

Steuerberaterkammer München/Kammer der Wirtschaftstreuhänder  
Landesstelle Salzburg

## **DIE BESTIMMUNG DES NATIONALEN STEUERRECHTS DURCH DIE RECHTSPRECHUNG DES EUROPÄISCHEN GERICHTSHOFS**

**Referent:** RA/StB Dr. Jochen Ettinger

**Termin:** 1. Dezember 2005

Copyright 2005 by Dissmann Orth Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
GmbH, München ([www.dolaw.de](http://www.dolaw.de))

**Inhaltsübersicht**

<b>1.</b>	<b>Einleitung</b> .....	4
<b>2.</b>	<b>Die Stellung des Europäischen Gerichtshofs</b> .....	5
2.1	Vorabentscheidungsverfahren, Vorlagerecht und Vorlagepflicht .....	5
2.2	Rechtsfolgen einer EuGH-Entscheidung .....	6
2.3	Reaktionsmöglichkeiten des nationalen Gesetzgebers auf EuGH-Entscheidungen .....	7
2.4	Verfahrensrechtliche Aspekte.....	8
<b>3.</b>	<b>Allgemeine Grundsätze bei der Prüfung der Grundfreiheiten im Steuerrecht</b> .....	9
3.1	Für das Steuerrecht maßgebliche Grundfreiheiten .....	9
3.2	Schutzzumfang der Grundfreiheiten im Steuerrecht .....	10
3.3	Mögliche Rechtfertigungsgründe.....	11
<b>4.</b>	<b>Die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH</b> .....	12
<b>5.</b>	<b>Einfluss der Rechtsprechung des EuGH auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten am Beispiel wesentlicher Bereiche des deutschen Steuerrechts</b> .....	13
5.1	Unternehmensfinanzierung .....	14
5.2	Grenzüberschreitende Verlustnutzung.....	15
5.3	Wegzug von Privatpersonen ins Ausland; Verlagerung von Gesellschaften und Unternehmen ins Ausland .....	16
5.4	Einkünfteverlagerung in Niedrigsteuerrländer .....	17
5.5	Grenzüberschreitende Dividendenbesteuerung .....	19
5.6	Besteuerung grenzüberschreitender Erbfälle und Schenkungen.....	20
5.7	Ungleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger.....	21
<b>6.</b>	<b>Schluss</b> .....	22

## **Über den Referenten**

Dr. Jochen Ettinger ist Rechtsanwalt und Steuerberater in München. Er ist Partner der Dissmann Orth Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH, München ([www.dolaw.de](http://www.dolaw.de)). Herr Dr. Ettinger berät vorwiegend mittelständische Unternehmen und Unternehmer sowie vermögende Privatpersonen in den Bereichen Gesellschaftsrecht, deutsches und internationales Steuerrecht, Vermögensplanung und Vermögensnachfolge sowie Unternehmenskauf. Herr Dr. Ettinger ist Autor einer Reihe von Fachbeiträgen auf den Gebieten des Gesellschafts- und Steuerrechts und hält regelmäßig Vorträge zu diesen Themenbereichen.

## 1. Einleitung

Die Rechtsvorschriften des nationalen Steuerrechts der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) sind in jüngerer Vergangenheit immer häufiger Gegenstand der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) geworden. Während dies auf dem Gebiet der indirekten Steuern schon länger Tradition ist, weil in diesem Bereich auch die Harmonisierung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten formalisiert und entsprechend fortgeschritten ist<sup>1</sup>, gibt es im Bereich der direkten Steuern keinen umfassenden Harmonisierungsauftrag<sup>2</sup>. Die Rechtsprechung des EuGH hat in letzter Zeit dennoch mit zunehmendem Momentum - gestützt auf die auch für Rechtsnormen des Steuerrechts uneingeschränkt geltenden EG-rechtlichen Grundfreiheiten - faktischen Einfluss auf die nationalen Steuerrechtsordnungen genommen. Dieser auch als „stille Harmonisierung“<sup>3</sup> bezeichnete Vorgang hat dazu geführt, dass sich kaum ein grenzüberschreitender Steuersachverhalt im Bereich der Anwendbarkeit der EG-rechtlichen Grundfreiheiten mehr ohne Kenntnis der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH bewältigen lässt. Die Mitgliedstaaten wurden durch diese Entwicklung vor das akute Problem gestellt, dass die von ihnen unter dem vormals selbstverständlichen Blickwinkel der Steuerhoheit über ihr jeweiliges Staatsgebiet erlassenen Rechtsvorschriften nun Stück für Stück an den Grundfreiheiten gemessen und vielfach verworfen werden. Die nationalen Gesetzgeber wurden von dieser Entwicklung verständlicherweise überrollt und konnten gesetzgeberische Anpassungen bisher häufig nur in Form von „Flickwerk“ vornehmen.

Der vorliegende Beitrag soll zunächst die Stellung des Europäischen Gerichtshofs im Verhältnis zu den Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten darstellen (siehe dazu

---

<sup>1</sup> Siehe dazu die Sechste Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17.05.1977 sowie die zahlreichen Entscheidungen sowohl des EuGH wie auch der Finanzgerichte der Mitgliedstaaten im Bereich der Umsatzsteuer (wie jüngst z.B. EuGH vom 20.01.2005, Rs. C-412/03 - Skandic, UR 2005, 98 mit Auswirkung auf die deutsche Mindestentgeltregelung in § 10 Abs. 5 UStG oder EuGH vom 26.05.2005, Rs. C-465/03 - Kretztechnik AG / FA Linz, DStR 2005, S. 965).

<sup>2</sup> Art. 94 EG ermächtigt zur Harmonisierung bei den direkten Steuern nur insoweit, als sich die entsprechenden nationalen Regelungen unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des gemeinsamen Marktes auswirken. Diese Ermächtigung steht aber unter dem allgemeinen Subsidiaritätsvorbehalt des Art. 5 EG. Ausfluss dieses (eingeschränkten) Harmonisierungsauftrags sind bisher insbesondere die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Fusionsrichtlinie und deren Änderung sowie die Zins- und Lizenzrichtlinie.

<sup>3</sup> Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 10 ff.

Ziffer 2.). Danach werden die vom EuGH angewendeten allgemeinen Grundsätze bei der Prüfung der Grundfreiheiten - speziell bezogen auf die Materie des Steuerrechts - vorgestellt (dazu unter Ziffer 3.). Nach einer kurzen Darstellung der Historie der Rechtsprechung des EuGH (dazu unter Ziffer 4.) wird dann der Einfluss der Rechtsprechung des EuGH auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten am Beispiel wesentlicher Bereiche erörtert (dazu unter Ziffer 5.). Dazu soll anhand des deutschen Steuerrechts vorgegangen werden, wobei dieses aber letztlich nur beispielhaft ist. Die Darstellung wird sich dabei auf wesentliche Bereiche der Unternehmensbesteuerung sowie wesentliche Bereiche der Besteuerung von Privatpersonen (einschließlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer), also auf den Bereich der direkten Steuern, konzentrieren.

