. 5 of the Directive was substantially revised by the 2003 amending Directive, which eliminated the reference to a minimum holding threshold of 25 %, which had to be met by the parent in order to claim the exemption from withholding tax in the state of the subsidiary.

²⁷³ As we have seen in m.nos. 365 et seq., the state of the parent will be obliged either to exempt or to grant an in direct foreign tax credit.

²⁷⁴ The term "withholding tax" is also found in Art. 6 of the Directive.

²⁷⁵ ECJ 8 June 2000, C-375/98, *Epson* [2000] ECR I-4243.

²⁷⁶ ECJ 4 October 2001, C-294/99, *Athinaki Zithopiia* [2001] ECR I-6797.

²⁷⁷ ECJ 25 September 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* [2003] ECR I-9809.

might arise for example when the foreign corporation tax rate is higher than the domestic one. All these issues are to be dealt in domestic law of the Member States.

ii. Tax Treatment of Charges Connected to the Holding in the Subsidiary

Art. 4(2) first indent provides the option for the Member States to deny the deduction of any **charges or losses** connected to the distribution of profits. The second part of the same provision, however, affirms that whenever **management charges** are determined by virtue of a flat rate, the amount so determined may not exceed 5 % of the profits distributed by the subsidiary. Depending on whether the state of the parent exempts inbound distribution of profits or grants an underlying foreign tax credit, this state will accordingly reduce either the amount of the profits exempted therein or the foreign dividends for the purpose of calculating the amount of the underlying foreign tax credit, in the same percentage, i.e. 5 %.

Art. 4(2) is **not worded in a clear way**.²⁶⁹ Its first part makes reference to the terms "any charges relating to the holding and any losses resulting from the distribution of the profits ...". Its second part refers to "management costs" only. It is therefore clear that such second part, and its 5 % threshold contained therein, is not relevant in the case of losses resulting from the distribution of profits. It is still doubtful however whether such second part is strictly limited to "management costs" or, vice versa, whether it also applies to other costs, such as interest expenses deriving from the loan taken out to finance the purchase of the holding. A broad interpretation of Art. 4(2) second part can be derived from the *Bosal Holding* case,²⁷⁰ where the ECJ implicitly admitted the possibility for the Member States to limit the deduction of interest expenses as a result of the exercise of the option granted to such states in Art. 4(2).

In particular, the ECJ clarified in the *Bosal Holding* case that Member States are obliged to exercise the option provided in Art. 4(2) in a way that complies with the fundamental freedoms.²⁷¹ It follows that a Member State would no longer be allowed to exercise the option, and accordingly to limit the deduction of expenses incurred with respect to holdings in companies resident in other Member States, insofar as such limitation does not apply in purely domestic situations. Neither the fact that inbound dividends are exempt – whereas domestic distributions are taxed – would justify a different treatment of the costs connected to the holding.

c) Application of the Directive in the Subsidiary State

i. Exemption of Outbound Dividends

Art. 1 second indent includes in the objective scope of the Directive – amongst others – the **distributions of profits by subsidiary companies** in favour of their

²⁶⁹ Brokelind, *ET* 2003, p. 455.

²⁷⁰ ECJ 18 September 2003, C-168/01, *Bosal Holding* [2003] ECR I-9409.

²⁷¹ ECJ 18 September 2003, C-168/01, *Bosal Holding* [2003] ECR I-9409, para. 26.

377

378

379

380

381

376

375

373

374

d) Application of the Directive to Permanent Establishments

Art. 1 third and fourth indent deals respectively with:

- distributions of profits received by permanent establishments located in a state other than that of the subsidiary (third indent) and
- distribution of profits by subsidiary companies to permanent establishments located in another Member State and belonging to parent companies resident in a Member State, **whether or not resident** in the same Member State of the distributing subsidiary (fourth indent).

