

Bilanz und Perspektiven zum europäischen Recht

Eine Nachdenkschrift
anlässlich
50 Jahre Römische Verträge

Alice Wagner/Valentin Wedl (Hg)

OGBVERLAG

Die in der Schriftenreihe publizierten Abhandlungen und Beiträge repräsentieren nicht notwendigerweise die Meinung des Herausgebers, die wissenschaftliche Verantwortung für den Inhalt liegt beim jeweiligen Autor. Trotz sorgfältiger Bearbeitung sind alle Angaben ohne Gewähr und eine Haftung von Autor, Herausgeber und Verlag ist ausgeschlossen.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung vorbehalten. Kein Teil des Werks darf in irgendeiner Form durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren ohne schriftliche Genehmigung des Herausgebers reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Dieses Werk wurde vom Netzwerk Wissenschaft der Arbeiterkammer Wien unterstützt.

Umschlaggestaltung: Kurt Schmidt

Herausgeber:

Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien, Prinz-Eugen-Straße 20–22, 1040 Wien

Verleger:

Verlag des Österreichischen Gewerkschaftsbundes GmbH, Altmannsdorfer Straße 154, 1231 Wien

© 2007 by Verlag des ÖGB GmbH, Wien

Verlags- und Herstellungsort: Wien

Printed in Austria

ISBN 3-7035-1299-5

*Michael Lang**

Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern

Planungssicherheit für die nationalen Gesetzgeber?

A. Die bisherige Rechtsprechung zu den direkten Steuern	113
B. Vergleichbarkeitsprüfung	115
1. Vergleichbare Situationen	115
2. Rechtliche und faktische Vergleichbarkeit	117
3. Qualität des rechtlichen Instruments	118
4. Unterschiedliche Situationen	119
C. Rechtfertigungsprüfung	121
1. Rechtfertigungsgründe	121
2. Kombination von Rechtfertigungsgründen	122
3. Zwei Seiten derselben Medaille?	123
4. Zusammenhang zur Vergleichbarkeitsprüfung	123
D. Verhältnismäßigkeitsprüfung	124
1. Gelindester Eingriff	124
2. Amtshilfe und Mitwirkungspflicht	125
3. Effizienz steuerlicher Kontrolle	126
4. Zum Zusammenhang von Rechtfertigungs- und Vergleichbarkeitsprüfung	128
E. Würdigung	128

A. Die bisherige Rechtsprechung zu den direkten Steuern

Vor mehr als 20 Jahren hat der EuGH erstmals ein Urteil auf dem Gebiet der direkten Steuern veröffentlicht. Seitdem hat die Zahl der Entscheidungen des EuGH, die für die Steuergesetzgeber der Mitgliedstaaten Bedeutung haben, laufend zugenommen. Das Tempo dabei bestimmt nicht der Gerichtshof selbst: Der EuGH erlässt auf dem Gebiet der direkten Steuern Urteile, wenn Rechtsfragen an ihn entweder im Wege eines Vertragsverletzungsverfahrens oder eines Vorabentscheidungsverfahrens herangetragen werden. Er kann die Erlassung eines Urteils nur dann ablehnen, wenn die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen. In allen anderen Fällen ist der Gerichtshof verpflichtet, über die an ihn herangetragenen Rechtssachen zu entscheiden.

Die meisten Urteile des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern sind zur Auslegung und Anwendung der Grundfreiheiten auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten ergangen. Die Rechtsprechung des EuGH ist nicht in der Lage, das Steuerrecht der Mitgliedstaaten zu harmonisieren. Der Gerichtshof gibt den Mit-

* Herrn *Kasper Dziurdz* danke ich herzlichst für die Diskussion des Manuskripts sowie die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

gliedstaaten aber entscheidende Vorgaben, an denen sie sich bei der Gestaltung ihrer Steuersysteme zu orientieren haben. Die große Zahl von Entscheidungen bringt auch die Gefahr von Widersprüchen mit sich. Aufgabe der Lehre ist es, die Urteile zu analysieren und auf diese Widersprüche hinzuweisen. Der EuGH ist daher schon öfter vor der Notwendigkeit gestanden, unterschiedliche Rechtsprechungslinien miteinander zu harmonisieren. Ebenso haben kritische Einwände gegen manche Begründungen, Kritik der Politik an den Konsequenzen mancher Entscheidungen und vermutlich auch die Reflexion des Gerichtshofs über seine eigene Rechtsprechung dazu geführt, dass der EuGH seiner Judikatur schon mehrmals eine etwas geänderte Richtung gegeben hat. Derartige Korrekturen seiner Rechtsprechung legt der EuGH aber traditionell nicht offen. Dies erschwert den nationalen Gesetzgebern die Voraussehbarkeit der Judikatur: Es ist vielfach nicht möglich abzuschätzen, ob der EuGH selbst davon ausgeht, dass seine Rechtsprechung zu einer bestimmten Frage nach wie vor konsistent ist oder aber die ältere Rechtsprechung durch jüngere Urteile überholt ist, sodass sich die nationalen Gesetzgeber nur noch an den jüngeren Urteilen zu orientieren haben.

In der Folge möchte ich versuchen, einige Widersprüche, die die bisherige Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern mit sich gebracht hat, aufzuzeigen. Ich will mich dabei am traditionellen Prüfungsschema orientieren, das der EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern bei seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten anwendet. Der EuGH weist die Mitgliedstaaten regelmäßig darauf hin, dass nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts zwar die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, „*diese jedoch ihre Befugnisse in diesem Bereich unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts [...] ausüben und sich deshalb jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthalten*“ müssen.¹ Dabei ist erforderlich, „*dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, sofern eine Differenzierung nicht objektiv gerechtfertigt ist*“.² Der EuGH fragt somit in einem ersten Schritt nach der Vergleichbarkeit der Sachverhalte, in einem zweiten Schritt nach der Rechtfertigung einer Differenzierung. Erweist sich eine Differenzierung als gerechtfertigt, ist auch noch in einem dritten Schritt eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen.³ Bei all diesen Schritten spielen Wertungsgesichtspunkte eine Rolle. Dagegen ist nichts einzuwenden. Dem Gerichtshof ist allerdings abzuverlangen, seine Wertungen offen zu legen. Die bisherige Rechtsprechung des EuGH zeigt aber, dass der Gerichtshof dabei durchaus unterschiedliche Maßstäbe anlegt.