## **2. Die Stellung des Europäischen Gerichtshofs**

### **2.1 Vorabentscheidungsverfahren, Vorlagerecht und Vorlagepflicht**

Im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens hat der EuGH die Aufgabe, für eine einheitliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu sorgen (Art. 234 EG). Ungeachtet der bereits erwähnten Tatsache, dass es im Bereich der direkten Steuern derzeit keinen expliziten Harmonisierungsauftrag gibt, muss der EuGH auch in diesem Bereich über die Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben wachen. Die wichtigste Funktion des Vorabentscheidungsverfahrens ist daher auch die Wahrung der Rechtseinheit im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts<sup>4</sup>. Die - unterinstanzlichen - Finanzgerichte sind dabei dazu berechtigt, dem EuGH Fragen zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zur Vorabentscheidung vorzulegen (Art. 234 Abs. 2 EG); sie sind hierzu aber nicht verpflichtet. Der Bundesfinanzhof (BFH) als letztinstanzliches deutsches Gericht auf dem Gebiet des Steuerrechts ist dagegen dazu verpflichtet, Fragen zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorzulegen (Art. 234 Abs. 3 EG).

---

<sup>4</sup> Schütz/Bruha/König, *Case Book Europarecht*, München 2004, S. 383.

Vorlagefähig ist dabei nicht die Vereinbarkeit mitgliedstaatlichen Steuerrechts als solches mit dem Gemeinschaftsrecht, sondern es muss von den nationalen Gerichten eine konkrete Frage zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht, in diesem Zusammenhang insbesondere zur Reichweite und zur Auslegung der Grundfreiheiten in Bezug auf nationale Steuerrechtsvorschriften, formuliert werden<sup>5</sup>.

## 2.2 Rechtsfolgen einer EuGH-Entscheidung

Anders als das deutsche Bundesverfassungsgericht (BVerfG) beschränkt der EuGH die Wirkung seiner Entscheidungen in zeitlicher Hinsicht jedenfalls bisher nicht darauf, den Gesetzgeber des betroffenen Mitgliedstaats dazu zu verpflichten, unter Einhaltung bestimmter Anpassungsfristen gesetzgeberische Zustände herzustellen, die dem EG-Recht entsprechen. Die vorliegende Rechtsprechung des EuGH geht vielmehr davon aus, dass Entscheidungen des EuGH unmittelbare Geltung zukommt, und zwar ohne zeitliche Limitierung. Dies läuft letztlich auf eine „ex-tunc“-Wirkung hinaus<sup>6</sup>. Dies könnte sich erstmals ändern, wenn der EuGH sich die Argumentation des Generalanwalts Tizzano in den Schlussanträgen in der Rs. Meilicke zu Eigen macht<sup>7</sup>.

Eine Entscheidung des EuGH zur Vorschrift eines Mitgliedstaates gilt sodann zunächst nur für den Einzelfall, d.h. für das konkrete Ausgangsverfahren des vorliegenden nationalen Gerichts eines bestimmten Mitgliedstaats. Die betroffene Norm oder der betroffene Normenkomplex des Rechts des Mitgliedstaates ist dabei nicht wichtig, sondern nach dem Grundsatz des sog. Anwendungsvorrangs des EG-Rechts (nur) unanwendbar. Die sich anschließende Frage ist, welche Auswirkungen eine derartige Entscheidung für vergleichbare Rechtsvorschriften anderer Mitgliedstaaten hat. Zutreffenderweise wird man aus einer Entscheidung des EuGH eine zumindest mittelbare Bindungswirkung auch für vergleichbare Steuerrechtsnormen oder Regelungskomplexe anderer Mitgliedstaaten ableiten müssen, verbunden mit der Verpflichtung der Kommission, notfalls entsprechende Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten (Art. 226 EG). Dazu wird aus der Verpflichtung der einzelnen

---

<sup>5</sup> Schütz/Bruha/König, *Case Book Europarecht*, München 2004, S. 396 f.

<sup>6</sup> Vgl. Schütz/Bruha/König, *Case Book Europarecht*, München 2004, S. 413 f.

<sup>7</sup> Vgl. *Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano in der Rs. C-292/04 - Meilicke vom 10.11.2005*, wo dieser eine Beschränkung der zeitlichen (Rück-)Wirkung des Urteils bis zum 06.06.2000 (= Tag der Verkündung der Entscheidung in der Rs. Verkooijen) vorschlägt.

Mitgliedstaaten zum gemeinschaftsrechtstreuem Verhalten (Art. 10 EG) abgeleitet, dass diese entsprechende Rechtsänderungen vornehmen müssen<sup>8</sup>.

### 2.3 Reaktionsmöglichkeiten des nationalen Gesetzgebers auf EuGH-Entscheidungen

Die nationalen Gesetzgeber haben auf die Entscheidung des EuGH zu einer Rechtsvorschrift ihrer eigenen Steuerrechtsordnung (bzw. zu einer Entscheidung des EuGH zu einer Parallelvorschrift der Steuerrechtsordnung eines anderen Mitgliedstaats) folgende grundsätzliche Verhaltensmöglichkeiten: Zum einem kommt die komplette Abschaffung einer als EG-rechtswidrig verworfenen Norm in Betracht<sup>9</sup>. Die zweite prinzipielle Reaktionsmöglichkeit des Gesetzgebers besteht in einer Anpassung der verworfenen nationalen Steuerrechtsnorm anhand der Vorgaben, die sich aus der Entscheidung des EuGH ableiten lassen. Ziel dieser Überlegung ist es, die nationale Norm bzw. den nationalen Normenkomplex in möglichst hohem Umfang aufrecht zu erhalten<sup>10</sup>. Drittens besteht die - simple aber dennoch nicht unproblematische - Möglichkeit, die entsprechende Rechtsvorschrift des nationalen Steuerrechts auf die Weise von ihrer diskriminierenden Wirkung zu befreien, dass sie pauschal auch auf Inlandssachverhalte ausgedehnt wird<sup>11</sup>.

Notwendig ist aber jeweils eine gesetzliche Neuregelung. Nicht ausreichend ist nach der Rechtsprechung des EuGH eine bloße Anpassung des nationalen Rechts durch Verwaltungsvorschrift, da die Verwaltung eine reine Verwaltungspraxis ja auch wieder beliebig ändern kann<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Vgl. Schaumburg, DB 2005, S. 1129, 1131.

<sup>9</sup> Frankreich hat als Folge der EuGH-Entscheidung vom 11.03.2004, Rs. C-9/02 - Hughes de Lasteyrie du Saillant, DB 2004, S. 686, seine Wegzugsbesteuerung komplett abgeschafft, und zwar sowohl für Wegzüge im EU- bzw. EWR-Raum wie auch für Wegzüge in Drittstaaten.

