



Ausarbeitung

Die Grundfreiheiten als Begrenzung des nationalen Gesetzgebers im Steuerrecht

Entscheidungen und Diskussionen zur EuGH-Rechtsprechung

Die Grundfreiheiten als Begrenzung des nationalen Gesetzgebers im Steuerrecht
Entscheidungen und Diskussionen zur EuGH-Rechtsprechung

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 064/18
Abschluss der Arbeit: 20. April 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	5
2.	Übersicht über herausgehobene EuGH-Entscheidungen	5
2.1.	Deister Holding	5
2.1.1.	Exkurs: Die Mutter-Tochter-Richtlinie	5
2.1.2.	Die EuGH-Entscheidung Deister Holding zum § 50d Abs. 3 EStG 2007	6
2.2.	Eqiom SAS	8
2.2.1.	Sachverhalt	8
2.2.2.	Entscheidungsgründe	9
2.3.	Euro Park	10
2.3.1.	Sachverhalt	10
2.3.2.	Entscheidungsgründe	10
2.4.	van Caster	11
2.4.1.	Sachverhalt	11
2.4.2.	Entscheidungsgründe	11
2.5.	Nordea Bank	12
2.5.1.	Sachverhalt	12
2.5.2.	Entscheidungsgründe	13
2.6.	SIAT	14
2.6.1.	Sachverhalt	14
2.6.2.	Entscheidungsgründe	14
2.7.	Meilicke II	17
2.7.1.	Sachverhalt	17
2.7.2.	Entscheidungsgründe	18
2.8.	Gaz de France – Berliner Investissement	21
2.9.	KBC Bank NV	21
2.9.1.	Sachverhalt	21
2.9.2.	Entscheidungsgründe	21
2.10.	Lidl Belgium	23
2.10.1.	Sachverhalt	23
2.10.2.	Entscheidungsgründe	23
2.11.	Marks & Spencer	24
2.11.1.	Sachverhalt	24
2.11.2.	Entscheidungsgründe	24
2.12.	Meilicke I	25
2.12.1.	Sachverhalt	25
2.12.2.	Entscheidungsgründe	26
2.13.	Kommission/Belgien	27
2.13.1.	Sachverhalt	27
2.13.2.	Entscheidungsgründe	28
3.	Rechtsprechung zur Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie	29
3.1.	Scheuten Solar Technology	29
3.1.1.	Sachverhalt	29

3.1.2.	Entscheidungsgründe	29
3.2.	Vorlageverfahren Dänemark	31
4.	Diskussionsstand in der Literatur	31
5.	Zusammenfassung	34

1. Fragestellung

Die Auftraggeber thematisieren das Spannungsfeld der steuerpolitischen Souveränität der EU-Mitgliedsstaaten und der Grundfreiheiten. Beispielhaft wird auf die Rechtssachen Deister Holding AG (C-504/16) und Juhler Holding A/S (C-613/16), Cadbury Schweppes (C-196/04) sowie Lasteyrie-du-Saillant (C-9/02) verwiesen. Hierzu wird gefragt, welche weiteren prominenten Fälle hierzu bekannt seien; insbesondere mit Bezug auf ähnliche nationalstaatliche Regelungen, die ursprünglich zur Verhinderung von Steuervermeidung konzipiert wurden. Eine weitere Frage wurde zu EuGH-Entscheidungen zur Zins- und Lizenzrichtlinie, mit denen nationale Maßnahmen gegen Quellensteuerbefreiungen untersagt wurden, gestellt. Zudem bitten die Auftraggeber um eine Darstellung der Diskussion zu diesem Themenfeld in den letzten Jahren. Dabei interessiert sie auch eine etwaige Diskussion über eine schrumpfende mitgliedsstaatliche Souveränität in der Steuerpolitik.

2. Übersicht über herausgehobene EuGH-Entscheidungen

Die nachfolgenden EuGH-Entscheidungen beginnen mit den aktuellsten Urteilen aus dem Jahr 2017 und gehen sodann chronologisch rückwärts. Die Übersicht erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Benennung von „prominenten“ Entscheidungen ist letztlich auch Ausfluss einer subjektiven Einschätzung.

2.1. Deister Holding

2.1.1. Exkurs: Die Mutter-Tochter-Richtlinie

„Die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL)¹ hat grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen zwischen EU-Gesellschaften zum Gegenstand und soll eine Doppelbesteuerung von Tochter- und Muttergesellschaft (steuerliche Mehrfachbelastung von Dividendenausschüttungen) verhindern. Auf der Ebene der Tochtergesellschaft sollen Dividenden und andere Gewinnausschüttungen von der Besteuerung freigestellt werden; die Muttergesellschaft soll entweder von der Besteuerung ganz freigestellt werden oder aber die von der Tochtergesellschaft gezahlte Steuer anrechnen dürfen. Instrumente dazu sind

- Nicht-Besteuerung der Mutter,
- Bei Besteuerung der Mutter Anrechnung der von der Tochter gezahlten Steuer,
- Kein Abzug von Beteiligungskosten durch die Mutter; pauschal maximal 5 %,
- Befreiung von dem Steuerabzug an der Quelle.“²

„In Deutschland ist die Richtlinie durch § 8b KStG und durch § 43b EStG umgesetzt worden. Die Muttergesellschaft hat die erhaltene Ausschüttung nicht zu versteuern; die von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind vom Steuerabzug an der Quelle auf Antrag zu befreien. Bei Zufluss nach dem 30.6.1996 wird Kapitalertragsteuer unabhängig von

1 Richtlinie 2011/96/EU, ABl. 2011 L 345, 8

2 Weber-Grellet: Europäisches Steuerrecht, § 19 Rn. 13

der Steuerpflicht nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Antrag „nicht erhoben“ (kein Abzug, keine Abführung, keine Haftung). Den Antrag hat die Muttergesellschaft (unter Vorlage der Freistellungsbescheinigung) beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu stellen. Durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz (EURLUmsG)³ gilt die Kapitalertragsteuerbefreiung auch für Ausschüttungen, die einer EU-ausländischen Betriebsstätte zufließen (§ 43b Abs. 1, Abs. 2a EStG). Außerdem wurde die Liste der begünstigten Gesellschaften ergänzt (Anlage 2), wurden die Mindestbeteiligungsquoten sukzessive auf 10 von Hundert abgesenkt und wurde der Kreis der Tochtergesellschaften erweitert.“⁴

2.1.2. Die EuGH-Entscheidung Deister Holding zum § 50d Abs. 3 EStG 2007

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hatte im Verfahren Deister Holding⁵ die Vorlagefragen des Finanzgerichts Köln zur unionsrechtlichen Vereinbarkeit des § 50d Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung bis 2007 zu beurteilen. „§ 50d Abs. 3 EStG ist als zentrale Vorschrift des deutschen internationalen Steuerrechts anzusehen und enthält eine spezialgesetzliche Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung. Durch sie soll verhindert werden, dass durch die gezielte Zwischenschaltung von einer in einem DBA- oder EU-Staat ansässigen Gesellschaft Vergünstigungen nach DBA oder durch die im nationalen Recht umgesetzte Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL, umgesetzt in § 43b EStG) oder Zins-Lizenz-Richtlinie (ZLRL, umgesetzt in § 50g EStG) von nichtberechtigten Personen in Anspruch genommen werden (sogenanntes Treaty-/Directive-Shopping).“⁶

„Der EuGH vertritt die Auffassung, dass die Mitgliedstaaten nicht ohne weiteres einseitig restriktive Maßnahmen einführen und den in der MTRL vorgesehenen Anspruch auf Quellensteuerbefreiung von diversen Bedingungen abhängig machen können. Zwar räumt Art. 1 Abs. 2 MTRL grundsätzlich eine Möglichkeit für die Mitgliedstaaten ein, einzelstaatliche oder vertragliche Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen anzuwenden, jedoch müssen dabei die Grundsätze des Unionsrechts gewahrt werden. Dies ist nur dann der Fall, wenn die von den Mitgliedstaaten vorgesehenen Regelungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen geeignet sind, das Ziel zu erreichen und dabei zugleich nicht über das „Erforderliche“ hinausgehen. Hier stellt Art. 1 Abs. 2 MTRL auf das Prinzip der „Erforderlichkeit“ ab. Dies gilt unabhängig von der Übersetzung der MTRL in die Sprache des jeweiligen Mitgliedstaats. Denn für die Auslegung des Art. 1 Abs. 2 MTRL sei es laut EuGH unerheblich, dass das Wort „Erforderliche“ in der deutschen Übersetzung im Vergleich zur englischen („required“), französischen („nécessaire“), italienischen („necessarie“) oder auch spanischen („necesarias“), nicht als solches verwendet wird.“⁷

3 BGBl. I 2004, 3310

4 Weber-Grellet: ebenda, Rn. 18

5 EuGH vom 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119

6 Polatzky/Goldschmidt/Schuhmann: „§ 50d Abs. 3 EStG 2007 unionsrechtswidrig – das Ende der deutschen Anti-Treaty-/Directive-Shopping-Regelung?“ in: DStR 2018, 641-648 (641)

7 Polatzky/Goldschmidt/Schuhmann: ebenda (S. 645)

„Eine allgemeine Norm, wie § 50d Abs. 3 EStG 2007, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, geht jedoch laut Ansicht des EuGH über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen „Erforderliche“ hinaus. Auch kritisiert der EuGH die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG 2007. Zum einen beeinträchtigt die allgemeine Missbrauchs- und Hinterziehungsvermutung (das Fehlen wirtschaftlicher Gründe ohne jegliche Indizien oder Anfangsbeweise der Steuerbehörde) das Ziel der MTRL. Zum anderen kritisiert der EuGH die unwiderlegbare Missbrauchs- oder Hinterziehungsvermutung der Norm, die bei Vorliegen einer der Voraussetzungen keine Möglichkeit eines Gegenbeweises (das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe) zulässt. Insgesamt begründen laut EuGH die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG – einzeln oder auch zusammen betrachtet – keinen Missbrauch bzw. keine Hinterziehung.“⁸

„Darüber hinaus führt der EuGH in seinem Urteil aus, dass die MTRL nicht vorschreibe, welche wirtschaftlichen Tätigkeiten die unter die Richtlinie fallenden Gesellschaften ausüben sollen oder aber wie hoch die Einkünfte aus der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit sein sollen. Nur allein die Tatsache, dass die wirtschaftliche Tätigkeit einer gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern der Tochtergesellschaft besteht oder die Einkünfte nur aus der Verwaltung stammen, bedeutet für den EuGH nicht zugleich, dass eine rein künstliche Gestaltung vorliegt. Hier grenzt der EuGH klar zwischen der Mehrwertsteuer und den Ertragsteuern ab. Denn nur weil die Verwaltung von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, gelte dies nicht zugleich für die Ertragsteuern. So könne dies nicht einfach auf die Sachverhalte, die der MTRL unterliegen, übertragen werden.“⁹

Der EuGH sieht im konkreten Fall einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit¹⁰ und nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, obwohl die steuerliche Behandlung von Dividendenzahlungen grundsätzlich sowohl unter die Niederlassungsfreiheit als auch unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallen kann.¹¹ Ausschlaggebend für die Niederlassungsfreiheit ist der sichere Einfluss, den die beiden Holdinggesellschaften aufgrund ihrer Beteiligungen von 26,5 % bzw. von 100 % auf die Tochtergesellschaften ausüben und so auch deren Tätigkeit bestimmen konnten.¹²