¹ Vgl zB EuGH, Rs C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225, Rn 21 und 26; Rs C-80/94, *Wielockx*, Slg 1995, I-2493, Rn 16; Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471, Rn 19; Rs C-264/96, *ICI*, Slg 1998, I-4695, Rn 19; Rs C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg 1999, I-2651, Rn 19; Rs C-385/00, *de Groot*, Slg 2002, I-11819, Rn 75; Rs C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477, Rn 19; Rs C-403/03, *Schempp*, Slg 2005, I-6421, Rn 19; Urteil vom 25. 1. 2007, Rs C-329/05, *Meindl* (noch nicht in Slg veröffentlicht), Rn 21.

² EuGH, *Schempp*, Rn 28.

³ Näher *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007) 25 ff.

B. Vergleichbarkeitsprüfung

1. Vergleichbare Situationen

Traditionell vergleicht der EuGH die Situation von Gebietsfremden mit jener von Gebietsansässigen.⁴ Gebietsfremde unterscheiden sich von Gebietsansässigen in erster Linie durch die Staatsangehörigkeit. Bei juristischen Personen sieht der EuGH den satzungsmäßigen Sitz als das entscheidende Kriterium, das Gebietsfremde von Gebietsansässigen unterscheidet.⁵ Bei natürlichen Personen ist der EuGH davon ausgegangen, dass Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht bloß offene Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit verbieten, sondern auch verdeckte Diskriminierungen auf Grund anderer Differenzierungskriterien, die zum selben Ergebnis führen.⁶ Die Staatsangehörigkeit selbst spielt nämlich im Steuerrecht der meisten Mitgliedstaaten keine Rolle und ist daher im Regelfall auch nicht Anknüpfungspunkt für eine Diskriminierung. Mit der Erweiterung seiner Vergleichbarkeitsprüfung auf verdeckte Diskriminierungen hat der EuGH die Voraussetzungen geschaffen, den Grundfreiheiten auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen zum Durchbruch zu verhelfen.

In der Folge hat der EuGH ein weiteres Vergleichspaar herausgebildet, das heute eigenständige Bedeutung hat: In ständiger Rechtsprechung erachtet der Gerichtshof die Situation von Gebietsansässigen, die in einem anderen Mitgliedstaat tätig sind, Leistungen erbringen, sich niederlassen oder investieren, mit der Situation von Gebietsansässigen als gleichartig, die denselben Sachverhalt innerhalb ihres Mitgliedstaates verwirklichen.⁷ Somit vergleicht der EuGH zwei Gebietsansässige, von denen sich einer in einer grenzüberschreitenden Konstellation befindet, während der andere denselben Sachverhalt ausschließlich im Inland verwirklicht.

⁴ Vgl zB EuGH, Rs 270/83, *Avoir Fiscal*, Slg 1986, 273, Rn 15 f; Rs C-204/90, *Bachmann*, Slg 1992, I-249, Rn 9; Rs C-112/91, *Werner*, Slg 1993, I-429, Rn 10; *Schumacker*, Rn 25; Rs C-107/94, *Asscher*, Slg 1996, I-3089, Rn 35; *Futura Participations*, Rn 20; Rs C-391/97, *Gschwind*, Slg 1999, I-5451, Rn 13 f; Rs C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5933, Rn 24; Rs C-512/03, *Blanckaert*, Slg 2005, I-7685, Rn 31; Rs C-265/04, *Bouanich*, Slg 2006, I-923, Rn 22.

⁵ Vgl zB EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 18; Rs C-330/91, *Commerzbank*, Slg 1993, I-4017, Rn 13; *ICI*, Rn 20; Rs C-307/97, *Saint-Gobain*, Slg 1999, I-6161, Rn 36; Rs C-397/98 und C-410/98, *Metallgesellschaft*, Slg 2001, I-1729, Rn 42; Rs C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837, Rn 37; Rs C-374/04, *ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-1, Rn 43.

⁶ Vgl zB EuGH, Rs 152/73, *Sotgiu*, Slg 1974, 153, Rn 11; Rs C-175/88, *Biehl*, Slg 1990, I-1779, Rn 13; Rs C-1/93, *Halliburton*, Slg 1994, I-1137, Rn 15; *Schumacker*, Rn 26; *Wielockx*, Rn 16; *Asscher*, Rn 36; *Gerritse*, Rn 28; *Meindl*, Rn 21.

⁷ Vgl zB EuGH, Rs C-55/98, *Vestergaard*, Slg 1999, I-7641, Rn 21; Rs C-35/98, *Verkooijen*, Slg 2000, I-4071, Rn 34; Rs C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg 2004, I-2409, Rn 46; Rs C-315/02, *Lenz*, Slg 2004, I-7063, Rn 20; *Marks & Spencer*, Rn 32 f; Urteil vom 7. 9. 2006, Rs C-470/04, *N.* (noch nicht in Slg veröffentlicht), Rn 35; Urteil vom 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes* (noch nicht in Slg veröffentlicht), Rn 44.

Ein weiteres Vergleichspaar hat der EuGH schon in seinem Urteil *Avoir Fiscal* mit dem Konzept der freien Rechtsformwahl angedeutet:⁸ „Denn da Artikel 52 Absatz 1 Satz 2 den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, darf diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden.“ Diesem Hinweis wurde anfangs keine allzu große Bedeutung beigemessen, zumal die Diskriminierung der Betriebsstätte gegenüber der Tochtergesellschaft mit der Diskriminierung der gebietsfremden Gesellschaft gegenüber der gebietsansässigen Gesellschaft zusammenfiel. In letzter Zeit sind aber Konstellationen an den EuGH herangetragen worden, in denen die Tochtergesellschaft gegenüber der Betriebsstätte diskriminiert worden ist. In *Marks & Spencer* hat Generalanwalt (GA) *Poiares Maduro* auch dieses Vergleichspaar akzeptiert, dann aber im konkreten Fall auf Grund unterschiedlicher rechtlicher Regelungen keine Vergleichbarkeit der Situation angenommen.⁹ Die Ausführungen des GA lassen darauf schließen, dass er gegebenenfalls auch bereit gewesen wäre, die Tochtergesellschaft der Betriebsstätte gegenüberzustellen.¹⁰ Im Urteil hat der EuGH dieses Vergleichspaar jedoch – ohne dies zu begründen – nicht herangezogen.¹¹ In *CLT-UFA* ging es um die Frage, ob die inländische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft einer inländischen Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft gegenübergestellt werden kann. Der EuGH hat dieses Vergleichspaar akzeptiert.¹² Daraus kann geschlossen werden, dass auch zwei unterschiedliche grenzüberschreitende Konstellationen als vergleichbar angesehen werden können.¹³

Ein weiteres Vergleichspaar ist im Schrifttum unter dem Schlagwort der „Meistbegünstigung“ diskutiert worden. Dabei geht es um den Vergleich von Gebietsfremden untereinander, die in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind. In seinem Urteil im Fall *D.* hat der EuGH in einer derartigen unterschiedlichen Behandlung keinen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gesehen.¹⁴ Er hat dies damit begründet, dass sich die unterschiedliche Behandlung „aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ergibt und daher keine Vergleichbarkeit vorliegt. Somit war die rechtliche Situation verschiedener Gebietsfremder im konkreten Fall nicht vergleichbar, was aber nicht bedeuten muss, dass der EuGH dieses Vergleichspaar überhaupt nicht in Betracht ziehen würde. Der Umstand, dass der EuGH sich überhaupt mit der rechtlichen Vergleichbarkeit auseinander gesetzt hat und auf die

⁸ EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 22.