<sup>10</sup> Diese Vorgehensweise plant der deutsche Gesetzgeber im Bezug auf den wohl ebenfalls EG-rechtswidrigen § 6 AStG (Wegzugsbesteuerung): Die Neuregelung soll entsprechend den Vorgaben des EuGH allein auf eine Feststellung und Sicherstellung der in Deutschland entstandenen stillen Reserven in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften abzielen. Dieses Besteuerungsrecht hat der EuGH den Mitgliedstaaten in der Entscheidung Lasteyrie du Saillant implizit zugestanden.

<sup>11</sup> Dies ist mit der Neufassung des § 8a KStG (Thin-Capitalisation Rules) in Folge der Entscheidung des EuGH vom 12.12.2002, Rs. C-324/00 - Lankhorst-Hohorst, RIW 2003, S. 151, versucht worden. Dies käme z.B. auch durch eine Vereinheitlichung des Wertmaßstabs (Fremdvergleichspreis versus Teilwert) im Bereich des § 1 AStG in Betracht (vgl. dazu unten Ziffer 5.4).

<sup>12</sup> Nach der Entscheidung des EuGH vom 26.10.1995, Rs. C-151/94, Kommission / Luxemburg (= „Biehl II“), EuGHE I 1995, S. 3685, kann die Unvereinbarkeit von nationalen Rechtsvorschriften nur durch zwingende

## 2.4 Verfahrensrechtliche Aspekte

Ist ein ergangener Steuerbescheid, in dem eine von einer EuGH-Entscheidung betroffene Thematik relevant wird, noch verfahrensmäßig „offen“, können einschlägige EuGH-Entscheidungen durch entsprechende Erledigung von laufenden Rechtsbehelfen oder durch Stellen von Änderungsanträgen berücksichtigt werden. Hier ist insbesondere auch die Möglichkeit einer vorläufigen Festsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO zu nennen für den Fall, dass zur betroffenen Streitfrage des deutschen Rechts bereits ein Vorlageverfahren beim EuGH anhängig ist; in laufenden Einspruchsfällen wird hier ein Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO angeordnet. Weigern sich die nationalen Steuerbehörden, sachlich einschlägige EuGH-Entscheidungen zu einer vergleichbaren Rechtslage eines anderen Mitgliedstaates zu berücksichtigen, muss der Steuerpflichtige sein Recht durch Einspruchs- und Klageverfahren, ggf. begleitet durch entsprechende Verfahren zur Erzwingung der Aussetzung der Vollziehung, durchsetzen und dann ggf. eine erneute Vorlage an den EuGH bewirken.

Sind Steuerbescheide dagegen formell und materiell bestandskräftig, kommt nach nationalem Verfahrensrecht eine Änderung grundsätzlich nicht in Betracht. Insbesondere ist hierfür grundsätzlich keine der Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO einschlägig. Obwohl der EuGH dies nicht explizit entschieden hat, wird wohl auch der Grundsatz des Vorrangs des Europarechts und der Grundsatz der Effektivität des Europarechts („effet utile“) nichts an dieser Aussage ändern. Auch der EuGH erkennt nämlich grundsätzlich die Bestandskraft von Steuerbescheiden an<sup>13</sup>.

Dies bedeutet für Steuerpflichtige wie deren Berater, dass nicht nur die Rechtsprechung des EuGH aufmerksam verfolgt werden muss, sondern dass - zeitlich vorher ansetzend - auch laufende Verfahren vor den nationalen Gerichten, die EG-rechtliche Fragen betreffen, sowie laufende Vorabentscheidungsverfahren bei der Beratung

---

*nationale Bestimmungen behoben werden, die dieselbe rechtliche Wirkung besitzen wie die zu ändernden EG-rechtswidrigen Bestimmungen.*

<sup>13</sup> Vgl. EuGH vom 02.12.1997, Rs. C-188/95 - *Vantask A/S*, EWS 1998, S. 268 und EuGH vom 15.09.1998, Rs. C-231/96 - *Edes*, RIW 1999, S. 956 sowie Hahn, DSiZ 2003, S. 489.



berücksichtigt werden müssen<sup>14</sup>. Des weiteren sind die in regelmäßigen Abständen veröffentlichten Listen der nationalen Rechtsvorschriften, die unter dem Verdacht stehen, EG-rechtswidrig zu sein, zu beachten<sup>15</sup>. Im Zweifel sind Steuerfälle durch Einspruch offen zu halten.

### **3. Allgemeine Grundsätze bei der Prüfung der Grundfreiheiten im Steuerrecht**

#### **3.1 Für das Steuerrecht maßgebliche Grundfreiheiten**

Im Bereich der direkten Steuern sind insbesondere die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG), die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) von Relevanz. Ergänzend kommen die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG), das allgemeine Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Art. 12 EG) sowie die allgemeine Freizügigkeit für EU-Bürger (Art. 18 EG) in Betracht.

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG) erfasst Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, aus deutscher Sicht also Einkünfte aus § 19 EStG. Es geht hier um die grenzüberschreitende Ausübung nichtselbständiger Arbeit, die nach der Rechtsprechung des EuGH durch ein aus Art. 39 EG abzuleitendes Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot geschützt wird. Diskriminierend ist auch aus Sicht des EuGH insbesondere, wenn ein Arbeitnehmer, der in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnsitzstaat arbeitet, schlechter behandelt wird als ein Angehöriger dieses anderen Mitgliedstaats, der sich in einer vergleichbaren Lage befindet. In seiner Schumacker-Entscheidung hat der EuGH klargestellt, dass ein Arbeitnehmer, der sein Einkommen ganz oder fast ausschließlich aus diesem anderen Mitgliedstaat bezieht, unter Zugrundelegung seiner persönlichen Verhältnisse nicht höher besteuert werden darf, als ein Staatsangehöriger dieses anderen Staates<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Siehe dazu die Website <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

<sup>15</sup> Siehe z.B. die Aufstellung von Kessler/Spengel, DB Beilage 6/2004 mit einer „Checkliste“ potentiell EG-rechtswidriger Normen.

<sup>16</sup> Urteil des EuGH vom 14.02.1995, Rs. C-279/93 - Schumacker, DB 1995, 407.

Im Rahmen der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) werden - aus Sicht des deutschen Steuerrechts betrachtet - Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Kapitalbeteiligungen, die eine Kontrollmöglichkeit vermitteln<sup>17</sup>, erfasst.

Die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) hingegen schützt den ungehinderten grenzüberschreitenden Kapitaltransfer von Kapitalvermögen sowie die grenzüberschreitende Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen. Hierunter fallen auch Einkünfte aus Minderheitsbeteiligungen („Streubesitz“). Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs liegt dann vor, wenn eine innerstaatliche Maßnahme eines Mitgliedstaates dazu führt, dass die grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung für den Steuerpflichtigen unattraktiver wird als die vergleichbare inländische Betätigung<sup>18</sup>. Die Kapitalverkehrsfreiheit hat dabei sog. Drittstaatenwirkung, d.h. sie schützt auch den freien Kapitalverkehr aus einem Mitgliedstaat in das EU-Ausland. Der Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit wird insoweit allerdings durch die sog. Stillstandsklausel des Art. 57 Abs. 1 EG eingeschränkt<sup>19</sup>.