„Zur Unvereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2007 mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verweist der EuGH zum Großteil auf seine Ausführungen zur MTRL. So liegt nach Auffassung des EuGH eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, da die in Art. 5 Abs. 1 MTRL vorgesehene Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle nur dann von den Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG 2007 abhängt, wenn eine gebietsansässige Tochtergesellschaft Gewinne an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausschütet. Die Ausgestaltung des § 50d Abs. 3 EStG 2007 hält

8 Polatzky/Goldschmidt/Schuhmann: ebenda (S. 645)

9 Polatzky/Goldschmidt/Schuhmann: ebenda (S. 645)

10 EuGH DStR 2018, 119 Rn. 78

11 EuGH aaO., Rn. 76

12 EuGH aaO., Rn. 82 und 83

nämlich eine gebietsfremde Muttergesellschaft davon ab, in Deutschland durch eine dort niedergelassene Tochtergesellschaft wirtschaftlich tätig zu werden, und beschränkt somit die Niederlassungsfreiheit. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist laut EuGH nur dann statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind oder wenn sie durch einen unionsrechtlich anerkannten zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind. Auch könne im vorliegenden Fall nach Ansicht des EuGH eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht durch das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung und das Ziel der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden.“¹³

2.2. Eqiom SAS

In der Rechtssache Eqiom SAS¹⁴ hatte der EuGH über unionsrechtlichen Auslegungen zur französischen Sonderregelung zur Versagung der Quellensteuerbefreiung zu entscheiden.

2.2.1. Sachverhalt

„Eqiom, Rechtsnachfolgerin von Euro Stockage, einer Gesellschaft französischen Rechts, ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft von Enka, einer Gesellschaft luxemburgischen Rechts. Deren Anteile werden zu über 99 % von der Waverley Star Investments Ltd, einer Gesellschaft zypriotischen Rechts, gehalten, die ihrerseits vollständig von der in der Schweiz niedergelassenen Gesellschaft Campsores Holding SA kontrolliert wird.

In den Jahren 2005 und 2006 schüttete Euro Stockage Dividenden an ihre Muttergesellschaft Enka aus. Im Anschluss an eine bei Euro Stockage durchgeführte Rechnungsprüfung verlangte die französische Steuerbehörde von ihr die in Art. 119bis Abs. 2 des CGI vorgesehene Quellensteuer.“¹⁵

„Daraufhin beantragten Euro Stockage und Enka die Quellensteuerbefreiung nach Art. 119ter des CGI. Die Behörde lehnte den Antrag mit der Begründung ab, nach Art. 119ter Abs. 3 des CGI gelte die Befreiung nicht für Dividenden, die einer juristischen Person zufließen, die unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren in Staaten, die nicht der Europäischen Union angehörten, ansässigen Personen kontrolliert würde, es sei denn, diese juristische Person weise nach, dass der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette nicht darin bestehe, Vorteil aus der Steuerbefreiung zu ziehen.“¹⁶

13 Polatzky/Goldschmidt/Schuhmann: ebenda (S. 646)

14 EuGH, Urteil vom 7.9.2017, C-6/16 (Eqiom SAS)

15 EuGH: ebenda; Rn. 8 f.

16 EuGH: ebenda; Rn. 10

2.2.2. Entscheidungsgründe

Ähnlich wie in der Rechtssache Deister Holding¹⁷ hatte der EuGH den Ausnahmetatbestand des Art. 1 Abs. 2 der MTRL und die primärrechtlichen Grundfreiheiten der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen. Bezüglich Art. 1 Abs. 2 MTRL bestätigte der EuGH seine enge Auslegung „zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen“. Der EuGH erkennt eine nationale Regelung nur dann für die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen an, wenn ihr spezifisches Ziel in der Verhinderung von Verhaltensweisen liegt, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen.“¹⁸

Dabei verweist das EuGH-Urteil explizit auf seine Entscheidung in der Rechtssache Cadbury Schweppes¹⁹. Eine **allgemeine Vermutung** für das **Vorliegen von Steuerhinterziehung und Missbrauch rechtfertigt keine Steuermaßnahmen, die die Ziele einer Richtlinie oder die Ausübung einer Grundfreiheit beeinträchtigen**.²⁰

„Bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, können sich die zuständigen nationalen Behörden nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; vielmehr müssen sie den Vorgang als Ganzes individuell prüfen. Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, ginge über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen Erforderliche hinaus“²¹.²²

„Diese Auslegung wird nicht dadurch entkräftet, dass die betreffende Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren in Drittstaaten ansässigen Personen kontrolliert wird. Insoweit genügt die Feststellung, dass aus keiner Vorschrift der Mutter-Tochter-Richtlinie hervorgeht, dass die Herkunft der Anteilseigner von in der Union ansässigen Gesellschaften für den Anspruch dieser Gesellschaften auf die in der Richtlinie vorgesehenen Steuerbegünstigungen eine Rolle spielt.“²³

17 Siehe 2.1.

18 EuGH: ebenda, Rn. 30

19 EuGH, Urteil vom 12. September 2006, (Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas) C-196/04

20 EuGH, Urteil vom 7.9.2017, C-6/16 (Egiom SAS), Rn. 31 mit Verweis auf Urteile vom 26. September 2000 (Kommission/Belgien) C-478/98, Rn. 45 sowie 5. Juli 2012 (SIAT) C-318/10; Rn. 38

21 vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2017 (Euro Park Service) C-14/16, EU:C:2017:177, Rn. 55 und 56, sogleich im Abschnitt 2.3.

22 EuGH: ebenda, Rn. 32

23 EuGH: ebenda, Rn. 37

Die Grundfreiheiten der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit wurden sodann nur noch ergänzend vom EuGH geprüft. Zur Abgrenzung der Niederlassungs- von der Kapitalverkehrsfreiheit verwendet der EuGH das Kriterium der Einflussosphäre auf Grund der Beteiligungsquote.²⁴

Der EuGH verweist zur Begründung der diskriminierenden Wirkung bezüglich Niederlassungsfreiheit auf seine Ausführungen zu Art. 1 Abs. 2 der MTRL. „Das Ziel der Vermeidung von Steuerhinterziehung und –umgehung hat dieselbe Reichweite, gleich ob es gemäß Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie oder als Rechtfertigung einer Beschränkung des Primärrechts herangezogen wird. [...] Das Ziel der Vermeidung von Steuerhinterziehung und –umgehung, auf das sich die Französische Republik im Ausgangsverfahren beruft, kann eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit also nicht rechtfertigen.“²⁵

2.3. Euro Park

2.3.1. Sachverhalt

„Cairnbulg, eine Gesellschaft nach französischem Recht, wurde am 26. November 2004 Gegenstand eines Auflösungs Vorgangs ohne Abwicklung seitens und zugunsten ihrer Alleingesellschafterin, Euro Park, einer Gesellschaft nach luxemburgischem Recht. Bei dieser Gelegenheit optierte Cairnbulg in ihrer am 25. Januar 2005 abgegebenen Ergebniserklärung für das am 26. November 2004 abgeschlossene Wirtschaftsjahr für die in den Art. 210 A ff. CGI vorgesehenen Sonderregelungen für Fusionen. Dementsprechend unterwarf sie den Netto-Wertzuwachs und die aufgedeckten Gewinne aus den in Euro Park eingebrachten Vermögenswerten nicht der Körperschaftsteuer.

Infolge einer Prüfung stellte die Steuerverwaltung die Inanspruchnahme der Sonderregelung für Fusionen in Frage, da Cairnbulg zum einen keine ministerielle Bewilligung gemäß Art. 210 C CGI beantragt habe und ihr zum anderen diese Bewilligung ohnehin nicht erteilt worden wäre, da der Vorgang nicht durch einen wirtschaftlichen Grund gerechtfertigt gewesen sei, sondern einen Steuerhinterziehungs- oder -umgehungszweck verfolgt habe. Folglich wurden Euro Park als Rechtsnachfolgerin von Cairnbulg Zuschläge und zusätzliche Beiträge zur Steuer zuzüglich der im CGI für den Fall vorsätzlicher Abgabenverkürzung vorgesehenen Strafzuschläge auferlegt.“²⁶

2.3.2. Entscheidungsgründe

Der EuGH hatte im vorliegenden Verfahren über die Auslegung von Art. 11 Abs. 1 Buchstabe a) der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie eine Ungleichbehandlung der Niederlassungsfreiheit zu entscheiden. Art. 11 Abs. 1 Buchstabe a) der MTRL ist ein Ausnahmetabestand, der den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit gibt die Bestimmungen der Titel II, III und IV der Richtlinie ganz oder teilweise zu versagen oder rückgängig zu machen, wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von

24 Ähnlich dem Urteil in der Rechtssache Deister Holding (siehe Seite 6 der Ausarbeitung)

25 EuGH: ebenda, Rn. 64 f.

26 EuGH: Urteil vom 08.03.2017, C-14/16 (Euro Park), Rn. 12 und 14

Unternehmensteilen oder ein Austausch von Anteilen als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat.

Der Gerichtshof bestätigte auch in diesem Verfahren seine enge Auslegung der Ausnahmetatbestände zur Steuerhinterziehung. „Ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung von Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/434 keine allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung oder -umgehung vorsehen dürfen. Der Gerichtshof hat hierzu nämlich bereits klargestellt, dass sich die zuständigen nationalen Behörden bei der Prüfung, ob der betreffende Vorgang **Steuerhinterziehung oder -umgehung als Beweggrund** hat, **nicht darauf beschränken** können, vorgegebene **allgemeine Kriterien anzuwenden**; sie müssen vielmehr in jedem Einzelfall eine Gesamtuntersuchung dieses Vorgangs vornehmen. Denn eine **generelle Vorschrift**, mit der bestimmte Gruppen von Vorgängen unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, **automatisch vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, ginge über das zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung Erforderliche hinaus** und beeinträchtigte das mit dieser Richtlinie verfolgte Ziel.“²⁷

Die Reichweite der Steuerhinterziehung als Rechtfertigungsgrund der Ungleichbehandlung der Niederlassungsfreiheit bestimmte der EuGH entsprechend der Auslegungsergebnisse zur MTRL.