⁹ Schlussantrag GA *Maduro* 7. 4. 2005, *Marks & Spencer*, Rn 48.

¹⁰ So bereits *Lang*, *Marks and Spencer – more questions than answers: an analysis of the Opinion delivered by Advocate General Maduro*, EC Tax Review 2005, 95 (96 f).

¹¹ EuGH, *Marks & Spencer*, Rn 32 ff; dazu *Lang*, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word*, ET 2006, 54 (56 f).

¹² EuGH, Rs C-253/03, *CLT-UFA*, Rn 30.

¹³ *Lang*, *Gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Rechtsformneutralität im Steuerrecht?* IStR 2006, 397 (398 f).

¹⁴ EuGH, Rs C-376/03, *D.*, Slg 2005, I-5821, Rn 61.

Besonderheiten der Doppelbesteuerungsabkommen hingewiesen hat, deutet vielmehr darauf hin, dass der EuGH an sich bereit ist, auch Gebietsfremde aus verschiedenen Mitgliedstaaten miteinander zu vergleichen.¹⁵

2. Rechtliche und faktische Vergleichbarkeit

Dies weist bereits darauf hin, dass der EuGH zwischen rechtlicher und faktischer Vergleichbarkeit unterscheidet. Die maßgebende Vorgangsweise hat der Gerichtshof bereits in seinem Urteil *Avoir Fiscal* im Jahr 1986 vorgegeben. Der EuGH hat die Behandlung Gebietsfremder und Gebietsansässiger miteinander verglichen und dann festgestellt:¹⁶ „Auch wenn nicht völlig auszuschließen ist, dass eine Unterscheidung je nach dem Sitz einer Gesellschaft oder eine Unterscheidung je nach dem Wohnsitz einer natürlichen Person unter bestimmten Voraussetzungen auf einem Gebiet wie dem des Steuerrechts gerechtfertigt sein kann, so ist im vorliegenden Fall doch darauf hinzuweisen, dass die französischen Steuerbestimmungen in Bezug auf die Festlegung der Besteuerungsgrundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer keine Unterscheidung zwischen Gesellschaften mit Sitz in Frankreich und in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen und Agenturen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland vornehmen.“ Seitdem unterscheidet der EuGH mehr oder weniger konsequent zwischen dem maßgebenden Vergleichspaar einerseits und den steuerrechtlichen Regelungen im betreffenden Mitgliedstaat andererseits.¹⁷ Die unterschiedliche Behandlung eines von den Grundfreiheiten erfassten Sachverhalts und eines anderen Sachverhalts, der zum Vergleich herangezogen wurde, kann *alleine* keine Diskriminierung bewirken. Es bedarf zusätzlich der Untersuchung, ob die rechtliche Situation vergleichbar ist. Wenn also der EuGH gelegentlich davon spricht, dass die Vergleichbarkeit der Situation in faktischer und rechtlicher Sicht gegeben sein muss, bringt er damit zum Ausdruck, dass er zum einen den in den Anwendungsbereich einer Grundfreiheit fallenden Sachverhalt einem anderen – von ihm als vergleichbar angenommenen – Sachverhalt gegenüberstellt, und dass die Vergleichbarkeit dieser Situation dann zum anderen in rechtlicher Hinsicht gegeben sein muss.

Eine Ausnahme stellt allerdings die bereits 1995 begründete *Schumacker*-Rechtsprechung des EuGH dar, die im Bereich der für natürliche Personen geltenden Regelungen zwar nicht alleinige, aber doch große Bedeutung hat.¹⁸ Der EuGH verzich-

¹⁵ *Schuch*, Critical notes on the European Court of Justice's *D* case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties, EC Tax Review 2006, 6 ff; *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *D*. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (369 ff).

¹⁶ EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 19.

¹⁷ Näher *Lang*, Rechtsprechung 25 ff.

¹⁸ EuGH, *Schumacker*; vgl. *Wielockx*; *Asscher*; Rs C-336/96, *Gilly*, Slg 1998, I-2793; *Gschwind*; Rs C-87/99, *Zurstrassen*, Slg 2000, I-3337; *Gerritse*; Rs C-169/03, *Wallentin*, Slg 2004, I-6443; *D.*; Urteil vom 9. 11. 2006, Rs C-520/04, *Turpeinen* (noch nicht in Slg veröffentlicht).

tet bei natürlichen Personen auf die gesonderte Prüfung der rechtlichen Vergleichbarkeit, wenn es um Regelungen geht, die die persönlichen Verhältnisse oder den Familienstand betreffen. Pauschal – also ohne Berücksichtigung der konkreten nationalen Rechtslage – geht er davon aus, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht in vergleichbarer Situation sind. Daher müssen Regelungen für Gebietsansässige, die den persönlichen Verhältnissen oder dem Familienstand Rechnung tragen, nicht auch auf Gebietsfremde erstreckt werden. Wenn aber Gebietsfremde alle oder fast alle ihrer Einkünfte im anderen Mitgliedstaat beziehen, ist die Vergleichbarkeit von Gebietsfremden und Gebietsansässigen – und zwar wiederum ohne Beachtung der konkret anwendbaren nationalen Regelung – gegeben. Sie müssen dann in den Genuss von Begünstigungen kommen, die Gebietsansässigen gewährt werden, um ihre persönlichen Verhältnisse oder ihren Familienstand zu berücksichtigen. Die Begründung dieser Rechtsprechungslinie bleibt genauso im Dunkeln wie ihre Tragweite.¹⁹ Für die Rechtsanwender ist praktisch nie vorhersehbar, unter welchen Voraussetzungen der EuGH seine *Schumacker*-Rechtsprechung anwendet und dementsprechend davon ausgeht, dass sich Gebietsfremde und Gebietsansässige ohnehin nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, oder aber davon absieht und die Frage der Vergleichbarkeit an Hand der konkret maßgebenden nationalen Rechtsvorschriften überprüft.