Zu beachten ist, dass die Grundfreiheiten aufgrund des EWR-Abkommens auch im Bezug auf die EWR-Staaten Island, Lichtenstein und Norwegen Geltung besitzen. Dies wird mittlerweile auch von der Finanzverwaltung anerkannt<sup>20</sup>.

### 3.2 Schutzzumfang der Grundfreiheiten im Steuerrecht

Die Grundfreiheiten werden vom EuGH grundsätzlich als Diskriminierungsverbote ausgelegt. Hierbei ist wie folgt zu unterscheiden: Im sog. In-Bound-Fall wird danach gefragt, ob ein vergleichbarer inländischer Steuerpflichtiger besser behandelt wird als der ausländische Steuerpflichtige, der inländische Aktivitäten entfalten möchte. Im sog. Out-Bound-Fall wird dagegen beurteilt, ob eine vergleichbare rein inländische Aktivität besser gestellt wird als die vergleichbare grenzüberschreitende Aktivität.

---

<sup>17</sup> Hier genügt regelmäßig bereits eine Beteiligung von 25 % am Nennkapital, vgl. die Entscheidung des EuGH vom 18.09.2003, Rs. C-168/01 - Bosal, DB 2003, S. 2097.

<sup>18</sup> Ständige Rechtsprechung des EuGH, vgl. EuGH vom 15.07.2004, Rs. C-315/02 - Lenz, IStR 2004, S. 522 ff.; EuGH vom 06.06.2000, Rs. C-35/98 - Verkooijen, RIW 2000, S. 719 und EuGH vom 07.09.2004, Rs. C-319/02 - Manninen, RIW 2004, S. 871.

<sup>19</sup> Nach Art. 57 Abs. 1 EG berührt die Kapitalverkehrsfreiheit nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen in Bezug auf Drittstaaten, die am 31.12.1993 bereits bestanden haben.

<sup>20</sup> Ersichtlich z.B. aus dem BMF-Schreiben vom 08.06.2005 zu § 6 AStG.

Die Grundfreiheiten schützen auch vor sog. versteckten Diskriminierungen, d.h. Normen, die zwar nicht direkt an die Staatsangehörigkeit oder Ansässigkeit anknüpfen, de facto aber Angehörige anderer Mitgliedstaaten benachteiligen.

Dagegen vermittelt das EG-Recht derzeit keinen Anspruch der Steuerpflichtigen auf Meistbegünstigung hinsichtlich von in Doppelbesteuerungsabkommen getroffenen Regelungen zu Gunsten von Steuerpflichtigen anderer Mitgliedstaaten<sup>21</sup>. Schließlich wird nach dem derzeitigen Stand der Harmonisierung der Steuerrechtssysteme aus den Grundfreiheiten auch kein unmittelbarer Anspruch auf Beseitigung von bestehender Doppelbesteuerung begründet werden können.

### 3.3 Mögliche Rechtfertigungsgründe

Tatbestandliche Eingriffe in europarechtliche Grundfreiheiten stellen nicht per se auch einen rechtswidrigen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht dar. Sie können durch Rechtfertigungsgründe getragen sein. Abstrakt formuliert können Eingriffe durch zwingende Allgemeininteressen unter der Bedingung der Geeignetheit und der Erforderlichkeit der Eingriffsmaßnahme EG-rechtlich gerechtfertigt sein<sup>22</sup>. Speziell im Bereich des Steuerrechts kehren in den Entscheidungen des EuGH sowie in den vorliegenden Schlussanträgen zu offenen EuGH-Verfahren insbesondere die folgenden möglichen Rechtfertigungsgründe wieder:

Als möglicher Rechtfertigungsgrund ist zunächst das Kohärenzargument zu nennen<sup>23</sup>, auch wenn es in der bisherigen Rechtsprechung des EuGH trotz entsprechender Eingaben der Mitgliedstaaten meist nicht durchgeschlagen hat. Ein Eingriff in eine Grundfreiheit ist danach gerechtfertigt, wenn er zur Bewahrung der Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnung bzw. des in Frage stehenden Normkomplexes notwendig ist, weil ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang zwischen konkreten Steuervor- und Nachteilen bei ein und demselben Steuerpflichtigen besteht. Nach

---

<sup>21</sup> *EuGH vom 05.07.2005, Rs. C-376/03 - D, RIW 2005, S. 713.*

<sup>22</sup> *EuGH-Urteil vom 30.11.1995, Rs. C-9594 - Gebhard, EuGHE 1995, S. I-4165, 4197.*

<sup>23</sup> *Begründet in den Entscheidungen des EuGH vom 28.11.1992, Rs. C-304/90 - Bachmann, EuGHE 1992, S. I-276 und EuGH vom 28.11.1992, Rs. C-300/90 - Kommission / Belgien, EuGHE 1992, S. I-305*

einem neueren, vom EuGH noch nicht bestätigten Verständnis des Kohärenzgedankens soll auch grenzüberschreitend die mit einer Steuerregelung verfolgte Zwecksetzung zu berücksichtigen sein<sup>24</sup>. Selbst wenn der Kohärenzgedanke sachlich einschlägig ist, muss er nach der Rechtsprechung des EuGH jedoch in verhältnismäßiger, insbesondere erforderlicher Weise, umgesetzt werden<sup>25</sup>.

Die Auswirkungen einer Entscheidung auf die Haushaltslage des bzw. der betroffenen Mitgliedstaaten stellt dagegen keine Rechtfertigung dar und hat den EuGH bisher auch nicht dazu bewogen, die zeitliche Wirkung seiner Entscheidungen zu beschränken. Der mögliche Verlust von Steueraufkommen ist ebenfalls kein Rechtfertigungsgrund für Eingriffe in Grundfreiheiten. Allerdings ist abzuwarten, ob dies auch in Zukunft so bleiben wird<sup>26</sup>.

Mit dem Argument des Bestehens der Amtshilfe-Richtlinie und der Beitreibungs-Richtlinie widerlegt wird das von den Mitgliedstaaten vielfach vorgebrachte Argument, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Sachaufklärung erschwert bzw. nicht möglich sei.

Die Vermeidung von Steuermisbräuchen und Steuerumgehungen kann ein Rechtfertigungsgrund darstellen, wenn zivilrechtliche Gestaltungen oder Konstruktionen ohne wirtschaftliche Substanz oder gar Steuerhinterziehung verhindert werden sollen. Pauschale Missbrauchsklauseln rechtfertigen dagegen Eingriffe in Grundfreiheiten nicht.