2.4. van Caster

2.4.1. Sachverhalt

Die Kläger des Ausgangsverfahrens beim Finanzgericht Düsseldorf sind Inhaber von ausländischen thesaurierenden Investmentfonds. Sie wendeten sich mit ihrer Klage gegen die vom Finanzamt angewandte sogenannte pauschale Besteuerung ihrer Fondsanteile gemäß § 6 Investmentsteuergesetz (InvStG). Das Finanzgericht sah in § 6 InvStG die Möglichkeit einer mittelbaren Diskriminierung intransparenter ausländischer Investmentfonds gegeben. Es legte dem EuGH²⁸ die Frage vor, ob die pauschale Besteuerung von Erträgen aus sogenannten „intransparenten“ ausländischen Investmentfonds gemäß § 6 InvStG gegen das Unionsrecht verstößt, weil sie eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

2.4.2. Entscheidungsgründe

Der EuGH legte Art. 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) dahingehend aus, dass er einer Regelung zur pauschalen Besteuerung wie § 6 InvStG entgegensteht, „wonach, wenn ein ausländischer Investmentfonds die in dieser Regelung vorgesehenen, unterschiedslos für inländische und ausländische Fonds geltenden Verpflichtungen zur Bekanntmachung und Veröffentlichung bestimmter Angaben nicht erfüllt, die Erträge, die der Steuerpflichtige aus diesem Investmentfonds erzielt,

27 EuGH: ebenda, Rn. 54 f.

28 EuGH, Urteil vom 09.10.2014, C-326/12 (van Caster)

pauschal zu besteuern sind, da diese Regelung dem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte nachweisen lässt.“²⁹

Zwar sah der EuGH **grundsätzlich** einen **Rechtfertigungsgrund** für die getroffene Regelung zum Zwecke der wirksamen Steuerkontrolle als **einschlägig** an. Die **konkrete gesetzliche Ausgestaltung hindere** jedoch **Steuerpflichtige**, die Anteile an ausländischen Investmentfonds gezeichnet haben, absolut daran, **Nachweise vorzulegen**, die – insbesondere hinsichtlich der Präsentation – anderen Kriterien entsprechen als den in den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats für Investitionen im Inland vorgesehenen. Dies gehe aber über das hinaus, was erforderlich sei, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten.³⁰

„Es lässt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, dass die betreffenden Steuerpflichtigen einschlägige Belege vorlegen können, anhand deren die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats die Angaben, die erforderlich sind, um die Steuer auf die Erträge aus den Investmentfonds ordnungsgemäß zu bemessen, klar und genau prüfen können.“³¹

„Hinsichtlich des Verwaltungsaufwands, den die den Steuerpflichtigen eingeräumte Möglichkeit, Informationen zum Nachweis ihrer Einkünfte beizubringen, für die Finanzbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats mit sich bringt, ist darauf hinzuweisen, dass verwaltungstechnische Nachteile für sich genommen ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr nicht rechtfertigen können.“³²

2.5. Nordea Bank

2.5.1. Sachverhalt

„Die Nordea Bank hat ihren Sitz in Dänemark. In den Jahren 1996 bis 2000 war sie in Finnland, Schweden und Norwegen über defizitäre Betriebsstätten im Privatkundengeschäft tätig und brachte deshalb rechtmäßig die entsprechenden Verluste von ihrem in Dänemark steuerpflichtigen Gewinn in Abzug. Im Jahr 2000 wurde das Geschäft dieser Betriebsstätten umstrukturiert: Ihre Büros wurden geschlossen, ihren Kunden wurde die Möglichkeit gegeben, ihre Konten zu den gleichen Bedingungen bei Tochtergesellschaften von Nordea Bank in den betreffenden Staaten zu behalten, und ihre Mitarbeiter wurden zur Hälfte von den Tochtergesellschaften oder anderen verbundenen Gesellschaften vor Ort weiterbeschäftigt. Die dänische Finanzverwaltung besteuerte die zuvor für das übertragene Geschäft abgezogenen Verluste, denen keine Gewinne späterer Jahre entsprachen, bei Nordea Bank nach. Da Nordea

29 EuGH: ebenda, Rn. 58

30 EuGH: ebenda, Rn. 49

31 EuGH: ebenda, Rn. 50

32 EuGH: ebenda, Rn. 56

Bank der Ansicht war, dass diese Nachbesteuerung der Niederlassungsfreiheit zuwiderlaufe, hat sie diese angefochten.“³³

In der Vorlagefrage an den EuGH³⁴ fragte das dänische Gericht ob Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV einen Mitgliedstaat daran hindern, eine vollständige Nachbesteuerung der Verluste der Betriebsstätte (in dem Umfang, in dem ihnen keine Gewinne in späteren Jahren entsprechen) durchzuführen, wenn die Betriebsstätte geschlossen wird und in diesem Zusammenhang ein Teil ihres Geschäfts an eine verbundene Gesellschaft übertragen wird, die im gleichen Staat wie die Betriebsstätte ansässig ist, und davon auszugehen ist, dass die Möglichkeiten der Berücksichtigung der betreffenden Verluste ausgeschöpft sind.

2.5.2. Entscheidungsgründe

Die Nachbesteuerung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten stellt nach Ansicht des EuGH eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit dar, da sie die Unternehmen mittels Versagung von Steuervorteilen daran hindern will Betriebsstätten außerhalb Dänemarks zu unterhalten.

Der EuGH prüfte als eigenständigen Rechtfertigungsgrund für diese Ungleichbehandlung die **Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungshoheiten (Symmetriegedanke)**. „Die Mitgliedstaaten (bleiben) in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen, und dass die Wahrung dieser Aufteilung ein vom Gerichtshof anerkanntes legitimes Ziel ist.“³⁵

Die betreffenden Rechtsvorschriften gehen dem Gerichtshof jedoch über das hinaus, was zur Erreichung des genannten Ziels erforderlich sei.

„Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das Ziel der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse die Wahrung der Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit bezweckt, Verluste in Abzug zu bringen. Das Erfordernis der Wahrung dieser Symmetrie verlangt, dass die für eine Betriebsstätte abgezogenen Verluste durch die Besteuerung ihrer Gewinne ausgeglichen werden können, die unter der Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats erwirtschaftet wurden, und zwar sowohl der in dem gesamten Zeitraum, in dem die Betriebsstätte zu der gebietsansässigen Gesellschaft gehörte, erwirtschafteten Gewinne als auch der zum Zeitpunkt der Veräußerung dieser Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne.“³⁶

Im Ergebnis sah der EuGH daher die dänische Steuerregelung für nicht vereinbar mit der Niederlassungsfreiheit an.

33 EuGH, Urteil vom 17.07.2014, C-48/13 (Nordea)

34 EuGH, Urteil vom 17.07.2014, C-48/13 (Nordea), Vorlagefrage

35 EuGH: siehe Fn. 33, Rn. 27

36 EuGH: ebenda, Rn. 33

Englisch bewertet die Anforderungen des Gerichtshofs an die Symmetrie der Besteuerungsbefugnisse wie folgt: „Es geht bei der Verhältnismäßigkeit also um die Frage, inwieweit die vom Mitgliedstaat reklamierte Notwendigkeit der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auf eine auch aus der Binnenmarktperspektive noch akzeptable, weil typischerweise eine hinreichende Standortverbundenheit widerspiegelnde und in diesem Sinne angemessene Aufteilung abzielt. Eben hier verläuft die grundfreiheitliche Sollbruchstelle für mitgliedstaatliche Abwehrgesetzgebung gegen Steuersubstratverlagerungen, um die in Zukunft vor allem vor dem Hintergrund der BEPS-Debatte für jede relevante Fallkonstellation gesondert wird gerungen werden müssen.“³⁷

2.6. SIAT

2.6.1. Sachverhalt

„SIAT, eine Gesellschaft belgischen Rechts, gründete im Jahr 1991 zusammen mit einem nigerianischen Konzern eine gemeinsame Tochtergesellschaft zur Bewirtschaftung von Palmenhainen, um Palmöl zu produzieren.

Die Vereinbarungen zwischen den Beteiligten sahen vor, dass SIAT zum einen Dienstleistungen gegen Entgelt erbringt und der gemeinsamen Tochtergesellschaft Ausrüstungsmaterial verkauft, zum anderen aber einen Teil der über die Tochtergesellschaft erzielten Gewinne als Provision an die Dachgesellschaft des nigerianischen Konzerns, die luxemburgische Gesellschaft Megatrade International SA (im Folgenden: MISA), überträgt.

Im Jahr 1997 kam es zwischen den Beteiligten über die genaue Höhe der von SIAT geschuldeten Provisionen zu Meinungsverschiedenheiten, die zur Beendigung der Partnerschaft und dazu führten, dass sich SIAT verpflichtete, MISA zur Abgeltung sämtlicher Ansprüche 2.000.000 USD zu zahlen.

Daraufhin vermerkte SIAT in ihrem Rechnungsabschluss vom 31. Dezember 1997 als Verbindlichkeit einen Betrag von 28.402.251 BEF als MISA geschuldete Provisionen.

Die belgische Finanzverwaltung stellte fest, dass MISA nach dem luxemburgischen Gesetz vom 31. Juli 1929 über die Besteuerung von Holdinggesellschaften den Status einer Holdinggesellschaft habe und daher keiner der belgischen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer unterworfen sei. Sie wandte daraufhin Art. 54 CIR 1992 an und ließ den Abzug von 28.402.251 BEF als Betriebsausgaben nicht zu.“³⁸

2.6.2. Entscheidungsgründe

Der EuGH hatte in diesem Verfahren Auslegungsfragen zur Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung zum Zwecke der klaren und eindeutigen Feststellung der Höhe der in diesem Staat als Betriebsausgaben abziehbaren Beträge zu entscheiden. Letztlich erklärte der Gerichtshof die **nationale Steuerregelung** des Art. 54 CIR für unvereinbar mit der Dienstleistungsfreiheit, weil er sie in ihrem Anwendungsbereich

37 Englisch, Joachim: „Nordea Bank – ein weiterer Meilenstein der EuGH-Judikatur“ in IStR 2014, S. 561 – 563 (562)

38 EuGH: Urteil vom 05.07.2012, C-318/10 (SIAT), Rn. 8 ff.

für **zu unbestimmt** und damit die **erforderliche Rechtssicherheit** für die betroffenen Steuerpflichtigen für **nicht gewahrt** ansah.

Art. 54 CIR 1992 bestimmt:

„Zinsen, Gebühren für die Erteilung von Lizenzen für die Nutzung von Patenten, Herstellungsverfahren und ähnlichen Rechten sowie Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen gelten nicht als Betriebsausgaben, wenn sie direkt oder indirekt einem Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 227 oder einer ausländischen Niederlassung gezahlt oder zuerkannt werden, die nach den Rechtsvorschriften des Landes, in dem sie ansässig sind, dort keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist mit den ihm zur Verfügung stehenden rechtlichen Mitteln nach, dass sie sich auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen.“³⁹

Neben dem bereits genannten Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung der Steuerhinterziehung, den der Gerichtshof durch die belgische Regelung als erfüllt ansah, führt der EuGH weitere Rechtfertigungsgründe für nationale Steuerregelungen an:

„Zweitens kann die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, die **Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung** zu gewährleisten. Diese Regelung schließt nämlich nicht völlig aus, dass Vergütungen als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn sie an Dienstleister gezahlt wurden, die nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sie ansässig sind, keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, sondern bietet gebietsansässigen Steuerpflichtigen die Möglichkeit, nachzuweisen, dass es sich um tatsächliche und ehrliche Geschäfte handelt und dass die entsprechenden Ausgaben im normalen Rahmen liegen.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist ein Mitgliedstaat zur Anwendung von Maßnahmen befugt, die die klare und eindeutige Feststellung der Höhe der in diesem Staat als Betriebsausgaben abziehbaren Beträge erlauben, damit die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung, durch die Steuerhinterziehungen bekämpft werden sollen, gewährleistet ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Juli 1999, Baxter u. a., C-254/97, Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18, vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 24, und vom 13. März 2008, Kommission/Spanien, C-248/06, Randnr. 34).“⁴⁰

„Drittens ist zur **ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis** zwischen den Mitgliedstaaten darauf hinzuweisen, dass eine derartige Rechtfertigung u. a. dann anerkannt werden kann, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden.