3. Qualität des rechtlichen Instruments

In jüngerer Zeit stellt der EuGH offenbar aber auch darauf ab, welches rechtliche Instrument die Ursache für eine unterschiedliche Behandlung ist. Der Umstand, dass sich eine unterschiedliche Behandlung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens ergibt, hat den EuGH in der Rs *D.* bewogen, die Vergleichbarkeit zu verneinen:²⁰ „Die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten wohnen, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt. Daher befindet sich ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger hinsichtlich der auf unbewegliches Vermögen in den Niederlanden erhobenen Vermögensteuer nicht in der gleichen Lage wie ein außerhalb Belgiens ansässiger Steuerpflichtiger.“ Diese Rechtsprechung hat der EuGH jüngst in der Rs *ACT Group Litigation* bestätigt.²¹

Mit seiner früheren Rechtsprechung lässt sich diese Judikatur des EuGH allerdings nicht in Einklang bringen:²² In der Rs *Saint-Gobain* hat der EuGH keinen Anstoß

¹⁹ Kritisch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff; *Lang*, Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende? RIW 2005, 336 (338 f); *Mössner*, Source versus Residence – an EU Perspective, Bulletin 2006, 501 ff.

²⁰ EuGH, *D.*, Rn 61.

²¹ EuGH, *ACT Group Litigation*, Rn 91.

²² Vgl bereits die Kritik bei *Lang*, Triangular Situations: Tax Treaty Entitlement in the Source State

daran genommen, dass die unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden in Deutschland in Hinblick auf die Anrechnung ausländischer Steuer oder die Befreiung ausländischer Einkünfte eine Konsequenz der Doppelbesteuerungsabkommen ist, die eben die Ansässigkeit zu ihrer Anwendungsvoraussetzung haben.²³ Vielmehr hat der EuGH gefordert, dass die Vorteile, die nach den Doppelbesteuerungsabkommen auch Gebietsansässigen zukommen, Gebietsfremden ebenso eingeräumt werden, die in diesem Staat über eine Betriebsstätte verfügen. Zutreffend hat der EuGH damals darauf hingewiesen, dass die Ausdehnung der Begünstigungen den aus den Doppelbesteuerungsabkommen erwachsenden Verpflichtungen keineswegs widerspricht. Mit derselben Berechtigung wäre es aber auch denkbar gewesen, in der Rs *D*, die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Belgien und der Niederlande für in Belgien ansässige Steuerpflichtige vorgesehenen Vorteile auch auf in Deutschland ansässige Steuerpflichtige zu erstrecken.²⁴

4. Unterschiedliche Situationen

Der EuGH betont in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten laufend auch das Gebot der Ungleichbehandlung unterschiedlicher Situationen.²⁵ Er ist allerdings zurückhaltend, diese Überlegung für die Beurteilung konkreter Fallkonstellationen fruchtbar zu machen. Zuletzt hatte GA *Poiares Maduro* in *Marks & Spencer* zwar den Vergleich einer ausländischen Tochtergesellschaft mit einer ausländischen Betriebsstätte ins Treffen geführt, auf Grund von Unterschieden in der rechtlichen Situation diese Argumentation aber nicht weiter verfolgt.²⁶ Nahe liegender wäre es gewesen, herauszuarbeiten, in welchem Umfang sich aus den aufgezeigten Unterschieden die Zulässigkeit oder Notwendigkeit unterschiedlicher Rechtsfolgenanordnungen ergibt. Auf Grund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes wäre wohl davon auszugehen gewesen, dass bloß geringfügige Unterschiede nicht völlig unterschiedliche Rechtsfolgen zulassen.²⁷

under EC Law, in *Simonart/Remichel/de Cordt* (Hrsg), Liber Amicorum Jacques Malherbe (2006) 685 (695 f).

²³ EuGH, *Saint-Gobain*, Rn 59.

²⁴ Vgl *Lang*, SWI 2005, 365 (371 f); *Schuch*, EC Tax Review 2006, 6 (7 f); *Pistone*, National Treatment for All Non-resident EU Nationals: Looking Beyond the D Decision, International Tax Review 2005, 412 f; *van Thiel*, A Slip of the European Court in the D case (C-376/03): Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity? International Tax Review 2005, 454 (455); aA *Wattel*, EC law does not require most-favoured nation tax treatment and a disparity is not a discrimination: *D. v Inspecteur van de Belastingdienst*, British Tax Review 2005, 575 (581).

²⁵ Vgl zB EuGH, *Schumacker*, Rn 30; *Wielockx*, Rn 17; *Asscher*, Rn 40; *Royal Bank of Scotland*, Rn 26; *Gschwind*, Rn 21; Urteil vom 14. 11. 2006, Rs C-513/04, *Kerckhaert Morres* (nicht nicht in Slg veröffentlicht), Rn 19; *Meindl*, Rn 22.

²⁶ Schlussantrag GA *Maduro* 7. 4. 2005, *Marks & Spencer*, Rn 46.

²⁷ Vgl auch *Lang*, ET 2006, 54 (56).

Ein weiterer Anwendungsfall für derartige Überlegungen ist *van Hilten-van der Heijden*, in dem es um die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht ging:²⁸ Nach niederländischem Erbschaftsteuerrecht sind niederländische Staatsbürger, die vor weniger als 10 Jahren ihre Ansässigkeit in den Niederlanden aufgegeben haben, nach wie vor in den Niederlanden unbeschränkt steuerpflichtig. In dieser Konstellation können nicht nur niederländische Staatsbürger mit Staatsbürgern anderer Mitgliedstaaten, die ebenfalls innerhalb dieses Zeitraums aus den Niederlanden weggezogen sind, verglichen werden, sondern auch die der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden niederländischen Staatsangehörigen anderen nach wie vor in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen gegenübergestellt werden. Vor dem Hintergrund dieses Vergleichspaares würde sich die Frage aufdrängen, ob es gerechtfertigt ist, für beide Gruppen von Steuerpflichtigen dieselben Rechtsfolgen vorzusehen, obwohl letztere in einer unterschiedlichen Situation sind, da sie lediglich eine verdünnte Nahebeziehung zu den Niederlanden besitzen. Weder in den Schlussanträgen noch im Urteil des EuGH wurden jedoch derartige Überlegungen ange stellt.²⁹