#### **4. Die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH**

Der EuGH wurde 1957 errichtet. Dennoch stammt die erste Entscheidung auf dem Gebiet der direkten Steuern aus dem Jahr 1985<sup>27</sup>. Ein weiterer Meilenstein in der

---

<sup>24</sup> *Schlussanträge des Generalanwalts Maduro in der Rs. Marks & Spencer sowie Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rs. Manninen.*

<sup>25</sup> *Aus diesem Grund griff das Kohärenzargument auch in der Rs. Manninen nicht, weil Finnland zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Ausschüttungen auch die tatsächlich im Ausland geschuldete bzw. gezahlte Körperschaftsteuer hätte ermitteln und in Finnland anrechnen können.*

<sup>26</sup> *Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano vom 10.11.2005 in der Rs. C-292/04 - Meilicke.*

<sup>27</sup> *EuGH-Urteil vom 07.05.1985, Rs. 18/84 - Kommission / Frankreich, EuGHE 1985, S. 1339.*

Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der deutschen Steuern war die Schumacker-Entscheidung aus dem Jahr 1995<sup>28</sup>. Seit Ende der neunziger Jahre haben sich Tempo und Frequenz der EuGH-Entscheidungen auf dem Gebiet der direkten Steuern beschleunigt. Die Tendenz in den ergangenen Entscheidungen war bisher eindeutig: Der EuGH hat im Zweifel für die Grundfreiheiten und gegen die betroffenen Fiscis entschieden. Die Entscheidungen waren meist holzschnittartig und oft fast vereinfachend und in ihrer Auswirkung für die Steuerrechtsordnungen der betroffenen Mitgliedstaaten rigoros.

Erst in jüngerer Zeit deuten sich in den Entscheidungen des EuGH, aber auch in den vom EuGH im Ergebnis meist übernommenen Schlussanträgen der Generalanwälte eine gewisse Korrektur-Tendenz an. Es ist nicht auszuschließen, dass die Rechtsprechung des EuGH in Zukunft differenzierter ausfallen wird. Bei den Regierungen der Mitgliedstaaten und deren Finanzressorts besteht ein starkes Interesse an einer derartigen Änderung der Rechtsprechungskultur des EuGH. Insbesondere ist es ein Anliegen der Mitgliedstaaten, zumindest eine zeitliche Einschränkung der Geltung von EuGH-Urteilen zu erreichen<sup>29</sup>.

## **5. Einfluss der Rechtsprechung des EuGH auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten am Beispiel wesentlicher Bereiche des deutschen Steuerrechts**

Im folgenden sollen anhand wesentlicher Themenbereiche der konkrete Einfluss des EuGH auf die Steuerrechtsordnung der Mitgliedstaaten aufgezeigt werden. Die Darstellung erfolgt ausgehend vom deutschen Recht, was aber jeweils exemplarisch zu verstehen ist.

---

<sup>28</sup> Entscheidung des EuGH vom 14.02.1995, Rs. C-279/93 - Schumacker, DB 1995, S. 407.

<sup>29</sup> Auch vor diesem Hintergrund zu erklären ist das „deutsche“ Verfahren zur EG-Rechtmäßigkeit der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer in der Rs. Meilicke, anhängig unter dem Az. C-292/04. Die vom Generalanwalt Tizzano am 10.11.2005 vorgelegten Schlussanträge können insofern als „Etappensieg“ der Bundesregierung angesehen werden, weil der Generalanwalt aufgrund der potentiellen milliardenschweren Erstattungsansprüche für den deutschen Fiskus dem EuGH vorschlägt, die zeitliche Wirkung des Urteils zu beschränken. Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH sich dieser - neuen - Linie anschließen wird.

## 5.1 Unternehmensfinanzierung

Hier ist zunächst unter der Überschrift „Abzugsfähigkeit von Aufwendungen auf Beteiligungen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft“ die Rs. Bosal zu erwähnen<sup>30</sup>. Nach dieser Entscheidung verstieß das Abzugsverbot des niederländischen Steuerrechts für Finanzierungsaufwendungen nur bei Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften, nicht aber bei Beteiligungen an Tochtergesellschaften mit Sitz im (niederländischen) Inland, gegen die Niederlassungsfreiheit. Die vergleichbare deutsche Regelung ist heute - nach den zum 01.01.2004 erfolgten Änderungen - EG-rechtskonform, weil nach § 8b Abs. 5 KStG n.F. nunmehr gleichermaßen für inländische wie für ausländische Beteiligungen nicht abziehbare Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Gewinnausschüttungen unterstellt werden. Für die Zeit davor waren jedoch wohl auch die deutschen Regelungen EG-rechtswidrig<sup>31</sup>.

Den Bereich der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung und wirtschaftlich ebenfalls den Bereich der Unternehmensfinanzierung betraf die Eurowings-Entscheidung aus dem Jahr 1999<sup>32</sup>. Hier hatte der EuGH zu der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG entschieden, dass die Gewerbesteuerlast eines inländischen Leasingnehmers nicht davon abhängen darf, ob der ausländische Leasinggeber deutsche Gewerbesteuer zahlt oder nicht.

Der dritte wesentliche Bereich ist die Gesellschafterfremdfinanzierung und die Entscheidung des EuGH in der Rs. Lankhorst-Hohorst. Hier hatte der EuGH zu § 8a KStG a.F. (Thin Capitalisation Rules) entschieden, dass diese Vorschrift aufgrund ihrer diskriminierenden Anwendbarkeit nur gegenüber ausländischen Gesellschaftern EG-rechtswidrig war<sup>33</sup>. Hier hat der deutsche Gesetzgeber durch Erstreckung der Vorschrift auch auf die Finanzierung durch inländische Gesellschafter reagiert<sup>34</sup>.

---

<sup>30</sup> EuGH-Urteil vom 18.09.2003, Rs. C-168/01 - Bosal, DB 2003, S. 2097.

<sup>31</sup> Vgl. FG Hamburg vom 29.04.2004, IStR 2004, S. 611, Revision beim BFH anhängig unter dem Az. I R 78/04.

<sup>32</sup> EuGH vom 26.10.1999, C-294/97 - Eurowings, EuGHE-I 1999, S. 7463.

<sup>33</sup> EuGH vom 12.12.2002, Rs. C-324/00 - Lankhorst-Hohorst, DStR 2003, S. 25.

<sup>34</sup> Trotzdem unterliegt auch die Neuregelung in grenzüberschreitenden Sachverhalten, insbesondere im Fall der Out-Bound-Finanzierung, weiterhin EG-rechtlichen Bedenken. Siehe dazu z.B. Rödder, DStR 2004, S. 1629, 1632 und Kessler/Eicker/Obser, IStR 2004, S. 325.