The **third indent** indeed requires the Member State of the permanent establishment – receiving the distribution of profits – to treat it like a parent, thus either exempting or granting a tax credit according to Art. 4 of the Directive.²⁸³ As argued by tax scholars, such rule is no more than a clarification of the principles deriving from the *Saint Gobain* decision.²⁸⁴ In particular the third indent deals with a triangular situation, i.e. a situation involving three Member States, namely the Member State of the parent, the Member State of the subsidiary and the Member State of the permanent establishment. In this case, the Member State of the parent shall be obliged to eliminate economic double taxation according to the method applicable thereof. Such result stems from the combined reading of Art. 1, first indent, and Art. 5 of the Directive. The Member State of the subsidiary shall be obliged to exempt from withholding tax the profits distributed by a company resident thereof. Such results stem from the combined reading of Art. 1 second indent and Art. 5 of the Directive. Finally, the Member State of the subsidiary shall be obliged to eliminate economic double taxation according to the method applicable thereof whenever the profits are received by resident parent companies. Such result stems from the combined reading of Art. 1 first indent and Art. 4 of the Directive.

387

The **fourth indent** deals with a bilateral situation, in which the parent and the subsidiary are resident in the same Member State whereas the permanent establishment is resident in another Member State.²⁸⁵ It was uncertain whether prior to the 2003 amendments this situation fell outside the scope of the Directive.²⁸⁶ The main argument against the application of the Directive is the absence of a cross-

²⁸³ Should the permanent establishment belong to a non-EU parent, the Directive would no longer apply.

²⁸⁴ For some Member States, which had meanwhile aligned domestic law to the *Saint Gobain* decision, the addition of a such third indent did not require any further amendment in domestic law. See Maisto, *EC Tax Review* 2004, p. 166; Zanotti, *ET* 2004, p. 504; Thommes, in Thommes/Fuks (eds.) *EC Corporate Tax Law* (loose leaf) p. 32.

²⁸⁵ Should the permanent establishment be located in a non-EU Member State, the Directive would no longer apply.

²⁸⁶ Maisto, *EC Tax Review* 2004, p. 167; Zanotti, *ET* 2004, p. 505; Hausner, in Aigner/Loukosta (eds.) *Source Versus Residence in International Tax Law* (2005) p. 496.

of shares in companies, with Art. 5 of the Directive. Such tax was levied upon the payment of dividends by companies having their seat in Portugal. It was collected in addition to the withholding tax, which Portugal was temporarily allowed to impose because of the transitional regime provided in Art. 5(4) included in the Directive before the 2003 amendments. The ECJ considered the Portuguese succession and donation tax as a withholding tax by regarding as immaterial the fact that it was called "succession and donation tax". The ECJ argued that such tax had in fact the same effect as a tax on income as it was being levied upon distributions of dividends, it was determined on the basis of income derived from the owning of shares and finally it was collected in hands of the holders of such shares.²⁷⁸

The *Athinaiki Zithopia* case concerned compensatory tax charges applicable in Greece upon the distribution of dividends in the hands of Greek subsidiaries, insofar as such dividends were distributed exempt income or income taxed under a more favourable regime. The ECJ took a very substantive approach by assimilating such compensatory tax charges to a withholding tax, despite the fact that they were levied upon the subsidiary.²⁷⁹ The Court considered as decisive the fact that such tax was levied upon the payment of dividends and was determined by reference to the size of the distribution. Finally the Court dismissed the argument of the Greek government, according to which such compensatory tax charges were authorised by Art. 7(2) of the Directive, as they were intended to eliminate or lessen economic double taxation. According to the ECJ, however, this was not the case because in fact economic double taxation resulted directly from the application of the charges themselves.