Das Urteil des EuGH in *Futura Participations* würde in diese Rechtsprechungslinie passen.³⁰ In diesem Fall wurden Gebietsansässige – also in Luxemburg ansässige Gesellschaften – gleich wie Gebietsfremde – also in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften mit Betriebsstätte in Luxemburg – behandelt: In beiden Fällen muss in Luxemburg eine Buchführung vorliegen, damit Verluste vorgetragen werden können. In einer solchen Konstellation hätte die vom EuGH häufig ins Treffen geführte Umkehrung seines gleichheitsrechtlichen Prüfungsschemas angewendet werden können: In Luxemburg ansässige Gesellschaften und in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften hätten insoweit als in einer unterschiedlichen Situation befindlich angesehen werden können, als in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften in aller Regel dort Buchführungsverpflichtungen – und zwar für das gesamte Unternehmen – unterliegen.³¹ Der EuGH hat zwar einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten angenommen, ist jedoch nicht davon ausgegangen, dass es sich hier um eine Konstellation handelt, in der dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird und deshalb eine Rechtfertigung erforderlich ist.

²⁸ EuGH, Rs C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Slg 2006, I-1957.

²⁹ Vgl kritisch *Hohenwarter/Plansky*, Besteuerungen von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht – Schlussanträge des GA Léger in der Rs *van Hilten-van der Heijden*, SWI 2005, 417 (422 f); *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht? IStR 2005, 289 (291).

³⁰ EuGH, *Futura Participations*.

³¹ Dazu *Lang*, Rechtsprechung 35 ff.

C. Rechtfertigungsprüfung

1. Rechtfertigungsgründe

Die ältere Rechtsprechung des EuGH hat zur Zulässigkeit von Rechtfertigungsgründen eine sehr restriktive Haltung eingenommen. Erachtete der EuGH daher die Vergleichbarkeit einer Situation als gegeben, bestanden nur wenige Chancen, dass er eine Rechtfertigung für diese unterschiedliche Behandlung akzeptiert hätte.³² Allgemeine wirtschaftspolitische Zielsetzungen sind beispielsweise nicht geeignet, eine differenzierende Behandlung als zulässig anzusehen.³³ Von Beginn an hat es der EuGH abgelehnt, den Entfall der Steuereinnahmen als eigenen Rechtfertigungsgrund zu akzeptieren.³⁴ Die fehlende Steuerharmonisierung hat der EuGH auch von Beginn an ohne Umschweife als Rechtfertigungsgrund verworfen.³⁵

Bei anderen Rechtfertigungsgründen hat der EuGH im Laufe der Jahre seine Position geändert: So ging er ursprünglich davon aus, dass die Gefahr der Steuerflucht keine Ausnahme vom Grundprinzip der Niederlassungsfreiheit zulässt.³⁶ In der Folge hat er allerdings die Gefahr der Steuerumgehung als Rechtfertigungsgrund anerkannt und sich dann mehr auf die Frage konzentriert, ob sich der Rechtfertigungsgrund im konkreten Fall als verhältnismäßig erweist.³⁷ Den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz hingegen hat der EuGH zwar bereits in seinem Urteil *Bachmann* zugelassen,³⁸ in der Folge diese Rechtsprechung zwar bestätigt, jedoch an so enge Voraussetzungen geknüpft, dass dieser Rechtfertigungsgrund kaum Bedeutung erlangt hat.³⁹ Erst in den letzten Jahren ist der EuGH dazu übergegangen, diese Voraussetzungen wiederum zu lockern.⁴⁰ Ähnlich verhält es sich mit dem Erfordernis einer wirksamen steuerlichen Kontrolle als Rechtfertigungsgrund. Dieser außerhalb des Steuerrechts geprägte Rechtfertigungsgrund wurde von der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern weiterentwickelt und entfaltet.⁴¹ Zunächst hatte dieser Rechtferti-

³² Ausführlich *Lang*, Rechtsprechung 47 ff.

³³ EuGH, *Verkooijen*, Rn 47 f.

³⁴ Erstmals EuGH, Rs C-118/96, *Safir*, Slg 1998, I-1897, Rn 34; vgl aber auch *Saint-Gobain*, Rn 49 ff; *Verkooijen*, Rn 59; Rs C-136/00, *Danner*, Slg 2002, I-8147, Rn 55 ff; Rs C-436/00, *X und Y*, Slg 2002, I-10829, Rn 50; Rs C-168/01, *Bosal Holding*, Slg 2003, I-9409, Rn 42.

³⁵ Erstmals EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 23 f; vgl aber auch *Bachmann*, Rn 11; Rs C-411/03, *Sevic Systems AG*, Slg 2005, I-10805, Rn 27.

³⁶ EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 25.

³⁷ Vgl zB EuGH, *ICI*, Rn 26; *X und Y*, Rn 61; *de Lasteyrie du Saillant*, Rn 50 f; *Marks & Spencer*, Rn 49 f.

³⁸ EuGH, *Bachmann*, Rn 28.

³⁹ Vgl zB EuGH, *Schumacker*, Rn 41 f; *Wielockx*, Rn 23 ff; Rs C-484/93, *Svensson*, Slg 1995, I-3955, Rn 18; *Asscher*, Rn 55 ff; *ICI*, Rn 29; Rs C-294/97, *Eurowings*, Slg 1999, I-7447, Rn 40 ff; Rs C-251/98, *Baars*, Slg 2000, I-2787, Rn 33 ff; *X und Y*, Rn 52 ff; Rs C-168/01, *Bosal Holding*, Slg 2003, I-9409, Rn 29 ff; *Lasteyrie du Saillant*, Rn 61 ff.

⁴⁰ EuGH, *Manninen*, Rn 40 ff.