## 5.2 Grenzüberschreitende Verlustnutzung

Für den Bereich der Nutzung von Verlusten in der Privatsphäre ist beim EuGH die Rs. Ritter-Coulais anhängig<sup>35</sup>. Dem zugrunde liegenden Streitfall liegt der Sachverhalt zugrunde, dass ein in Frankreich in einem eigenen Haus lebendes deutsches Ehepaar nach der damals geltenden deutschen Regelung die Berücksichtigung negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes hinsichtlich ihrer Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Deutschland begehrten. Dies war unter Hinweis auf § 2a Abs. 1 EStG versagt worden. Bisher liegen in dieser Sache nur die Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 01.03.2005 vor<sup>36</sup>, in der die genannte deutsche steuerliche Behandlung vom Generalanwalt als Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 39 EG gewertet wurde.

Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung im betrieblichen Bereich ist dagegen Gegenstand der anhängigen Rs. Marks & Spencer<sup>37</sup>. Hier geht es um die Berücksichtigung ausländischer Verluste bei der englischen Konzernmutter der in Großbritannien ansässigen Marks & Spencer-Gruppe im Rahmen des englischen sog. Group Relief. Nach diesem Konsolidierungssystem wären die Verluste englischer Tochtergesellschaften zu berücksichtigen gewesen, während die von belgischen, deutschen und französischen Tochtergesellschaften eingefahrenen Verluste von der Verlustverrechnung ausgenommen waren. Hier liegen bisher ebenfalls nur die Schlussanträge vor<sup>38</sup>. Der Generalanwalt macht in seinen Schlussanträgen die steuerliche Berücksichtigung aus ausländischen Verlusten bei der Muttergesellschaft davon abhängig, dass die Muttergesellschaft nachweist, dass diese Verluste im Staat der Ansässigkeit der Tochtergesellschaft nicht gleichwertig genutzt werden können, also insbesondere nicht durch Übertragung auf Dritte oder durch die Möglichkeit eines Verlustvortrags. Aus der Niederlassungsfreiheit sei nach dem Generalanwalt jedoch nicht abzuleiten, dass der Steuerpflichtige in der Wahl des Ortes der Ausnutzung seiner

---

<sup>35</sup> Rs. C-152/03 - Ritter-Coulais.

<sup>36</sup> Schlussanträge vom 01.03.2005, Rs. C-152/03 - Ritter-Coulais, EWS 2005, S. 322.

<sup>37</sup> Rs. C-446/03 - Marks & Spencer.

<sup>38</sup> Schlussanträge vom 04.07.2005, Rs. C-446/03 - Marks & Spencer, EWS 2005, S. 212.



Verluste frei sei. Auswirkungen aus dem Ausgang des Verfahrens Marks & Spencer können sich für die deutsche Organschaft, die ja ebenfalls auf inländische Organgesellschaften beschränkt ist<sup>39</sup>, ergeben. Möglicherweise wird der deutsche Gesetzgeber also verpflichtet sein, eine Regelung ähnlich der neuen österreichischen Gruppenbesteuerung einzuführen, wonach auch Auslandsverluste zunächst nutzbar sind, danach aber unter Umständen nachversteuert werden müssen.

Ebenfalls zu beachten im Teilkomplex der grenzüberschreitenden Verlustnutzung im betrieblichen Bereich und ebenfalls für die deutschen Organschaftsregelungen relevant ist das Vorlageverfahren in der Rs. Oy Esab<sup>40</sup>. Dieses betrifft die finnische Gruppenbesteuerung, die gleichfalls auf inlandsansässige Gesellschaften beschränkt ist. Anders als in der Rs. Marks & Spencer geht es hier allerdings genau um den umgekehrten Fall, nämlich den Gewinntransfer einer in Finnland ansässigen Gesellschaft zum Zwecke der Konsolidierung an deren ausländische Muttergesellschaft. Auch nach den deutschen Organschaftsregeln ist aufgrund des doppelten Inlandsbezugs nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG die Einbindung auslandsansässiger Organträgergesellschaften derzeit unzulässig.

### **5.3 Wegzug von Privatpersonen ins Ausland; Verlagerung von Gesellschaften und Unternehmen ins Ausland**

Im Bereich des Wegzugs von Privatpersonen ins Ausland ist die Entscheidung des EuGH in der Rs. Hughes de Lasteyrie du Saillant zu nennen<sup>41</sup>. Die vergleichbare Vorschrift des deutschen Rechts, nämlich die Vorschrift des § 6 AStG, die eine Sofortversteuerung von stillen Reserven in inländischen Kapitalgesellschaftsanteilen bei einer Beteiligung von 1 % oder mehr im Zeitpunkt des Wegzugs vorsieht, verstößt nach wohl einhelliger Auffassung ebenfalls gegen EG-Recht<sup>42</sup>. Die Aussagen dieser Entscheidung sollten in gleicher Weise auch die Parallelvorschrift des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG für den Fall einbringungsgeborener Anteile betreffen.

---

<sup>39</sup> Vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 und 17 Satz 1 KStG.

<sup>40</sup> Rs. Oy Esab, C-231/05.

<sup>41</sup> EuGH vom 11.03.2004, Rs. C-9/02 - Hughes de Lasteyrie du Saillant, DB 2004, S. 686.

<sup>42</sup> Nämlich insbesondere Verstoß gegen Art. 39, 43 und 56 EG, vgl. Ettinger/Eberl, GmbHR 2005, S. 152 m.w.N.; Schindler, ISr 2004, S. 300; Schnitger, BB 2004, S. 804.



Folgewirkungen hat diese Entscheidung aber auch für den unternehmerischen Bereich. Die Wegzugsbesteuerung für Kapitalgesellschaften, geregelt in §§ 12 i.V.m. § 11 KStG, kann in dieser Form ebenfalls nicht mehr aufrecht erhalten werden<sup>43</sup>.

Für den Bereich der Überführung von im Inland steuerverhafteten Einzelwirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, also dem Anwendungsbereich der finalen Entnahmelehre des BFH und der Zwangsbetriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG bestehen dieselben EG-rechtlichen Bedenken.

EG-rechtlich tragfähig wird nach den Grundsätzen der Lasteyrie-du-Saillant-Entscheidung letztlich nur eine Lösung sein, die generell auf eine Besteuerung von stillen Reserven allein aufgrund der Tatsache eines grenzüberschreitenden Sachverhalts verzichtet und sich statt dessen auf eine reine Dokumentation bzw. Feststellung von stillen Reserven bis zum späteren Zeitpunkt einer tatsächlichen Realisation im Ausland (z.B. nachfolgender Verkauf einer deutschen Unternehmensbeteiligung oder eines Wirtschaftsgutes im Ausland) beschränkt<sup>44</sup>.

#### **5.4 Einkünfteverlagerung in Niedrigsteuerländer**

In diese Rubrik fallen die deutschen Vorschriften zur grenzüberschreitenden Einkünftekorrektur (§ 1 AStG), zur Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG) sowie zur Einkommenshinzurechnung bei ausländischen Familienstiftungen (§ 15 AStG). Ebenfalls in diesem Kontext zu nennen ist die Anwendung des Rechtsinstituts des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) bezogen auf Auslandssachverhalte.