Verhaltensweisen wie die [...] [im] vorliegenden Urteil beschriebenen sind geeignet, das Recht

39 Zitiert nach EuGH, Urteil vom 05.07.2012, C-318/10 (SIAT), Rn. 6

40 EuGH, Urteil vom 05.07.2012, C-318/10 (SIAT), Rn. 43 f.

eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet von gebietsansässigen Steuerpflichtigen durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden und die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen⁴¹. Demzufolge erlaubt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, da sie betrügerischen Verhaltensweisen [...] entgegenwirkt und damit dem belgischen Staat ermöglicht, seine Steuerhoheit in Bezug auf die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben. Somit ist eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende geeignet, die Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, der Erhaltung der Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung sowie der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu erreichen, die – wie sich aus dem Vorstehenden ergibt – im Ausgangsverfahren eng miteinander zusammenhängen.“⁴²

Der EuGH erklärte Art. 54 CIR des belgischen Steuerrechts dennoch für unionsrechtswidrig, da er die Regelung nicht mit den Erfordernissen des **Grundsatzes der Rechtssicherheit** im Einklang sah.

„Die genannte Sonderregelung kann jedoch [...] zur Anwendung kommen, wenn Vergütungen an Dienstleister gezahlt werden, die nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sie ansässig sind, keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen.

Unter diesen Umständen gebietet die Sonderregelung, wie der Generalanwalt in Nr. 71 seiner Schlussanträge feststellt, dass der belgische Steuerpflichtige systematisch den Nachweis erbringt, dass alle Dienstleistungen tatsächlich und ehrlich erbracht worden sind und alle mit ihnen verbundenen Vergütungen üblich sind, ohne dass die Verwaltung verpflichtet wäre, auch nur ein Indiz für Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung beizubringen.

Die genannte Sonderregelung kann nämlich – da allein die Höhe der Besteuerung des Dienstleisters in dem Mitgliedstaat, in dem dieser ansässig ist, berücksichtigt wird – ohne ein objektives, durch Dritte nachprüfbares Kriterium angewandt werden, das als Indiz dafür dienen könnte, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt, mit der bezweckt wird, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist.

Eine solche **Regelung bietet [...] nicht die Möglichkeit**, von vornherein hinreichend genau ihren **Anwendungsbereich zu bestimmen**, und **führt zu Unsicherheiten** hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit.“⁴³

41 Unter Bezugnahme auf die Rechtssache Cadbury Schweppes, dort Randnr. 56

42 EuGH, Urteil vom 05.07.2012, C-318/10 (SIAT), Rn. 45 ff.

43 EuGH, ebenda, Rn. 54 ff.

2.7. Meilicke II

2.7.1. Sachverhalt

„Herr H. Meilicke, der in Deutschland wohnhaft war, besaß Aktien von Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden und in Dänemark. In den Jahren 1995 bis 1997 erhielt er darauf Dividenden in Höhe von insgesamt 39 631,32 DM, d. h. 20 263,17 Euro. Mit Schreiben vom 30. Oktober 2000 beantragten die Kläger des Ausgangsverfahrens beim Finanzamt eine Steuergutschrift in Höhe von 3/7 dieser Dividenden, die auf die für Herrn H. Meilicke veranlagte Einkommensteuer angerechnet werden sollte. Das Finanzamt lehnte diesen Antrag mit der Begründung ab, dass nur die Körperschaftsteuer, die eine in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft belaste, auf die Einkommensteuer angerechnet werden könne.“⁴⁴

„Das vorliegende Finanzgericht Köln war der Ansicht, dass den Klägern des Ausgangsverfahrens ein Anspruch auf zwei Steuergutschriften zuzusprechen sei, die nach Maßgabe des in den Mitgliedstaaten, in denen die ausschüttenden Gesellschaften ihren Sitz hätten, für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes zu berechnen seien.

Das Finanzgericht stellte allerdings fest, dass sich die Höhe der in den Niederlanden und in Dänemark tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer in der Praxis nicht bestimmen lasse. Infolgedessen hat es Zweifel, wie vorzugehen ist, insbesondere in Bezug auf die konkrete Berechnung zur Bestimmung des Betrags der Steuergutschriften, den die Kläger des Ausgangsverfahrens beanspruchen können. Das vorliegende Gericht hält insoweit drei Lösungen für möglich, nämlich erstens die Anwendung einer nationalen Vorschrift, in der bestimmt werde, dass die auf ausländischen Dividenden lastende Körperschaftsteuer in der Höhe des Bruchteils, der bei von inländischen Gesellschaften ausgeschütteten Bruttodividenden zur Anwendung komme, auf die Einkommensteuer angerechnet werde, zweitens eine Schätzung des Satzes der auf den ausländischen Dividenden lastenden ausländischen Körperschaftsteuer oder drittens eine möglichst genaue Bestimmung der Höhe der erhobenen ausländischen Körperschaftsteuer. Für den letzten Fall fragt es sich, welche Beweise erforderlich sind, um die Berechnung der Steuergutschrift vornehmen zu können.“⁴⁵

„In diesem Kontext hat das Finanzgericht Köln erneut beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof u.a. folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stehen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EG und Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EG, der Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des Effet utile einer Regelung – wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) – entgegen, wonach die Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der Bruttodividenden auf die Einkommensteuer angerechnet wird, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) als verwendet gilt, obwohl die auf der von einer im EG-Ausland ansässigen Körperschaft bezogenen Dividende lastende tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer faktisch nicht feststellbar ist und höher sein könnte?

44 EuGH, Urteil vom 30.06.2011, C-262/09 (Meilicke II), Rn. 15

45 EuGH: ebenda, Rn. 21 f.

2. Stehen die Kapitalverkehrsfreiheit, der Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des *Effet utile* einer Regelung – wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) – entgegen, wonach die Anrechnung der Körperschaftsteuer [auf die Einkommensteuer] die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44 ff. KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) erfordert, die u. a. den Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer sowie die Zusammensetzung der Leistung nach den unterschiedlichen Teilen des verwendbaren Eigenkapitals auf der Grundlage einer speziellen Eigenkapitalgliederung im Sinne des § 30 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) enthalten muss, obwohl die tatsächlich entrichtete anzurechnende ausländische Körperschaftsteuer faktisch nicht festzustellen und die Bescheinigung im Hinblick auf ausländische Dividenden faktisch unmöglich beizubringen ist?

3. Gebietet es die Kapitalverkehrsfreiheit bei tatsächlicher Unmöglichkeit der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne des § 44 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) und in Ermangelung der Feststellbarkeit der auf der ausländischen Dividende lastenden tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer die Höhe der Körperschaftsteuerbelastung zu schätzen und gegebenenfalls dabei auch mittelbare Körperschaftsteuervorbelastungen zu berücksichtigen?⁴⁶

2.7.2. Entscheidungsgründe

„Der in Art. 56 Abs. 1 EG niedergelegte freie Kapitalverkehr kann nämlich entsprechend dem Vorbringen des Finanzamts und der deutschen Regierung nicht zur Folge haben, die Mitgliedstaaten zu verpflichten, über eine Aufhebung der inländischen Steuer, die der Anteilseigner für aus dem Ausland bezogene Dividenden zu entrichten hat, hinauszugehen und einen Betrag zu erstatten, der seinen Ursprung im Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats hat, da sonst die Steuerautonomie des erstgenannten Mitgliedstaats durch die Ausübung der Steuerhoheit des anderen Mitgliedstaats beschränkt würde.“⁴⁷

„Nach alledem ist auf die erste Vorlagefrage, verstanden im Zusammenhang mit den beiden folgenden Fragen, zu antworten, dass die Art. 56 EG und 58 EG bei der Berechnung der Höhe der Steuergutschrift, auf die ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner in Verbindung mit von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlten Dividenden Anspruch hat, in dem Fall, dass die nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Mitgliedstaats erforderlichen Nachweise nicht vorgelegt wurden, der Anwendung einer Vorschrift wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG entgegenstehen, wonach die auf ausländischen Dividenden lastende Körperschaftsteuer in Höhe des Bruchteils, der der Körperschaftsteuer auf von Gesellschaften des erstgenannten Mitgliedstaats ausgeschüttete Bruttodividenden entspricht, auf die von dem Anteilseigner zu entrichtende Einkommensteuer angerechnet wird. Die Steuergutschrift ist nach Maßgabe des Körperschaftsteuersatzes zu berechnen, der nach dem Recht des Sitzmitgliedstaats der ausschüttenden Gesellschaft auf die ausgeschütteten Dividenden angewandt wird, wobei der gutzuschreibende Betrag indessen nicht den Betrag der Einkommensteuer

46 EuGH, Urteil vom 30.06.2011, C-262/09 (Meilicke II), Vorlagefragen

47 EuGH: ebenda, Rn. 33

übersteigen kann, den der begünstigte Anteilseigner in dem Mitgliedstaat, in dem er unbeschränkt steuerpflichtig ist, auf die bezogenen Dividenden zu entrichten hat.“⁴⁸

Zur zweiten und dritten Vorlagefrage nimmt der EuGH wie folgt Stellung:

„Sodann ist festzustellen, dass es dem **Grundsatz der Steuerautonomie** der Mitgliedstaaten inhärent ist, dass die Mitgliedstaaten bestimmen, welche Nachweise nach ihrem eigenen nationalen System erforderlich sind, um in den Genuss einer solchen Steuergutschrift zu kommen. Gleichwohl müssen bei der Ausübung dieser Steuerautonomie der Mitgliedstaaten die sich aus dem Unionsrecht ergebenden Erfordernisse, insbesondere die durch die Bestimmungen des Vertrags über den freien Kapitalverkehr vorgegebenen, beachtet werden. Insoweit hat der Gerichtshof bereits klargestellt, dass eventuelle Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Steuer ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr nicht rechtfertigen können.“⁴⁹

„Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass nationale Rechtsvorschriften [...], wonach die **Steuergutschrift nur bei Vorlage** einer dem **nationalen System des betreffenden Mitgliedstaats entsprechenden Bescheinigung gewährt** wird, ohne jede Möglichkeit für den Anteilseigner, die Höhe der von der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft tatsächlich gezahlten Steuer mit anderen einschlägigen Umständen und Informationen nachzuweisen, eine **nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotene verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt**.