⁴¹ Vgl *Lang*, Rechtsprechung 50 ff.

gungsgrund keine besondere Bedeutung, da der EuGH diesem Argument regelmäßig den Verweis auf die Amtshilferichtlinien gegengehalten hat.⁴² Dann ist der Gerichtshof verstärkt dazu übergegangen, die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen zu betonen.⁴³ Dies hat aber ebenso wenig dazu geführt, dass unterschiedliche Behandlungen vergleichbarer Sachverhalte gerechtfertigt werden konnten. Erst in letzter Zeit dürfte der EuGH – wie das Urteil *Scorpio* zeigt⁴⁴ – den Spielraum der Mitgliedstaaten diesbezüglich wieder erweitert haben und die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer als Rechtfertigung für eine Schlechterbehandlung des Auslandssachverhaltes angesehen haben.⁴⁵

2. Kombination von Rechtfertigungsgründen

Zur weiteren Verunsicherung hat das viel beachtete EuGH-Urteil *Marks & Spencer* geführt. Der EuGH hat sich in diesem Urteil mit verschiedenen Rechtfertigungsgründen beschäftigt, ua mit der „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten“, deren „Ausgewogenheit“ beeinträchtigt sein könnte, mit der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung und mit der Steuerfluchtgefahr.⁴⁶ Keiner dieser Rechtfertigungsgründe war aber offenbar alleine überzeugend genug, um die unterschiedliche Behandlung zuzulassen. Der EuGH hat diese Rechtfertigungsgründe zusammengefasst und ist davon ausgegangen, dass sich aus den drei Rechtfertigungsgründen gemeinsam die Zulässigkeit der differenzierenden Regelung ergibt.⁴⁷ Diese Begründung ist besonders problematisch:⁴⁸ Die Auseinandersetzung mit jedem einzelnen der drei Rechtfertigungsgründe zeigt, dass sie entweder auf unzutreffenden oder zumindest fragwürdigen Prämissen beruhen und daher auch schon in der bisherigen Rechtsprechung als Rechtfertigungsgründe verworfen wurden. Offenbar kann die Summe der Gründe aber das leisten, was jeder einzelne Rechtfertigungsgrund nicht zu leisten vermag.

Die künftige Rechtsprechung des EuGH wurde dadurch noch viel weniger voraussehbar: Wer kann ausschließen, dass zwei oder drei in der bisherigen ständigen Rechtsprechung – jeweils für sich betrachtet – verworfene Rechtfertigungsgründe auch in anderen Konstellationen nunmehr in Summe als geeignet angesehen werden, die Diskriminierung von Auslandssachverhalten zu tragen? Im Lichte dieser Rechtsprechung kann jeder einzelne bereits einmal verworfene Rechtfertigungsgrund im

⁴² Vgl zB EuGH, *Bachmann*, Rn 18; *Halliburton*, Rn 22; *Schumacker*, Rn 45; *Futura Participations*, Rn 41; *Vestergaard*, Rn 26 und 28; Rs C-334/02, *Kommission/Frankreich*, Slg 2004, I-2229, Rn 31.

⁴³ Vgl zB EuGH, *Bachmann*, Rn 20; *Vestergaard*, Rn 26; *Danner*, Rn 52; Rs C-422/01, *Skandia*, Slg 2003, I-6817, Rn 43; Rs C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2057, Rn 25.

⁴⁴ EuGH, Urteil vom 3. 10. 2006, Rs C-290/04, *Scorpio* (noch nicht in Slg veröffentlicht), Rn 35.

⁴⁵ Dazu *Lang*, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17 (22 f).

⁴⁶ EuGH, *Marks & Spencer*, Rn 45 ff.

⁴⁷ EuGH, *Marks & Spencer*, Rn 51.

⁴⁸ Kritisch *Lang*, ET 2006, 54 (59).

Zusammenwirken mit einem anderen verworfenen Rechtfertigungsgrund eine völlig neue Bedeutung erlangen.

3. Zwei Seiten derselben Medaille?

Aber auch unter Ausklammerung des Urteils *Marks & Spencer* ist die vom EuGH bei den Rechtfertigungsgründen gewählte Vorgangsweise vielfach fraglich: Mitunter zeigt sich nämlich, dass der EuGH zwar einen Rechtfertigungsgrund entschieden ablehnt, dafür aber einen anderen – inhaltlich zumindest sehr ähnlichen – Rechtfertigungsgrund anerkennt. Ein Beispiel dafür ist der vom EuGH abgelehnte Rechtfertigungsgrund des Vorteilsausgleichs.⁴⁹ Dafür hat der EuGH es aber als gerechtfertigt angesehen, wenn die Kohärenz der nationalen Rechtslage die unterschiedliche Behandlung als geboten erscheinen lässt.⁵⁰ Hinter dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz verbirgt sich allerdings die Suche nach unterschiedlichen Regelungen, die der EuGH als miteinander in Zusammenhang sieht.⁵¹ Im Kern geht es also um dasselbe Problem wie beim Vorteilsausgleich: Erachtet der EuGH den Zusammenhang nicht als eng genug, verwirft er ihn unter Verweis auf den Vorteilsausgleich. Will er zum gegenteiligen Ergebnis gelangen, betrachtet er die Regelungen ohne weiteres als kohärent.

Ähnlich verhält es sich auch mit der Reziprozität einerseits und dem Wesen der Doppelbesteuerungsabkommen andererseits: In der Rs *Avoir Fiscal* hat der EuGH betont, dass die Grundfreiheiten unbedingt sind und daher ihre Anwendbarkeit nicht von Reziprozitätsüberlegungen abhängen kann.⁵² In der jüngeren Rechtsprechung hat der EuGH allerdings Differenzierungen als gerechtfertigt anerkannt, die sich als Konsequenz „aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ergeben.⁵³ Letztlich handelt es sich also auch in diesem Fall um zwei unterschiedliche Seiten derselben Medaille.

4. Zusammenhang zur Vergleichbarkeitsprüfung

Die Ebene der Vergleichbarkeitsprüfung und jene der Rechtfertigungsgründe lassen sich nicht scharf trennen. Mitunter sind die auf beiden Ebenen anwendbaren Argumentationen austauschbar.⁵⁴ Dies zeigt sich insbesondere bei jenen Rechtfertigungs-

⁴⁹ Vgl zB EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 21; *Asscher*, Rn 53; *Saint-Gobain*, Rn 54; *Verkooijen*, Rn 61; *Lenz*, Rn 43.

⁵⁰ EuGH, *Bachmann*, Rn 28.

⁵¹ Näher *Lang*, Rechtsprechung 54 ff.

⁵² EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 26.

⁵³ EuGH, *D.*, Rn 61; *ACT Group Litigation*, Rn 91.

⁵⁴ Ausführlich *Lang*, Rechtsprechung 89.

gründen, bei denen es um die Kohärenz der Regelungen geht. Die Frage, ob Regelungen des nationalen Rechts in engem Zusammenhang stehen, braucht an sich nicht erst bei der Rechtfertigungsprüfung analysiert werden, sondern kann auch schon bei der Vergleichbarkeitsprüfung untersucht werden.