In the *Océ van der Grinten* case the ECJ endorsed the application of a withholding tax on the repayment of the underlying tax credit, to which Dutch shareholders of UK distributing companies were entitled to under Art. 10(3) of the double taxation convention between the United Kingdom and the Netherlands. According to the ECJ the application of a withholding tax on the repayment of the tax credit could not be assimilated to the application of withholding tax on distributed profits.²⁸⁰

The case law above mentioned have shown the tendency of the ECJ to privilege a **substance over form approach** in defining the term "withholding tax".²⁸¹ The term is in fact interpreted "autonomously", i.e. regardless of any definition contained in domestic law of the Member States. In this respect the ECJ has echoed the settled case-law according to which "the nature of a tax, duty or charge must be determined by the Court, under Community law, according to the objective characteristics by which it is levied, irrespective of its classification under national law".²⁸²

²⁷⁸ Da Camara, *ET* 2001, p. 309.

²⁷⁹ Stavropoulos, *ET* 2002, p. 97.

²⁸⁰ European Team of the IBFD, *ET* 2003, p. 396.

²⁸¹ Terra/Wattel, *European Tax Law* (2005) p. 519.

²⁸² ECJ 25 September 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* [2003] ECR I-9809, para. 46.

border distribution of profits, as the parent resides in the same state as the subsidiary.²⁸⁷ However, the profits are taxed in the permanent establishment state, as they are attributed to a permanent establishment therein. The application of the Directive in such situation is therefore in line with its general aim, i.e. the elimination of economic double taxation. In particular, the permanent establishment state would be required to eliminate economic double taxation as a result of Art. 1 fourth indent and Art. 4, whereas the state of the parent and subsidiary will be required to exempt the distribution according to Art. 1 fourth indent and Art. 5 of the Directive.

Two more cases **not covered by the 2003 amendments**, though still involving the presence of a permanent establishment, need to be analysed. First, one could wonder whether the Directive applies in case the permanent establishment is located in the same Member State as the subsidiary whereas the parent is resident in another Member State. In such scenario the distribution of profits would still be taxable in both the Member State of the subsidiary – that is also the state where the permanent establishment is located – and the Member State of the parent.²⁸⁸ As for the application of the Directive, different positions have been argued in tax literature. According to some scholars, this scenario would fall outside the scope of the Directive, i.e. neither the state of the subsidiary would be obliged to exempt the profits nor the state of the parent would be required to eliminate economic double taxation.²⁸⁹ According to others, the Directive would only bind the state of the parent to eliminate economic double taxation according to Art. 4.²⁹⁰ Some others argue that the Directive would bind the state of the parent and would prevent the state of the subsidiary to levy a withholding tax on the dividends. However, such latter state would not be prevented from taxing the dividends when received by the permanent establishment, according to domestic and tax treaty rules.²⁹¹ Finally others argue that such scenario should be dealt with under domestic law as suggested in recital number 8 of the amending Directive.²⁹²

Second, one could wonder whether the presence of a permanent establishment in non-EU Member State is covered by the application of the Directive. Certainly though, the definition of permanent establishment contained in Art. 2 makes

²⁸⁷ Also in this case it could be argued that the denial of the application of the Directive in the state of source would hinder the freedom of establishment of the parent, which would be obliged to exercise such freedom by setting up a company instead of a permanent establishment. As for the state of the permanent establishment, once again the *Saint-Gobain* decision would impose such state to treat it alike a parent resident therein.

²⁸⁸ According to the tax treaty between such two states, if any and if similar to the OECD Model, the dividends will be taxed in the subsidiary state (or the permanent establishment state) according to Art. 7(1) second period. The state of the parent will have to grant double taxation relief according to Art. 23 of the OECD Model.

²⁸⁹ Maisto, *EC Tax Review* 2004, p. 167.

²⁹⁰ García Prats, *ET* 1995, p. 181.

²⁹¹ Terra/Wattel, *European Tax Law* (2005) pp. 497–497.