Zwar geht aus der Rechtsprechung hervor, dass das Erfordernis, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann, und dass ein Mitgliedstaat zur Anwendung von Maßnahmen befugt ist, die die klare und genaue Feststellung der Höhe der in diesem Mitgliedstaat abziehbaren, aber in einem anderen Mitgliedstaat angefallenen Aufwendungen erlauben.“⁵⁰

„Jedoch kann eine **beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt** sein, wenn sie dem **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt**, also geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht. Eine Regelung eines Mitgliedstaats, durch die in dem entsprechenden Mitgliedstaat unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen, die in Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat investiert haben, absolut daran gehindert werden, Nachweise vorzulegen, die – insbesondere hinsichtlich der Präsentation – anderen Kriterien entsprechen als den in den Rechtsvorschriften des erstgenannten Mitgliedstaats für Investitionen im Inland vorgesehenen, stünde nicht nur im Widerspruch zum Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung, sondern ginge vor allem über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle erforderlich ist.“⁵¹

48 EuGH, Urteil vom 30.06.2011, C-262/09 (Meilicke II), Rn. 34

49 EuGH: ebenda, Rn. 38 ff.

50 EuGH: ebenda, Rn. 40 f.

51 EuGH, Urteil vom 30.06.2011, C-262/09 (Meilicke II), Rn. 40 ff.

„Es lässt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, dass die entsprechenden Anteilseigner einschlägige Belege vorlegen können, anhand deren die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats klar und genau prüfen können, welche Steuerabzüge in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich vorgenommen worden sind.

In Bezug auf die Beweislast und das Maß an Präzision, das die Nachweise aufweisen müssen, die erforderlich sind, um in Verbindung mit von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Dividenden in den Genuss einer Steuergutschrift zu kommen, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen dürfen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für einen Steuervorteil nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und ob dieser Vorteil demnach gewährt werden kann.“⁵²

„Die entsprechende Beurteilung darf nicht zu formalistisch erfolgen, so dass die Vorlage von Belegen, die nicht das Maß an Detailliertheit aufweisen und nicht in der Form der Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt werden, die in den Rechtsvorschriften des Besteuerungsmitgliedstaats eines Anteilseigners vorgesehen ist, der Dividenden von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat bezogen hat, die es den Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats aber nichtsdestoweniger erlauben, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen, von diesen Behörden als mit der Vorlage der entsprechenden Bescheinigung gleichwertig anzusehen ist.

Nur wenn der betreffende Anteilseigner die in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils angeführten Informationen nicht beibringt, können die zuständigen Steuerbehörden den beantragten Steuervorteil verweigern.“⁵³

Der EuGH beantwortete die zweite und die dritte Vorlagefrage daher dahingehend, dass „die Art. 56 EG und 58 EG in Bezug auf das Maß an Präzision, das die Nachweise aufweisen müssen, die erforderlich sind, um in den Genuss einer Steuergutschrift in Verbindung mit Dividenden zu kommen, die von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem gezahlt werden, in dem der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig ist, der Anwendung einer Vorschrift wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG entgegenstehen, wonach die Detailliertheit und die Präsentationsform der Nachweise, die ein solcher Empfänger beizubringen hat, der Detailliertheit und der Präsentationsform entsprechen müssen, die verlangt werden, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im Besteuerungsmitgliedstaat des Empfängers hat. Die Steuerbehörden des letztgenannten Mitgliedstaats sind befugt, von dem Empfänger die Vorlage von Belegen zu verlangen, anhand deren sie eindeutig und genau überprüfen können, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift vorliegen, ohne dass sie dabei die Steuergutschrift schätzen dürfen.“⁵⁴

52 EuGH: ebenda, Rn. 44 f.

53 EuGH: ebenda, Rn. 46 f.

54 EuGH, Urteil vom 30.06.2011, C-262/09 (Meilicke II), Rn. 53

2.8. Gaz de France – Berliner Investissement

In der Vorabentscheidung *Gaz de France – Berliner Investissement*⁵⁵ hat der Gerichtshof Einschränkungen des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie für rein national gegründete Gesellschaften abgelehnt.

Es obliege zwar den Mitgliedsstaaten für nicht von der Richtlinie 90/435 erfasste Beteiligungen festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden soll, und dazu einseitig oder durch Abkommen mit anderen Mitgliedstaaten Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einzuführen. Doch erlaube dieser bloße Umstand es ihnen nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen. Eine nationale Einschränkung des Anwendungsbereichs der MTRL sei mit der Niederlassungsfreiheit nicht zu vereinbaren; gleiches gelte für die Kapitalverkehrsfreiheit.⁵⁶

2.9. KBC Bank NV

2.9.1. Sachverhalt

Die KBC klagte im Ausgangsverfahren gegen den belgischen Staat auf Anerkennung des Schachtelprivilegs von 95% für Dividendenzahlungen ihrer in- und ausländischen Tochtergesellschaften. Nach Ansicht der KBC erfüllten die Dividendenzahlungen die Voraussetzungen der belgischen Steuerregelung zur Steuerfreiheit von Dividendenzahlungen ausländischer Tochtergesellschaften entsprechend Art. 4 Abs. 1 und 2 der MTRL. Die belgische Finanzverwaltung erkannte das Vorbringen der KBC nicht an.

Das belgische Steuerrecht enthielt Einschränkungen der Steuerfreiheit, da der 95%ige Abzug von den Besteuerungsgrundlagen der Muttergesellschaft nur gewährt wurde, soweit für den betreffenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der sonstigen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verblieb. Die nationalen Regelungen hatten zudem zur Folge, dass die Muttergesellschaft für diese Gewinnausschüttung in einem späteren Besteuerungszeitraum besteuert wurde, wenn sie während des Besteuerungszeitraums, in dem diese Ausschüttungen erfolgten, keinen oder keinen ausreichenden zu besteuern den Gewinn erzielt hat, oder die Verluste in diesem Besteuerungszeitraum durch die Gewinnausschüttungen ausgeglichen wurden und in Höhe dieser Dividenden nicht mehr auf einen späteren Besteuerungszeitraum vorgetragen werden konnten.⁵⁷

2.9.2. Entscheidungsgründe

Der Gerichtshof erklärte die Einschränkungen im belgischen Steuerrecht für unvereinbar mit Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie. Der Mitgliedsstaat sei zwar nicht verpflichtet die volle Abzugsfähigkeit der Gewinne zuzulassen. „Hat der Mitgliedsstaat jedoch das in Art. 4

55 EuGH, Urteil vom 1.10.2009, C-247/08 (*Gaz de France – Berliner Investissement*)

56 EuGH, Urteil vom 1.10.2009, C-247/08 (*Gaz de France – Berliner Investissement*), Rn. 60 - 62

57 EuGH, Beschluss vom 04.06.2009, C-439/07 (*KBC Bank NV*)

Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene Befreiungssystem gewählt und ist nach den Vorschriften dieses Mitgliedstaats der Verlustvortrag auf spätere Steuerjahre grundsätzlich zulässig, steht diese Vorschrift einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die zu einer Verminderung der gegebenenfalls vortragbaren Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividenden führt.“⁵⁸

Die vierte Vorlagefrage bezog sich ferner auf Art. 43 EGV (Niederlassungsfreiheit). Sie lautete:

„Steht Art. 43 EG einer gesetzlichen Regelung in einem Mitgliedstaat entgegen, wonach die Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Befreiung von Gewinnausschüttungen, die eine Gesellschaft in einem Besteuerungszeitraum von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, im erstgenannten Mitgliedstaat auf die Höhe des Gewinns in dem Besteuerungszeitraum beschränkt wird, in dem die Gewinnausschüttung erfolgte (nach Abzug bestimmter gesetzlich aufgezählter Teilbeträge), während eine vollständige Befreiung der Gewinnausschüttung möglich wäre, wenn diese Gesellschaft eine feste Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat errichtet hätte?“⁵⁹

Der EuGH führte hierzu aus, dass „Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf. Die Freiheit, die geeignete Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu wählen, hat insbesondere zum Ziel, es den Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu eröffnen, um ihre Tätigkeiten dort unter den gleichen Bedingungen auszuüben, wie sie für Tochtergesellschaften gelten. Nach ständiger Rechtsprechung verbieten es die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit, auch wenn sie nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert.“⁶⁰

Im Ergebnis stellt der EuGH fest:

„Die Behandlung der Gewinne, die die Muttergesellschaft von in einem anderen Mitgliedsstaat errichteten Einheiten erhält, dürfen im Vergleich zur Behandlung der von vergleichbaren inländischen Einheiten bezogenen Gewinne nicht diskriminierend behandelt werden.

In Bezug auf die Verpflichtungen des Ursprungsmitgliedstaats bedeutet die Steuerautonomie, über die die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des gemeinschaftlichen Steuerrechts verfügen, dass die **Mitgliedstaaten Bedingungen und Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften**

58 EuGH: (KBC Bank NV) zweiter Entscheidungstenor

59 EuGH, Beschluss vom 04.06.2009, C-439/07 (KBC Bank NV) vierte Vorlagefrage

60 EuGH: ebenda, Rn. 77 ff.

festlegen können, soweit sie ihnen eine **Behandlung** gewähren, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen **nicht diskriminierend** ist.“⁶¹

2.10. Lidl Belgium

2.10.1. Sachverhalt

„Lidl Belgium gehört zur Lidl-und-Schwarz-Gruppe, ihre Geschäftstätigkeit besteht im Vertrieb von Waren. Sie war zunächst auf dem belgischen Markt tätig und wurde 1999 angewiesen, sich auch in Luxemburg zu etablieren. Zu diesem Zweck errichtete Lidl Belgium dort eine Betriebsstätte. Lidl Belgium ist eine Kommanditgesellschaft, die ihren Gesellschaftssitz in Deutschland hat und zu deren Gesellschaftern die Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH als Komplementär und die Lidl Stiftung & Co. KG als Kommanditist zählen. Im Steuerjahr 1999, um das es im Ausgangsverfahren geht, erwirtschaftete die in Luxemburg belegene Betriebsstätte von Lidl Belgium einen Verlust.“⁶²

„Diesen Verlust wollte Lidl Belgium im Steuerfeststellungsverfahren von ihrer Bemessungsgrundlage abziehen. Das Finanzamt lehnte diesen Verlustabzug ab und begründete dies insbesondere mit der Freistellung der auf diese Betriebsstätte entfallenden Einkünfte nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit Luxemburg.“⁶³

Der Bundesfinanzhof (BFH) stellte dem EuGH hierzu die Vorlagefrage, ob es mit den Art. 43 EG und 56 EG vereinbar sei, wenn ein deutsches Unternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb Verluste aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat (hier: Großherzogtum Luxemburg) bei der Gewinnermittlung nicht abziehen kann, weil nach dem maßgeblichen DBA entsprechende Betriebsätteneinkünfte nicht der deutschen Besteuerung unterliegen.

2.10.2. Entscheidungsgründe

Der EuGH sah zwar in dem Abzugsverbot der Verluste aus der ausländischen Betriebsstätte eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.

Diese sei jedoch **gerechtfertigt**, da eine solche Regelung im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht erstens mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden könne, die **Aufteilung der Besteuerungsbefugnis unter den betroffenen Mitgliedstaaten** zu wahren, und zweitens mit der **Notwendigkeit, eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten zu verhindern**.