Der EuGH macht sich den Zusammenhang zwischen der Vergleichbarkeits- und der Rechtfertigungsebene mitunter zu Nutze, um Änderungen seiner Rechtsprechung nicht offensichtlich werden zu lassen: Wiederholt hat er bereits Argumente auf Vergleichbarkeitsebene akzeptiert, die er auf Rechtfertigungsebene verworfen hat: Das Argument der Reziprozität darf auf Rechtfertigungsebene keine Rolle spielen,⁵⁵ während ihm der EuGH auf Ebene der Vergleichbarkeitsprüfung große Bedeutung beigemessen hat und Regelungen deshalb als nicht vergleichbar angesehen hat.⁵⁶ Ähnlich verhält es sich auch mit der Kohärenz, die auf Vergleichbarkeitsebene nur einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich hatte.⁵⁷ In *Blanckaert* hat der EuGH das Argument der Kohärenz ausdrücklich auf Vergleichbarkeitsebene geprüft und dabei einen sehr großzügigen Maßstab angelegt.⁵⁸ In *Schempp* hat der EuGH zwar nicht ausdrücklich von der Kohärenz gesprochen, jedoch Regelungen unterschiedlicher Mitgliedstaaten, die unterschiedliche Personen betreffen, als miteinander in Zusammenhang stehend erachtet und aus diesem Grund die Vergleichbarkeit zweier Konstellationen verneint.⁵⁹ Auf Rechtfertigungsebene hat der EuGH bisher bei der Kohärenz niemals einen derart großzügigen Maßstab angelegt.

D. Verhältnismäßigkeitsprüfung

1. Gelindeste Eingriff

Die Verhältnismäßigkeitsprüfung hat auf dem Gebiet der direkten Steuern noch nicht die zentrale Bedeutung erlangt, die sie auf anderen Gebieten schon hat. Dies könnte vor allem daran liegen, dass der EuGH in vielen ihm vorgelegten Fällen schon gar keine Rechtfertigung für eine differenzierende Regelung gesehen hat. In den Bereichen, in denen die Verhältnismäßigkeitsprüfung Bedeutung erlangt hat, hat der EuGH aber seine eigene Formel, wonach die gesetzgeberische Maßnahme „*nicht über das hinausgehen [darf], was hierzu erforderlich ist*“⁶⁰ nicht immer ernst genommen. Spektakuläres und aktuelles Beispiel ist das Urteil *Marks & Spencer*, in dem sich der EuGH damit begnügt hat, dass der Verlust im anderen Staat irgendwann – und wenn

⁵⁵ EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 26.

⁵⁶ EuGH, *D.*, Rn 61.

⁵⁷ EuGH, *Avoir Fiscal*, Rn 20.

⁵⁸ EuGH, *Blanckaert*, Rn 45 ff.

⁵⁹ EuGH, *Schempp*, Rn 32 f.

⁶⁰ Vgl zB EuGH, *Futura Participations*, Rn 26; *de Lasteyrie du Saillant*, Rn 49; *Marks & Spencer*, Rn 35; *Cadbury Schweppes*, Rn 47.

auch Jahre später – verwertet werden kann, um den Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft auszuschließen.⁶¹ Die weniger einschneidende Maßnahme, die in einem sofortigen Verlustabzug mit einer nachfolgenden Nachversteuerung in Gewinnjahren bestanden hätte und die ebenfalls gewährleistet hätte, dass es zu keiner doppelten Verlustverwertung kommen kann, hatte der EuGH erst gar nicht in Betracht gezogen.⁶²

Ähnlich hat der EuGH im Urteil *N.* zuletzt einen – aus dem Blickwinkel der Mitgliedstaaten – recht großzügigen Maßstab für die Verhältnismäßigkeitsprüfung angelegt: Der EuGH ist davon ausgegangen, dass die Festsetzung der Steuer im Falle eines Wegzugs deshalb zulässig ist, da dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann, alle Nachweise bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung aufzubewahren.⁶³ Ist dies aber das entscheidende Argument gewesen, wäre es nur konsequent gewesen, dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einzuräumen und ihm damit die *Möglichkeit* zu geben, die Festsetzung der Steuer schon im Zeitpunkt des Wegzugs zu begehren. Nimmt der Steuerpflichtige die Notwendigkeit der Aufbewahrung der Nachweise hingegen auf sich, hätte nichts dagegen gesprochen, dass er dann die Festsetzung der Steuer auch erst zu einem späteren Zeitpunkt beantragen kann.

2. Amtshilfe und Mitwirkungspflicht

Die Rechtsprechung zur Wirksamkeit steuerlicher Kontrolle zeigt auch, wie schwer Rechtfertigungsgrund und Verhältnismäßigkeitsprüfung voneinander zu trennen sind. Der EuGH hat das Erfordernis wirksamer steuerlicher Kontrolle an sich als Rechtfertigungsgrund anerkannt, gleichzeitig aber darauf hingewiesen, dass im Anwendungsbereich der Amtshilfe-RL dieser Rechtfertigungsgrund keine Bedeutung haben kann.⁶⁴ Diese Ausnahme von der Rechtfertigung lässt sich auch so deuten, dass die gesetzgeberische Maßnahme unverhältnismäßig ist.⁶⁵

Spannend ist in diesem Zusammenhang das Verhältnis zwischen der Inanspruchnahme der Amtshilfe einerseits und der Möglichkeit, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung zu verhalten, andererseits. Die Rechtsprechung legt gelegentlich das Schwergewicht auf die Amtshilfe-RL,⁶⁶ gelegentlich aber auch auf die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung anzuhalten.⁶⁷ In der älteren Rechtsprechung – wie

⁶¹ EuGH, *Marks & Spencer*, Rn 59.

⁶² Kritisch *Lang*, ET 2006, 54 (61).

⁶³ EuGH, *N.*, Rn 50.

⁶⁴ Vgl zB EuGH, *Bachmann*, Rn 18; *Halliburton*, Rn 22; *Schumacker*, Rn 45; *Futura Participations*, Rn 41; *Vestergaard*, Rn 26 und 28; *Danner*, Rn 52; *Kommission/Frankreich*, Rn 31; *Skandia*, Rn 43; *Laboratoires Fournier*, Rn 25.

⁶⁵ *Lang*, Rechtsprechung 89.

⁶⁶ Vgl zB EuGH, *Halliburton*, Rn 22; *Schumacker*, Rn 45; *Wielockx*, Rn 26; *Futura Participations*, Rn 41; Rs C-334/02, *Fixed Levy*, Slg 2004, I-2229, Rn 31.