---

<sup>43</sup> *Ettinger/Eberl, GmbHR 2005, S. 152; Schnitger, BB 2004, S. 804, 809 ff.; Kleinheisterkamp, PISStB 2004, S. 82.*

<sup>44</sup> *So die bisherigen Überlegungen des BMF zur Neufassung des § 6 AStG, vgl. dazu Ettinger, PISStB 2005, S. 146, 148, 150. Bisher hat das BMF in diesem Bereich nur durch das BMF-Schreiben vom 08.06.2005 reagiert, vgl. dazu Ettinger, PISStB 2005, 196. Eine gesetzgeberische Regelung des gesamten Komplexes, einschließlich des betrieblichen Bereichs, wird für nächstes Jahr erwartet und liegt derzeit im BMF als Arbeitsentwurf vor. Die hierbei für den betrieblichen Bereich dem Vernehmen nach vorgesehene Besteuerung im Entstrickungszeitpunkt erscheint mindestens bedenklich und verstößt wohl gegen die Grundsätze der Lasteyrie du Saillant-Entscheidung.*

Zur Einkommenszurechnung nicht thesaurierter Einkommensteile ausländischer Familienstiftungen oder ähnlicher Gebilde ist anzumerken, dass die entsprechende Vorschrift des § 15 Abs. 1 AStG aufgrund ihrer diskriminierenden Erfassung nur von Familienstiftungen außerhalb des Geltungsbereichs des deutschen AStG wohl gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt<sup>45</sup>.

Die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG steht als deutsche Version der Controlled-Foreign-Companies-Gesetzgebung („CFC-Rules“) aufgrund des anhängigen EuGH-Verfahrens in der Rs. Cadbury-Schweppes mittelbar ebenfalls auf dem Prüfstand des EG-Rechts<sup>46</sup>.

Die grenzüberschreitende Einkünftekorrektur nach § 1 AStG - die Generalklausel des deutschen Außensteuerrechts in Bezug auf die Überprüfung von Auslandssachverhalten - führt dazu, dass grenzüberschreitende Tätigkeiten im Vergleich zu rein inländischen Sachverhalten steuerlich anders behandelt werden. Bei Inlandssachverhalten erfolgen Korrekturen nämlich nur über die Regelungen über Entnahmen und verdeckte Gewinnausschüttungen, während verdeckte Nutzungsüberlassungen mangels Einlagefähigkeit im Inland überhaupt keine Steuerfolgen auslösen. Auch der Höhe nach besteht eine Ungleichbehandlung, weil nämlich im Inlandsfall bei den Entnahmen der Teilwert maßgeblich ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), während im grenzüberschreitenden Verkehr der grundsätzlich höhere Fremdvergleichspreis einschlägig ist (§ 1 Abs. 1 AStG). § 1 AStG dürfte daher in der derzeitigen Form als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit EG-rechtswidrig sein<sup>47</sup>.

Die frühere Rechtsprechung zu ausländischen Basisgesellschaften, gestützt auf die Vorschrift des § 42 AO, wurde unlängst durch die Entscheidung des BFH zu den Dublin-Docks-Gesellschaften relativiert<sup>48</sup>. Danach liegt jedenfalls bei einer nicht nur vorübergehenden Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft im niedrigbesteuerten EU-Ausland nicht schon

---

<sup>45</sup> Kellersmann/Schnitger, *IStR* 2005, S. 253; Schaumburg, *DB* 2005, S. 1129, 1137.

<sup>46</sup> Laufendes EuGH-Verfahren in der Rs. C-196/04 - Cadbury-Schweppes.

<sup>47</sup> Vgl. Schaumburg, *DB* 2005, S. 1129, 1137; Rasch/Nakhai, *DB* 2005, S. 1984; Wassermeyer, *IStR* 2001, S. 113.

<sup>48</sup> BFH vom 25.02.2004, *BStBl II* 2005, S. 14.

deshalb eine missbräuchliche Gestaltung i.S.d. § 42 AO vor, weil die Abwicklung von Wertpapiergeschäften einer inländischen Unternehmensgruppe durch eine Management-Gesellschaft im Ausland erfolgte. Im Sachverhalt ging es um eine sog. IFSC-Gesellschaft, die steuerbegünstigt in den irischen Dublin-Docks ansässig war. Der BFH hat hier entschieden, dass bei EU-Sachverhalten die Abschirmwirkung einer ausländischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich zu akzeptieren sei, wenn diese nicht lediglich „geschäftsvorfallbezogen“ und künstlich dazwischen geschaltet wird. Denn im reinen Inlandssachverhalt wird vom BFH die Einschaltung von Kapitalgesellschaften durch natürliche Personen oder durch Kapitalgesellschaften als Gesellschafter ja im Grundsatz auch problemlos akzeptiert.

## 5.5 Grenzüberschreitende Dividendenbesteuerung

Hier hat der EuGH in der Rs. Manninen für das finnische Anrechnungsverfahren entschieden, dass es EG-rechtswidrig sei, wenn dieses eine Steuergutschrift nur für Dividendenausschüttungen inländischer (finnischer) Kapitalgesellschaften gewährte, nicht dagegen für Ausschüttungen einer (EU-)ausländischen (im Sachverhalt einer schwedischen) Kapitalgesellschaft<sup>49</sup>. Die selben Bedenken bestehen nach wohl einhelliger Meinung auch gegen das vor dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren maßgebliche deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren<sup>50</sup>. Hier gibt es mit dem derzeit anhängigen Verfahren Meilicke nach einer Vorlage durch das FG Köln auch ein Verfahren zum deutschen Anrechnungsverfahren<sup>51</sup>. In diesem Verfahren liegen mittlerweile die Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano vom 10.11.2005 vor, die auch dem deutschen Anrechnungsverfahren einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit attestieren. Zum Thema Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers ist hier die durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz geänderte Vorschrift des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO zu erwähnen: Die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer steuerrelevanten Bescheinigung - nämlich über die Belastung mit ausländischer Körperschaftsteuer - soll danach nicht mehr als rückwirkendes Ereignis gelten. Diese Regelung ist zum Schutz

---

<sup>49</sup> Urteil des EuGH vom 07.09.2004, Rs. C-319/02 - Manninen, RIW 2004, S. 871.

<sup>50</sup> Krebs/Bödefeld, BB 2004, S. 1416; Schön, IStR 2004, S. 2981; Schnitger, FR 2004, S. 1362.

<sup>51</sup> Vorlagebeschluss des FG Köln vom 24.06.2004, DSStRE 2004, S. 1026 = Rs. C-292/04 - Meilicke.

des deutschen Steueraufkommens und gegen die Geltendmachung ausländischer Anrechnungsguthaben für mit ausländischer Körperschaftsteuer belastete Gewinnausschüttungen für die Zeit vor 2001 erlassen worden. EG-rechtlich ist sehr fraglich, ob diese Neuregelung dem Grundsatz der Effektivität des EG-Rechts standhält<sup>52</sup>. Denn die Neuregelung wird aufgrund ihres zeitlichen Zusammenhangs mit der Manninen-Entscheidung auch als „Lex Maninnen“ bezeichnet und als gezielte Verhinderung der Geltendmachung von Erstattungsansprüchen im Sinne einer praktisch Unmöglichmachung der Durchsetzung des EG-Rechts gebrandmarkt<sup>53</sup>.