„Was den ersten angeführten Rechtfertigungsgrund angeht, ist daran zu erinnern, dass es zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich sein kann, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden. Würde nämlich den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, für die Berücksichtigung

61 EuGH: ebenda, Tenor und Leitsatz zu 5.

62 EuGH, Urteil vom 15. Mai 2008, C-414/06 (Lidl Belgium)

63 Sachverhalt nach EuGH, Urteil vom 15. Mai 2008, C-414/06 (Lidl Belgium), Rn. 8 ff.

ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder für deren Berücksichtigung in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, so würde dadurch die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt, da die Steuerbemessungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde (vgl. Urteile Marks & Spencer, Rn. 46; und Oy AA, Rn. 55).⁶⁴

„Zur Erheblichkeit des ersten Rechtfertigungsgrunds ist angesichts der tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens zu bemerken, dass der Mitgliedstaat, in dem sich der Sitz der Gesellschaft befindet, der die Betriebsstätte gehört, ohne ein DBA das Recht hätte, die von dieser Einheit erwirtschafteten Gewinne zu besteuern. Folglich ist das Ziel, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten zu wahren, das sich in den Bestimmungen des Abkommens widerspiegelt, geeignet, die im Ausgangsverfahren fragliche Steuerregelung zu rechtfertigen, da sie die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, wahrt.

Würde es unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens zugelassen, dass die Verluste einer nicht gebietsansässigen Betriebsstätte von den Einkünften des Stammhauses abgezogen werden können, hätte dies zur Folge, dass dieser Gesellschaft erlaubt würde, den Mitgliedstaat, in dem sie solche Verluste geltend macht, frei zu wählen (vgl. in diesem Sinne Urteil Oy AA, Rn. 56).⁶⁵

„Was den zweiten in den Erklärungen vor dem Gerichtshof angeführten Rechtfertigungsgrund der Gefahr einer doppelten Berücksichtigung der Verluste angeht, hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Mitgliedstaaten dies verhindern können müssen.“⁶⁶

2.11. Marks & Spencer

2.11.1. Sachverhalt

Die britische Handelsgruppe Marks & Spencer beantragte in ihrem Heimatland Großbritannien die Berücksichtigung der Verluste ihrer ausländischen Tochtergesellschaften bei der britischen Konzernbesteuerung. Dies lehnten die britischen Finanzbehörden mit Verweis auf die nationale Regelung ab, wonach nur inländische Verluste zum Konzernabzug zugelassen seien. Dem EuGH⁶⁷ wurden Vorlagefragen zur unionsrechtlichen Vereinbarkeit dieser Abzugsbeschränkungen mit den Grundfreiheiten vorgelegt.

2.11.2. Entscheidungsgründe

Der EuGH stellte in diesem Zusammenhang fest, dass der Rückgang von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden kann, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme führt. „Es kann jedoch,

64 EuGH: ebenda, Rn. 31

65 EuGH: Marks & Spencer, Rn. 33 f.

66 EuGH: ebenda, Rn. 35

67 EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer)

wie das Vereinigte Königreich zu Recht ausführt, zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich sein, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden.

Würde nämlich den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, so würde dadurch die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt, da die Besteuerungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde.⁶⁸

Der EuGH erkannte in seiner Entscheidung ferner die **Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung** sowie die **Steuerfluchtgefahr** durch Verlustverlagerung in Mitgliedsstaaten mit hohen Steuersätzen **als Rechtfertigungsgründe** für die Grundfreiheiten an.⁶⁹ Er hatte jedoch **Zweifel**, ob die Versagung der Verlustberücksichtigung in Folge der britischen Entscheidung **erforderlich war**. Weise die Muttergesellschaft nach, dass eine Verlustberücksichtigung im Staat des Sitzes der Tochtergesellschaft nicht möglich sei, so würde die Versagung der Verlustanerkennung bei der Muttergesellschaft sodann gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen.⁷⁰

2.12. Meilicke I

2.12.1. Sachverhalt

„Der verstorbene H. Meilicke, der in Deutschland wohnhaft war, besaß Aktien von Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden und in Dänemark. In den Jahren 1995 bis 1997 erhielt er darauf Dividenden in Höhe von insgesamt 39 631,32 DM, d. h. 20 263,17 Euro.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2000 beantragten die Kläger des Ausgangsverfahrens beim Finanzamt eine Steuergutschrift in Höhe von 3/7 dieser Dividenden, die auf die für H. Meilicke veranlagte Einkommensteuer angerechnet werden sollte.

Das Finanzamt lehnte diesen Antrag mit der Begründung ab, dass nur die Körperschaftsteuer, die eine in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft belaste, auf die Einkommensteuer angerechnet werden könne.

Dagegen erhoben die Kläger des Ausgangsverfahrens Klage beim Finanzgericht Köln.“⁷¹

„Vor diesem Hintergrund hat das Finanzgericht Köln beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen: Ist § 36 Abs. 2 Nr. 3

68 EuGH: Marks & Spencer, Rn. 44 ff.

69 EuGH: ebenda, Rn. 44 ff.

70 EuGH: ebenda, Rn. 55

71 EuGH, Urteil vom 06.03.2007, C-292/04 (Meilicke I)

EStG, wonach nur die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet wird, mit Art. 56 Abs. 1 EG und Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EG vereinbar?“⁷²

2.12.2. Entscheidungsgründe

Der EuGH erkannte in der Anrechnung nur für inländische Dividendenzahlungen eine Diskriminierung entgegen der Kapitalverkehrsfreiheit. Diese sei auch nicht nur den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der **Kohärenz des Steuersystems** zu legitimieren.

„Nach ständiger Rechtsprechung kann zum einen ein auf eine solche Rechtfertigung gestütztes Vorbringen nur dann Erfolg haben, wenn ein **unmittelbarer Zusammenhang zwischen** der betreffenden **Steuervergünstigung** und dem **Ausgleich dieser Vergünstigung durch** eine bestimmte **Abgabe** dargetan ist.

Zum anderen ist das auf die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung gestützte Vorbringen an dem Ziel zu messen, das mit der fraglichen Steuerregelung verfolgt wird. Selbst wenn die deutsche Steuerregelung auf einem Zusammenhang zwischen der Steuervergünstigung und der ausgleichenden Abgabe beruht, indem danach die in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Aktionären gewährte Steuergutschrift nach Maßgabe der Körperschaftsteuer berechnet wird, die die in diesem Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft auf die von ihr ausgeschütteten Gewinne zu entrichten hat, erscheint eine solche Regelung doch nicht für die Wahrung der Kohärenz des deutschen Steuersystems erforderlich.

Mit der deutschen Steuerregelung wird nämlich das Ziel verfolgt, die Doppelbesteuerung von Gesellschaftsgewinnen zu verhindern, die in Form von Dividenden ausgeschüttet werden. Im Hinblick auf dieses Ziel bleibt die Kohärenz des deutschen Steuersystems gewährleistet, soweit der Zusammenhang zwischen der dem Aktionär gewährten Steuervergünstigung und der geschuldeten Körperschaftsteuer aufrechterhalten wird. **Würde** in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens **einem in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Aktionär einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat** eine **Steuergutschrift** gewährt, die nach Maßgabe der von dieser Gesellschaft im letztgenannten Mitgliedstaat geschuldeten Körperschaftsteuer berechnet wird, so **würde dies** demnach die **Kohärenz des deutschen Steuersystems nicht in Frage stellen** und würde den freien Kapitalverkehr weniger beschränken als die in der deutschen Steuerregelung vorgesehene Maßnahme.“⁷³

„Zwar kann die Gewährung einer Steuergutschrift für in einem anderen Mitgliedstaat geschuldete Körperschaftsteuer dazu führen, dass sich die Steuereinnahmen der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten gezahlt werden, verringern. Nach ständiger Rechtsprechung kann jedoch der Rückgang von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der

72 EuGH, Urteil vom 06.03.2007, C-292/04 (Meilicke I) Vorlagefrage

73 EuGH: ebenda, Rn. 26 ff.

zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann.“⁷⁴

Der EuGH erklärte daher, dass die Kapitalverkehrsfreiheit der rein inlandsorientierte Anwendung der Anrechnungsmethode für Dividendeneinkünfte entgegensteht.

2.13. Kommission/Belgien

2.13.1. Sachverhalt

In dem Vertragsverletzungsverfahren das vom Gerichtshof mit Urteil vom 26. September 2000⁷⁵ entschieden wurde, klagte die Europäische Kommission gegen das Königreich Belgien wegen staatlicher Anleihekäufe in Deutschland in Höhe von einer Milliarde Deutsche Mark. Diese Anleihekäufe wurden von der Quellenbesteuerung in Belgien freigestellt. Zugleich wurde die Zeichnung der Anleihen durch in Belgien ansässige Personen für unzulässig erklärt.

Die Kommission leitete daraufhin ein Vertragsverletzungsverfahren wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gegen Belgien ein. Zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung trug Belgien vor, dass

„1. Die Euroanleihen seien u. a. durch die Zahlung von "Bruttozinsen" gekennzeichnet, und zwar in dem Sinne, dass von den Zinsen nichts abgezogen oder einbehalten werde. Mit der Entscheidung für die Ausgabe der Anleihe auf dem Euroanleihenmarkt habe das Königreich Belgien somit vom Vorabzug der Kapitalertragsteuer absehen müssen. Da aber verhindert werden sollen, dass die Freistellung von der Quellenbesteuerung der Kapitalerträge zu Steuerhinterziehung führe, sei das Verbot für in Belgien ansässige Personen, Papiere der fraglichen Anleihe zu erwerben, die einzig mögliche Maßnahme gewesen, um dem entgegenzuwirken, dass sich ein Markt für Inlandsanleihen mit Quellenbesteuerung und ein Markt für Euroanleihen ohne Quellenbesteuerung bildeten, die beide für in Belgien ansässige Privatpersonen zugänglich wären.

2. Die streitige Maßnahme sei durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, im Sinne der Urteile vom 28. Januar 1992 in den Rechtssachen C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249) und C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305) die steuerliche Kohärenz zu wahren. Da die Freistellung von der Quellenbesteuerung der Kapitalerträge eine unabdingbare Voraussetzung dafür sei, dass der Staat auf dem Euroanleihenmarkt Geld aufnehmen könne, müsse er berechtigt sein, zu verhindern, dass dies zu Steuerhinterziehung führe. Die streitige Maßnahme ermögliche es zum einen, diese Erfordernisse miteinander in Einklang zu bringen und die Kohärenz der Anleiheausgabepolitik zu gewährleisten. Zum anderen bestehe ein Zusammenhang zwischen der Freistellung von der Quellenbesteuerung der Kapitalerträge und dem so gut wie sicheren Verlust der Kapitalertragsteuer.

74 EuGH, Urteil vom 06.03.2007, C-292/04 (Meilicke I), Rn. 30

75 EuGH, Urteil vom 26. September 2000, C-478/98 (Kommission/Belgien)

3. Das fragliche Verbot sei auch durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit der Steueraufsicht sicherzustellen, die vom Gerichtshof im Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471) als ein zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannt worden sei. Den Mitgliedstaaten stehe es frei, alles zu unternehmen, was erforderlich sei, um bei fehlender Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene dieses Allgemeininteresse zu wahren.⁷⁶

2.13.2. Entscheidungsgründe

Die **Rechtfertigung** der Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit mit dem Verweis auf die Wahrung der **steuerlichen Kohärenz** verwarf der EuGH mit dem Hinweis darauf, dass im vorliegenden Fall **kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Steuervorteil und einem Steuernachteil** bestehe, den es um der steuerlichen Kohärenz willen aufrechtzuerhalten gälte.⁷⁷

In den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien „bestand ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der von den Versicherern in Erfüllung der Alters- und Lebensversicherungsverträge geschuldeten Beträge, der notwendigerweise zu wahren war, um die Kohärenz des betreffenden Steuersystems aufrechtzuerhalten. Denn der Einnahmenverlust aus dem Abzug der Lebensversicherungsbeiträge vom Gesamtbetrag der steuerbaren Einkünfte wurde durch die Besteuerung der von den Versicherern geschuldeten Pensionen, Renten oder Kapitalabfindungen ausgeglichen. Soweit solche Beiträge nicht abgezogen wurden, waren die betreffenden Beträge steuerfrei.“⁷⁸ Ein derartiger Zusammenhang fehle in der hier zu entscheidenden Rechtssache.