²⁹² Thommes/Nakhal, in Thommes/Fuks (eds.), *EC Corporate Tax Law* (loose leaf) p. 34.

reference exclusively to permanent establishments “situated in a Member State”. Even though there are no explicit rules, the Directive should apply since the profits are still distributed by a subsidiary resident in a Member State (Art. 4(1) second indent) and are still received by a parent resident in another Member State (Art. 4(1) first indent). The fact that the profits are attributable to a permanent establishment located in a non-EU Member State should therefore be immaterial.²⁹³

4. Abuse

Art. 1(2) of the Directive allows the application of domestic and agreement-based provisions aimed at preventing “**fraud or abuse**”. The wording of the provision very much echoes Art. 5(1) of the Interest and Royalty Directive. Art. 1(2) deals with both provisions already existing before the date of the Directive’s entry into force and provisions enacted after that date.

There are **no ECJ case law concerning the interpretation** of Art. 1(2), neither on the interpretation of Art. 5(1). One should therefore wonder whether the case law on Art. 11 of the Merger Directive may apply, despite the difference in the wording.²⁹⁴ In addition to that, one should furthermore wonder whether the case law of the ECJ, concerning the prevention of abusive transactions, should contribute to provide an interpretation of Art. 1(2) of the Directive.

There should be no valid reasons to apply different standards for interpreting abuse under primary and secondary law. If this holds true, one should come to the conclusion that abuse should be given an **autonomous meaning**, i.e. regardless of whether the taxpayer intends to abuse a fundamental freedom, secondary legislation or Member State’s domestic law.²⁹⁵ In this respect any anti-abuse measure must allow the taxpayer to give evidence of the fact that any scheme or operation was not put in place for the purpose of benefiting from the more favourable regime of the Directive. In addition, the application of such anti-abuse measures must result from a case-by-case evaluation of the facts, whose findings must be subject to judicial review.²⁹⁶ Finally, if the Member State does not make use of the option granted in Art. 1(2), the application of domestic law provisions or general principles – aimed at preventing abuse of rights – or other provisions on tax evasion or tax avoidance should be taken into account.

Directive shopping is often based on the **interposition of a parent company** in an EU Member State in order to obtain the benefits of the Directive in situations which would otherwise fall outside its personal scope, i.e. distributions of profits to individual shareholders and distributions of profits to parent companies resident in a non-EU Member State.

²⁹³ In such a case the Interest and Royalty Directive would not be applicable.

²⁹⁴ See m.nos. 467 et seq.

²⁹⁵ See m.nos. 185 et seq.

²⁹⁶ ECJ 17 July 1997, C-28/95, *Leur Bloem* [1997] ECR I-4161, para. 44.

5. The Relationship with Double Taxation Conventions

394 The application of the Directive prevails over domestic and tax treaty law. Art. 7(2) contains however a derogation to such principle, whereas it is affirmed that the Directive shall not affect the application of domestic or agreement-based provisions aimed at eliminating or lessening economic double taxation, such as the repayment of an indirect tax credit to foreign shareholders.²⁹⁷

395 Should the tax treatment of the distributed profits be more favourable under the regime provided for in a double tax convention, or eventually under that provided under domestic law, then parent companies may opt for the application of either such regime instead of that provided for in the Directive.

V. The Merger Directive

Matthias Hofstätter/Daniela Hohenwarter

Legal Basis: Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, OJ L 225 of 20 August 1990, pp. 1–5; Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, OJ L 58 of 4 March 2005, pp. 19–27; Council Directive 2006/98/EC of 20 November 2006 adapting certain Directives in the field of taxation by reason of the accession of Bulgaria and Romania, OJ L 363 of 20 December 2006, pp. 129–136.