## 5.6 Besteuerung grenzüberschreitender Erbfälle und Schenkungen

Mit dem Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer hat sich der EuGH erstmals im Jahr 2003 in der Rs. Erben von Barbier befasst<sup>54</sup>. In dieser Entscheidung hat der EuGH klargestellt, dass die Beschränkung des Schuldenabzugs nur für beschränkt Steuerpflichtige im Rahmen der niederländischen Vermögensübertragungssteuer eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit darstelle, da für in den Niederlanden unbeschränkt steuerpflichtige Personen ein unbegrenzter Schuldenabzug zur Anwendung kommt. Diese Entscheidung hat wohl unmittelbare Folgewirkungen auch auf das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, da auch in Deutschland nur für unbeschränkt steuerpflichtige Erblasser ein uneingeschränkter Abzug von Nachlassverbindlichkeiten zulässig ist<sup>55</sup>. Im Fall der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht besteht die Abzugsmöglichkeit für Schulden und Lasten dagegen nur insoweit, als sie mit der Besteuerung unterliegenden Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen<sup>56</sup>. Diese Situation ist daher mit dem niederländischen Fall vergleichbar und es ist davon auszugehen, dass auch § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG EG-rechtswidrig ist<sup>57</sup>.

Sodann ist auf die anhängige Rs. van Hilten hinzuweisen. Hier liegen die

---

<sup>52</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 24.09.2002, Rs. C-255/00 - *Grundig Italiana*, HFR 2003, S. 95.

<sup>53</sup> Ritzer/Stangl, DStR 2004, S. 2176; Ribbrock, RIW 2005, S. 130, 135.

<sup>54</sup> Entscheidung des EuGH vom 11.12.2003, Rs. C-364/01 - *Erben von Barbier*, DStRE 2004, S. 93.

<sup>55</sup> Vgl. § 10 Abs. 5 ErbStG.

<sup>56</sup> Vgl. § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG.

<sup>57</sup> Wachter, DStR 2004, S. 540, 542.

Schlussanträge des Generalanwalts vom 30.06.2005 vor<sup>58</sup>. In diesem Verfahren geht es um eine Vorschrift des niederländischen Steuerrechts, die - ähnlich der deutschen Vorschrift des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b ErbStG - bei einem Wegzug in ein Niedrigsteuerland eine nachlaufende deutsche unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht mit dem gesamten Weltvermögen für niederländische Staatsbürger für eine Frist von 10 Jahren nach Wegzug vorsieht. Der Generalanwalt hat sich hier aber sehr verhalten ausgedrückt und geht trotz der Tatsache, dass die Vorschrift nur niederländische Staatsangehörige betrifft und daher eine Diskriminierung aufgrund von Staatsangehörigkeit darstellen sollte, davon aus, dass die Vorschrift mit dem EG-Vertrag vereinbar sei. Der Ausgang dieses Verfahrens hat Auswirkungen nicht nur für die genannte Vorschrift, sondern auch für die sog. erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht nach § 4 AStG, die ebenfalls an die (deutsche) Staatsbürgerschaft anknüpft<sup>59</sup>.

## 5.7 Ungleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger

Hier sind es insbesondere die deutschen Regelungen, die Steuerausländer bei ihrer laufenden Besteuerung inländischer Aktivitäten diskriminieren, die unter Beschuss stehen. Dies ist zum einen der für beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich geltende Mindeststeuersatz von 25 % nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG; eine Ungleichbehandlung, die keine Rechtfertigung hat und damit gegen die Grundfreiheiten verstößt<sup>60</sup>. Dieser Befund gilt jedenfalls dann, wenn der effektive Steuersatz den Steuersatz übersteigt, der sich aus Anwendung des deutschen progressiven „Normal-Steuertarifs“ zzgl. eines Betrags in Höhe des Grundfreibetrags ergibt<sup>61</sup>. Aus ähnlichen Gründen potentiell EG-rechtswidrig sind auch die deutschen Regelungen zum Verbot des Abzugs von Steuerberatungskosten nur für beschränkt Steuerpflichtige (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG versus § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG), zum Verlustausgleichs- und Abzugsverbot (§ 50 Abs. 2 EStG) sowie zur Bruttobesteuerung bei Einkünften, die - wie z.B. Dividenden - dem Steuerabzug unterliegen (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG).

---

<sup>58</sup> Schlussanträge vom 30.06.2005, Rs. C-513/03 - van Hilten.

<sup>59</sup> Für die EG-Rechtswidrigkeit auch dieser Vorschrift z.B. Schaumburg, RIW 2001, S. 161, 167.

<sup>60</sup> Rödder, DStR 2004, S. 1629, 1631; Schaumburg, DB 2005, S. 1129, 1134.

<sup>61</sup> BFH vom 19.11.2003, BStBl II 2004, S. 773 im Anschluss an EuGH vom 12.06.2003, Rs. C-234/01 - Gerritse, DB 2003, S. 1360.

## 6. Schluss

Es steht sicherlich fest, dass der Einfluss des EuGH auf die nationalen Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten in Zukunft nicht kleiner, sondern eher größer werden wird. Im Bereich der direkten Steuern sind die Dämme hier bereits gebrochen und es ist als Normalität anzusehen, dass nationale Vorschriften des direkten Steuerrechts trotz fehlendem expliziten Harmonisierungsauftrag in diesem Bereich als EG-rechtswidrig gebrandmarkt und vielfach auch verworfen werden. Die Hinwendung des EuGH auch zur Überprüfung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts der Mitgliedstaaten erfolgte erst jüngst; auch hier sind wohl weitere Entscheidungen zu erwarten. Die Beobachtung der künftigen Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH wird insbesondere unter dem Aspekt interessant sein, ob der Gipfel der Tendenz „Grundfreiheiten über alles“ überschritten ist und der EuGH künftig stärker auf die massiv betroffenen Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten Rücksicht nehmen wird, oder nicht. Immerhin wird die Rigorosität, mit der der EuGH auf die Steuerrechtsordnungen Einfluss nimmt, nicht nur von den Finanzressorts der Mitgliedstaaten, sondern zum Teil auch von hochrangigen Finanzrichtern kritisch gesehen<sup>62</sup>.

---

<sup>62</sup> So die Richterin am Bundesfinanzhof Ahmann in dem Beitrag DStZ 2005, S. 75, die ein Recht der Mitgliedstaaten auf „Notwehr gegen Europa“ aus dem Maastricht-Urteil des Bundesverfassungsgerichts ableiten will.