Sodann prüfte der Gerichtshof eine Rechtfertigung der Maßnahmen zur Sicherstellung der Wirksamkeit der Steueraufsicht und zur Bekämpfung rechtswidriger Tätigkeiten wie der Steuerhinterziehung.

Im Ergebnis sah er die Maßnahme Belgiens als unverhältnismäßig an. „Eine Maßnahme kann nur dann unter Artikel 73d EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 EG-Vertrag) fallen, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in dem Sinne genügt, dass sie geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten, und dass sie nicht über das dazu Notwendige hinausgeht.“⁷⁹

„Wie aus dem Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-28/95 (Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161, Randnr. 44) hervorgeht, kann die allgemeine Annahme, dass eine Steuerhinterziehung oder -umgehung stattfinden werde, keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ziele einer Richtlinie beeinträchtigt. Dies gilt im vorliegenden Fall umso mehr, als die streitige Maßnahme in dem ab-

76 EuGH, Urteil vom 26. September 2000, C-478/98 (Kommission/Belgien), Rn. 30 ff.

77 EuGH: ebenda, Rn. 35

78 EuGH: ebenda, Rn. 34

79 EuGH: ebenda, Rn. 41

soluten Verbot besteht, die durch Artikel 73b EG-Vertrag garantierte Grundfreiheit wahrzunehmen.“⁸⁰ Ergänzend hierzu verwies der Gerichtshof auf den Umstand, dass anlagebereite in Belgien ansässige Personen durch nichts daran gehindert würden, Anleihepapiere zu zeichnen, die auf dem Euroanleihenmarkt von anderen Ausstellern als dem Königreich Belgien ausgegeben würden und die auch nicht der belgischen Quellenbesteuerung der Kapitalerträge unterlägen.⁸¹

3. Rechtsprechung zur Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie

Bislang wurde nur eine Entscheidung des EuGH zur Zins-Lizenzgebühren Richtlinie veröffentlicht. Aus Dänemark sind allerdings mehrere Vorlageverfahren beim Gerichtshof anhängig.

3.1. Scheuten Solar Technology

3.1.1. Sachverhalt

SST ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung deutschen Rechts mit Sitz in Gelsenkirchen. Ihre alleinige Anteilseignerin ist die niederländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung Scheuten Solar Systems BV mit Sitz in Venlo (Niederlande). Zwischen dem 27. August 2003 und dem 1. Dezember 2004 erhielt SST aufgrund einer Reihe von aufeinanderfolgenden Verträgen von ihrer Muttergesellschaft Darlehen über insgesamt 5 180 000 Euro. Für diese Darlehen zahlte SST 2004 an ihre Muttergesellschaft einen Betrag von 154 584 Euro an Zinsen und zog ihn als Betriebsausgaben von ihren Gewinnen ab.

Das Finanzamt vertrat jedoch im Gewerbesteuermessbescheid für 2004, gestützt auf § 8 Nr. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG), die Auffassung, dass SST nur 50 % des Zinsbetrags von den erzielten Gewinnen abziehen dürfe, so dass die Hälfte der 154 584 Euro den Gewinnen aus Gewerbebetrieb von SST hinzugerechnet wurde.

SST erhob gegen diesen Bescheid des Finanzamts Klage und machte geltend, dass die Hinzurechnung der Hälfte der fraglichen Zinsen eine gegen Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 verstößende Besteuerung darstelle.

In der Revision legte der BFH dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

„Steht Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 einer Regelung entgegen, wonach die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats gezahlten Darlehenszinsen bei dem erstgenannten Unternehmen der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden?“⁸²

3.1.2. Entscheidungsgründe

Der EuGH führte zur Vorlagefrage 1 aus:

80 EuGH: Kommission/Belgien, Rn. 45

81 EuGH: ebenda, Rn. 46

82 EuGH, Urteil vom 21.07.2011, C-397/09 (Scheuten Solar Technology)

„Den Erwägungsgründen 2 bis 4 der Richtlinie 2003/49 ist zu entnehmen, dass die Richtlinie Doppelbesteuerungen bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten beseitigen und gewährleisten soll, dass diese Zahlungen einmal in einem einzigen Mitgliedstaat besteuert werden. Nach diesen Erwägungsgründen besteht das geeignetste Mittel, um die steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu gewährleisten, darin, die Steuern bei diesen Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen.

Der Anwendungsbereich der Richtlinie 2003/49, wie er in Art. 1 Abs. 1 umschrieben ist, erstreckt sich daher auf die Befreiung von in einem Mitgliedstaat angefallenen Einkünften in Form von Zinsen und Lizenzgebühren, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte ist, die zu einem Unternehmen eines Mitgliedstaats gehört.“⁸³

„Die in dieser Bestimmung enthaltene Regelung soll sicherstellen, dass der Nutzungsberechtigte von Zinsen und Lizenzgebühren, die in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Sitzstaat angefallen sind, im Quellenstaat der Zinsen und Lizenzgebühren von allen Steuern befreit ist. Der Wortlaut des Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 stellt nämlich durch die unterordnende Konjunktion „sofern“ eine Verbindung zwischen der Zahlung solcher Zinsen und Lizenzgebühren in einem Mitgliedstaat und dem Erhalt der Zahlungen durch den Nutzungsberechtigten in einem anderen Mitgliedstaat her. In diesem Zusammenhang definiert Art. 2 Buchst. a der Richtlinie 2003/49 diese Zinsen als „Einkünfte aus Forderungen jeder Art“. Nur beim Nutzungsberechtigten können aber Zinsen als Einkünfte aus solchen Forderungen anfallen.

Aus dem Vorstehenden folgt, dass Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 unter Berücksichtigung der Erwägungsgründe 2 bis 4 dieser Richtlinie darauf gerichtet ist, eine rechtliche Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen zu verhindern, indem er eine Besteuerung der Zinsen im Quellenstaat zulasten des Nutzungsberechtigten dieser Zinsen verbietet. Die genannte **Bestimmung betrifft** also ausschließlich die steuerliche Situation des **Zinsgläubigers**.

Eine solche Auslegung des Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 wird auch durch Art. 1 Abs. 10 dieser Richtlinie gestützt, der den Mitgliedstaaten gestattet, die Befreiung nach Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu gewähren. Die von Art. 1 Abs. 10 der Richtlinie erfassten Rechtssubjekte werden dort als ein „Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder die Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats“ umschrieben. Der Zinszahler wird darin tatsächlich nicht erwähnt. Dieser Ausnahmeregelung ist somit zu entnehmen, dass sie für den Nutzungsberechtigten von Zinsen oder Lizenzgebühren in einem anderen Mitgliedstaat gilt und nicht für den Schuldner dieser Zinsen oder Lizenzgebühren.

Nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren fraglichen führen jedoch nicht zu einer Verringerung der Einkünfte des Gläubigers. Der Nutzungsberechtigte der entrichteten Zinsen muss diese nicht versteuern. Die fraglichen Rechtsvorschriften beziehen sich nur auf die Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer, der im vorliegenden Fall der Schuldner der entrichteten Zinsen unterliegt.“⁸⁴

83 EuGH, Urteil vom 21.07.2011 (Scheuten Solar Technology) C-397/09, 24 f.

84 EuGH (Scheuten Solar Technology) Rn. 26 ff.

Der Gerichtshof beantwortete die Vorlagefrage des BFH daher dahingehend, dass „Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 dahin auszulegen ist, dass er einer Bestimmung des nationalen Steuerrechts nicht entgegensteht, wonach die Darlehenszinsen, die ein Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat an ein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes verbundenes Unternehmen zahlt, der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden, der das erstgenannte Unternehmen unterliegt.“⁸⁵

3.2. Vorlageverfahren Dänemark

Der dänische Östre Landsret hat im Jahr 2016 mehrere Vorlageverfahren⁸⁶ zur Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie beim EuGH eingereicht. Die Vorlagefragen beziehen sich insbesondere auf den Rechtsbegriff des Nutzungsberechtigten in der Richtlinie. Bislang hat der Gerichtshof jedoch noch nicht über die Vorlageverfahren entschieden.

4. Diskussionsstand in der Literatur

In der Literatur wurde die Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache Marks & Spencer als erste Trendwende angesehen. Vor der Entscheidung Marks & Spencer habe der EuGH fast immer zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden. „2005 wendete sich das Blatt. Der EuGH veröffentlichte immer häufiger Entscheidungen, in denen er entweder nur unter bestimmten Voraussetzungen oder überhaupt keinen Verstoß nationaler Regelungen gegen das Unionsrecht annahm. Zahlreiche Beobachter gehen seither von einer deutlichen Änderung der Rechtsprechung aus, über deren Ursachen spekuliert wird: Politischer Druck der Regierungen der Mitgliedsstaaten kommt genauso in Betracht wie Änderungen in der Zusammensetzung des Gerichtshofes, die sich insbesondere – aber nicht nur – durch den Beitritt neuer Mitgliedsstaaten und die dadurch notwendig gewordene Ergänzung des Richterkollegiums ergaben.“⁸⁷

Englisch⁸⁸ konstatierte zur EuGH-Entscheidung Nordea Bank⁸⁹, dass in den Ausführungen des EuGH sowohl zur Vergleichbarkeitsprüfung wie auch zur Wahrung der Besteuerungsbefugnisse die fortdauernde Bereitschaft des Gerichtshofs erkennbar werde, den mitgliedstaatlichen Anliegen internationaler wie interpersonaler Steuergerechtigkeit weit, wenn auch nicht grenzenlos, entgegenzukommen. Die Entscheidung liege damit im Trend der jüngeren Entscheidungspraxis. So habe der EuGH die Verpflichtung zur Berücksichtigung „finaler“ Verluste schon zuvor immer weiter eingegrenzt. Er habe unter Verhältnismäßigkeitsaspekten Regelungen zur Wegzugsbesteuerung und zum Quellensteuerabzug akzeptiert, die vor fünf Jahren wohl noch verworfen worden

85 EuGH: ebenda, Rn. 36

86 EuGH-C 115/16, 118/16 und 119/16

87 Lang, Michael: „2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?“ in: Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag (2011), S. 297 – 327 (298)

88 Englisch, Joachim: „Nordea Bank – ein weiterer Meilenstein der EuGH-Judikatur“ in IStR 2014, S. 561 - 563

89 Siehe Abschnitt 2.5. der Ausarbeitung

wären. Auch signalisiere er die Bereitschaft, die Hinzurechnungsbesteuerung jedenfalls gegenüber Steueroasen in stärkerem Maße als noch in der Entscheidung „Cadbury Schweppes“ für grundfreiheitskompatibel zu erachten.⁹⁰