Literature: Chown, *The Merger Directive – Some Broader Issues*, *Intertax* 1990, p. 409; Golds-worth, *Tax Aspects of Mergers and Acquisitions in the European Community*, *TW* 1990, p. 113; Larking, *The Merger Directive – Will it work?*, *ET* 1990, p. 362; Van Thiel/Rattra/Meer, *Corporate Income Taxation and the Internal Market without Frontiers – Adoption of the Merger and Parent-Subsidiary Directives*, *ET* 1990, p. 326; Saß, *Die Fusionsrichtlinie und die Mutter-Tochter Richtlinie*, *DB* 1990, p. 2430; Herzig/Dautzenberg/Heyeres, *System und Schwächen der Fusionsrichtlinie*, *DB* 1991, Beilage Nr. 12/1991 zu Heft Nr. 41; Knobbe-Keuk, *Wegzug und Einbringung von Unternehmen zwischen Niederlassungsfreiheit, Fusionsrichtlinie und nationalem Steuerrecht*, *DB* 1991, p. 298; Betten, *Implementation of the Merger Directive*, *ET* 1992, p. 42; Herzig/Dautzenberg, *Steuergestaltung und Steuerharmonisierung im Binnenmarkt – Folgen der Fusionsrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie*, *DB* 1992, p. 1; Knobbe-Keuk, *Transfer of residence and of branches between freedom of establishment, the merger directive and German transformation law*, *Intertax* 1992, p. 4; Köster, *Implementation of the EC Merger Directive*, *ET* 1992, p. 230; Schonville, *Some Questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive*, *Intertax* 1992, p. 18; Wassermeyer, *Besteuerung des ausländischen Unternehmenserwerbs durch Anteilstausch (unechte Fusion) und Einbringung von Unternehmensanteilen*, *DSR* 1992, p. 57; Melgaard, *Implementation of the EC Merger Directive*, *ET* 1993, p. 129; Thömmes/Tomset, *Issues of the implementation of the Merger Directive in the EC Member States*, *EC Tax Review* 1993, p. 228; Mavraganis, *The implementation of the Mergers and the Parent-Subsidiary Directives and the Ratification of the Arbitration Convention*, *Intertax* 1994, p. 129; Bachl/Staringer, *Der Anteilstausch nach der EU-Fusionsrichtlinie im österreichischen Umgründungssteuerrecht*, *SWF* 1994, p. 400; Tumpel, *Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU* (1994) p. 100; Wijnen et al., *The Merger Directive*, in *IBFD, Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives* (1995) p. 15; Marselle, *EU Cross-Border Mergers: a Dutch Perspective*, *Bulletin* 1996, p. 125; Dauböck, *Anteilstausch mit österreichischen Kapitalanteilen*, *Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts*, *SWF* 1999, p. 339; Morris/Lodin/Gammie, *The Taxation of the European Company*, *ET* 1999, p. 286; H. Aigner, *Vermögen bei einer Einbringung nach Art. 9 Fusionsrichtlinie*, *SWF* 2001, p. 173; D. Aigner, *EuGH zur Einbringung von Unternehmensteilen und zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern*, *SWF* 2002, p. 57; Eckl, *Recent Cases Treatment of Losses under the EC Merger Directive* 1990, *ET* 2002, p. 352; Maisto, *Shaping EU Common Direct Tax Provisions that May Breach EC Law*, *ET* 2002, p. 287; Menner/Broer, *Europäischer many Tax Policy: Amending the Tax Directives*, *ET* 2002, p. 815; Staringer, in *Teilbetriebsbegriff und Zuordnung von Wirtschaftsgütern*, *DB* 2002, p. 815; Staringer, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (eds.) *Handbuch der Umgründungen*, 1st suppl. (January 2002) Q2 *Internationale Umgründungen im Steuerrecht*; Vinther/Werlauff, *Community Law and the Independent Business as Interpreted by the ECJ in Andersen & Jensen ApS*, *ET* 2002, p. 441; Stephan/Sedlaczek, in von der Groeben/Schwarze (eds.) *Kommentar zum EU/EG-Vertrag*, 6th ed. (2003) Vorbemerkung zu den Artikeln 90 bis 93; Conci, *The Tax Treatment of the Creation of*

²⁹⁷ Usually, states adopting an imputation system only provide an indirect tax credit on purely domestic dividend distributions. However, such states may exceptionally extend such tax credits to foreign shareholders, whether or not reciprocally, through a double tax convention.