Englisch äußert abschließend seinen Eindruck, dass sich die Tektonik der Grundfreiheitsrechtsprechung in den letzten Jahren nochmals deutlich in Richtung nationaler Steuersouveränität verschoben habe. Das Binnenmarktideal werde damit noch stärker relativiert, als dies in der den Ursprung dieser Entwicklung bildenden Entscheidung Marks & Spencer angelegt gewesen sei. Möglicherweise hinterlasse die Finanzkrise und die damit einhergehende Marktskepsis auch in der Grundfreiheitsjudikatur des EuGH ihre Spuren.⁹¹

Dieses Ergebnis wird auch von der vergleichenden Feststellung von Lang zur Anwendung der Rechtfertigungsgründe in den EuGH-Entscheidungen gestützt:

„Die weitere Rechtsprechung hat gezeigt, dass der EuGH seinen Prüfungsmaßstab sogar weiter zurückgenommen hat: Im 2007 ergangenen Urteil Oy AA⁹² reichte es für den EuGH aus, dass zwei Rechtfertigungsgründe gemeinsam – nämlich das Erfordernis der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten und die Steuerfluchtgefahr – die Konformität mit den Grundfreiheiten einer unterschiedlichen nationalen Behandlung begründen kann. In dem im Jahr 2008 ergangenen Urteil Lidl Belgium⁹³ waren für den EuGH ebenfalls zwei – allerdings zum Teil wiederum von Oy AA unterschiedliche – Rechtfertigungsgründe ausreichend, nämlich die Notwendigkeit der Wahrung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten und die Notwendigkeit, eine doppelte Verlustberücksichtigung zu verhindern. [...] In X Holding BV⁹⁴ schließlich spricht der EuGH zwar auch davon, dass die Erlaubnis eine gebietsfremde Gesellschaft in die niederländische Gruppenbesteuerungsregelung einzubeziehen, zur Folge hätte, dass die Muttergesellschaft frei entscheiden könnte, in welchem Mitgliedsstaat sie die Verluste geltend macht, sieht aber dann die beschränkende Steuerregelung alleine „durch das Erfordernis gerechtfertigt, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten zu wahren“.“⁹⁵

Linn⁹⁶ diskutiert am Beispiel der Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung und der Wegzugsbesteuerung, die Planbarkeit der Rechtsprechung des EuGH. Er stellt fest, dass es dem EuGH nicht in allen Bereichen gelungen sei,

90 Englisch: siehe Fn. 73, Seite 562

91 Englisch: ebenda, Seite 563

92 EuGH, Urteil vom 18. Juli 2007, C-231/05

93 Siehe Abschnitt 2.10.

94 EuGH, Urteil vom 25. Februar 2010, C-337/08

95 Lang: siehe Fn. 72, Seite 319

96 Linn, Alexander: „Vermeintliche oder tatsächliche Rechtskontinuität in der Rechtsprechung des EuGH“ in: IStR 2016, Seite 103 – 109

seine Rechtsprechung zu konsolidieren und auf ein gemeinsames Fundament einer Dogmatik der Grundfreiheiten und der Rechtfertigungsgründe zu stellen.

„Insbesondere das Festhalten an einer in Teilen bereits überwundenen bzw. überwunden geglaubten Rechtsprechung ohne nachvollziehbare Begründung, aber auch umgekehrt die nicht offenelegte Abweichung von bisherigen Entscheidungen erschwert die Vorhersehbarkeit künftiger EuGH-Urteile und erzwingt zusätzliche Vorlagen nationaler Gerichte. Aufgrund der dem EuGH zukommenden Funktion unterliegen seine Urteile so gut wie nie zeitlichen Beschränkungen in ihrer rückwirkenden Anwendbarkeit. Daher beeinträchtigt eine geänderte EuGH-Rechtsprechung genauso wie die Erwartung einer Änderung die Planungssicherheit der Steuerpflichtigen und der Gesetzgeber in erheblichem Umfang. Um solche Beeinträchtigungen aber so weit wie möglich zu reduzieren ist der EuGH gefordert, Änderungen seiner Rechtsprechung nur in unvermeidbaren Ausnahmefällen vorzunehmen und darüber hinaus seine Rechtsprechung, ob geändert oder stabil, auf ein möglichst nachvollziehbares Fundament zu stellen. Nur durch ein solches Fundament ist es möglich, die künftige Rechtsprechung abzuschätzen und bei Planungen und bei der Abfassung von Gesetzen zu berücksichtigen.“⁹⁷

Linn betont zudem den hohen Einfluss, den die EuGH-Rechtsprechung auch auf die nationalen Gesetzgebungsorgane ausübe. „Die Rechtsprechung des EuGH hat für die Steuerpflichtigen eine Bedeutung erlangt, die der Rechtsprechung nationaler Höchstgerichte zumindest vergleichbar ist. Darüber hinaus greift der EuGH – stärker als nationale Gerichte – in die Planungsgrundlagen der nationalen Gesetzgeber ein, die bei der Abfassung nationaler Gesetze die Vereinbarkeit mit Europarecht berücksichtigen müssen und hierbei nicht auf „Nichtanwendungsgesetze“ zurückgreifen können. Umso mehr sind die Gesetzgeber ebenfalls auf eine Planbarkeit der Rechtsprechung des EuGH angewiesen.“⁹⁸

Eine ökonomische Betrachtungsweise wählt Herbort⁹⁹ in seinem Aufsatz aus dem Jahr 2015. Ausgangspunkt seiner Ausführungen ist die Zustimmung zu den Feststellungen von Englisch zur Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH. Bezüglich der stärkeren Gewichtung von mitgliedstaatlichen Argumenten in den EuGH-Verfahren stellt Herbort die These auf, dass die gegenüber dem EuGH vorgetragene Fiskalinteressen der Mitgliedsstaaten so uneingeschränkt in der Realität gar nicht bestünden. „Die genauere Betrachtung wird allerdings zeigen, dass die Regierungsbevollmächtigten im EuGH-Verfahren Argumente vortragen, die vorrangig auf das nationale Fiskalinteresse ihres Mitgliedstaats abzielen. Die Mitgliedstaaten sind hingegen an einem Binnenmarkt interessiert, der von möglichst (wettbewerbs-)neutralen steuerlichen Regelungen unter gleichzeitiger Wahrung der Fiskalinteressen gezeichnet ist. In diesem Sinne kommt es zu einer Diskrepanz zwischen vorgetragenen Argumenten und tatsächlichen Interessen der Mitgliedstaaten.“¹⁰⁰

97 Linn: ebenda S. 109

98 Linn: ebenda, Seite 104

99 Herbort, Marcel: „Marks & Spencer 2.0. – Plädoyer gegen Trends in der EuGH-Judikatur“ in: IStR 2015, 15 - 23

100 Herbort: siehe Fn. 84, Seite 16

Er gesteht aber auch zu, dass „mit dem Abmildern bzw. Beseitigen von Ungleichbehandlungen [...] die nationale Souveränität zurückgedrängt (wird) und kann in einem binnenmarktorientierten Rechtsprechungstrend („Marks & Spencer 1.0“) wie eine Entmündigung der Mitgliedstaaten aufgenommen werden.“¹⁰¹ Herbort stellt sodann ökonomische Überlegungen zur Effizienz der Steuerrechtsprechung an und zeigt auf, dass die Vorhersehbarkeit und Planbarkeit steuerrechtlicher Systeme auch von der Rechtsprechung maßgeblich beeinflusst würden. Dies wirke sich unmittelbar auf Investitionsentscheidungen zugunsten oder zuungunsten Europas aus.

„Der EuGH (muss) nicht nur das Interessensverhältnis zwischen dem beteiligten Mitgliedstaat und dem grundfreiheitsberechtigten Unternehmen abwägen [...], sondern gleichermaßen das Interessensverhältnis zwischen den Mitgliedstaaten (multilateraler Interessenausgleich). Letzterer Interessenausgleich führt zu einer gerechten Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Ansässigkeits- und Quellenstaat bzw. zwischen den Quellenstaaten. Dieser „Gerechtigkeit zwischen den Staaten“ trägt der EuGH u. a. mit dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Staaten Rechnung. Zu einer Ausgewogenheit kann es jedoch nur kommen, wenn es innerhalb der Verhältnismäßigkeitsprüfung weder zu groben Pauschalierungen noch zu einer „Verkürzung bzw. ... (zu einem) Wegfall einer Prüfung der Verhältnismäßigkeit der nationalen Zielsetzung“ kommt.“¹⁰²

5. Zusammenfassung

Die Auswertung der EuGH-Rechtsprechung in der Literatur ergibt ein uneinheitliches Bild. Einig sind sich die Autoren in der Feststellung, dass die Anerkennung von Rechtfertigungsgründen im Steuerrecht für grundfreiheitsrechtliche Diskriminierungen seit der Rechtssache Marks & Spencer zugenommen hat. Dabei ist jedoch weder ein eindeutiger Trend zur großzügigeren Akzeptanz nationalstaatlicher Beschränkungen noch zur restriktiven Versagung derartiger Regelungsansätze zu erkennen. Die Rechtsprechung des EuGH differenziert sich eher weiter aus, wendet tendenziell die einmal anerkannten Rechtfertigungsgründe aber restriktiv an. So wurden pauschale Steuerregelungen, die dem Steuerpflichtigen keine Entlastungsbeweise ermöglichen regelmäßig vom EuGH als unvereinbar mit den Grundfreiheiten erklärt. Ferner verlangt der Gerichtshof regelmäßig ein Anfangsindiz auf Seiten der Finanzverwaltung für die Annahme der Steuerhinterziehungsbekämpfung als Rechtfertigungsgrund.

„Auch in anderer Hinsicht hat der EuGH seine Kontrolldichte nicht zurückgenommen: Er beschränkt sich auch in seiner jüngeren Rechtsprechung nicht darauf, bloß Gebietsansässige und Gebietsfremde oder Inländer mit ausländischen Einkünften oder Vermögen und Inländer mit ausländischen Einkünften oder Vermögen miteinander zu vergleichen, sondern zieht nach wie vor auch den Vergleich verschiedener grenzüberschreitender Situationen in Betracht.“¹⁰³

101 Herbort: ebenda, Seite 17

102 Herbort: ebenda, Seite 20

103 Lang: siehe Fn. 72, Seite 315

Die Reichweite und Bedeutung der EuGH-Rechtsprechung für die nationalen Steuergesetzgeber wird nicht zuletzt anhand der jüngsten Entscheidung *Deister Holding*¹⁰⁴ deutlich. Die Vorlagefragen des Finanzgerichts Köln führten zur Feststellung der Unionsrechtswidrigkeit von § 50d EStG 2007. In der Literatur wird bereits diskutiert, dass die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2012 sich in den zentralen Punkten nicht wesentlich von der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 unterscheidet.¹⁰⁵ Damit steht eine zentrale Vorschrift der Missbrauchsbekämpfung des deutschen internationalen Steuerrechts zur unionsrechtlichen Disposition.

104 Siehe Abschnitt 2.1. der Ausarbeitung

105 Polatzky/Goldschmidt/Schuhmann: siehe Fn. 6, Seite 642