⁶⁷ Vgl zB EuGH, *Bachmann*, Rn 18 und 20; Rs C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg 1992, I-305, Rn 11

in *Bachmann* oder in *Futura Participations* – zeigt sich, dass der EuGH die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen heran zu ziehen, nur in zweiter Linie ins Treffen geführt hat.⁶⁸ In der jüngeren Rechtsprechung nennt der EuGH beide Möglichkeiten der Abgabenbehörde, sich die Informationen aus dem Ausland zu beschaffen, gleichberechtigt nebeneinander.⁶⁹ In manchen Fällen – wie zB in *Marks & Spencer* – spricht der EuGH dann nur noch von der Nachweispflicht des Steuerpflichtigen.⁷⁰ Der für den Steuerpflichtigen am wenigsten einschneidende Eingriff liegt sicher dann vor, wenn er nicht selbst zur Mitwirkung verhalten ist, sondern die Behörde auf die Amtshilfe-RL verwiesen wird. Hier dürfte der EuGH aber seine Schwerpunkte in letzter Zeit verschoben haben.

3. Effizienz steuerlicher Kontrolle

Die Unsicherheiten, die die Verhältnismäßigkeitsprüfung in der Rechtsprechung des EuGH bewirkt, zeigt sich auch besonders im Urteil *Scorpio*.⁷¹ Dort ging es ua um die Frage, ob der nationale Gesetzgeber selbst dann eine Quellensteuer für Einkünfte, die an Gebietsfremde gezahlt werden, vorsehen kann, wenn die Steuerpflicht letztlich auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens beseitigt wird. Der EuGH sah zwar eine Beschränkung des durch Art 59 und 60 EG gewährleisteten freien Dienstleistungsverkehrs als gegeben an, „wenn die in Rede stehende Steuerbefreiung in den vom Bundesfinanzhof angeführten verschiedenen Abschnitten des Besteuerungsverfahrens nur auf Vorlage einer von der zuständigen Steuerbehörde erteilten Bescheinigung, dass die Voraussetzungen hierfür nach dem deutsch-niederländischen Besteuerungsabkommen erfüllt sind, Berücksichtigung finden kann“. Er ging jedoch davon aus, dass diese „Beschränkung [...] im Hinblick auf die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Steuerabzugsverfahrens gerechtfertigt“ ist. Es erschien dem Gerichtshof „nämlich wichtig, dass der Vergütungsschuldner nur dann von der Einbehaltung der Steuer entbunden wird, wenn er die Sicherheit hat, dass der Dienstleister die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt. Dem Vergütungsschuldner kann aber nicht zugemutet werden, selbst die Frage zu klären, ob in jedem Einzelfall die betreffenden Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei sind oder nicht. Würde dem Vergütungsschuldner gestattet, sich einseitig vom Steuerabzug zu befreien, könnte dies schließlich, wenn er sich irrt, die Erhebung der Steuer beim Vergütungsgläubiger gefährden.“

Andere Anforderungen legte der EuGH aber offenbar beim Abzug der Aufwendungen an: „Es ist nichts vorgetragen worden, was die im Ausgangsverfahren in Rede ste-

und 13; *Futura Participations*, Rn 38 f; *Vestergaard*, Rn 26; *Danner*, Rn 50; *Skandia*, Rn 43; *Laboratoires Fournier*, Rn 25.

⁶⁸ EuGH, *Bachmann*, Rn 20; *Futura Participations*, Rn 38 f.

⁶⁹ Vgl zB EuGH, *Vestergaard*, Rn 26; *Danner*, Rn 50; *Skandia*, Rn 43; *Laboratoires Fournier*, Rn 25.

⁷⁰ EuGH, *Marks & Spencer*, Rn 56.

⁷¹ EuGH, *Scorpio*.

henden nationalen Rechtsvorschriften rechtfertigen könnte, soweit diese die Möglichkeit ausschließen, dass der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten des Dienstleisters im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, steuermindernd geltend macht, falls der Dienstleister ihm diese Ausgaben mitgeteilt hat. [...] Somit ist auf die Frage 3a zu antworten, dass die Artikel 59 und 60 EWG-Vertrag dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, d. h. die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen.“

Diese Begründung überrascht.⁷² Der EuGH hätte bloß ähnliche Formulierungen verwenden müssen, die er zur Rechtfertigung der Voraussetzungen der Vorlage einer Bescheinigung über die Ansässigkeit im anderen Staat für die Freistellung herangezogen hat, um zum gegenteiligen Ergebnis zu gelangen. Auch diese Beschränkung hätte nämlich „im Hinblick auf die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Steuerabzugsverfahrens“ als gerechtfertigt angesehen werden können. Es wäre argumentierbar gewesen, dass der Vergütungsschuldner nur dann zum Abzug der Aufwendungen bei der Bemessung des Steuerabzugs verpflichtet werden soll, wenn er die Sicherheit hat, dass diese Aufwendungen tatsächlich abzugsfähig sind. Auch in diesem Fall wäre es denkbar, dem Vergütungsschuldner nicht zuzumuten, selbst die Frage zu klären, ob in jedem Einzelfall die Aufwendungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: „Würde dem Vergütungsschuldner gestattet, sich [insoweit] einseitig vom Steuerabzug zu befreien, könnte dies schließlich, wenn er sich irrt, die Erhebung der Steuer beim Vergütungsgläubiger gefährden.“ Der EuGH verlangt nämlich bloß, dass der ausländische Vergütungsempfänger dem inländischen Vergütungsschuldner seine unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen „mitteilt“. Eine Mitteilung ist kein Nachweis. Das Risiko, dass Aufwendungen daher letztlich zu Unrecht abgezogen werden, ist offensichtlich.

⁷² Vgl. Lang, Die Zukunft des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht, in Ballwieser/Grewe (Hrsg), Wirtschaftsprüfung im Wandel – Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance – Festgabe anlässlich des Wandels von Südtreu zu Deloitte 1907 bis 2007 (2007) in Druck.

4. Zum Zusammenhang von Rechtfertigungs- und Vergleichbarkeitsprüfung

Der Maßstab, den der EuGH anlegt, variiert aber auch deshalb von Fall zu Fall, da die Verhältnismäßigkeitsprüfung überhaupt nur dann eine Rolle spielt, wenn der EuGH eine Differenzierung als gerechtfertigt angesehen hat. Dies setzt wiederum voraus, dass er zuvor – in einem ersten gedanklichen Schritt – die Vergleichbarkeit der Situation bejaht hat. Ist die Situation aber schon gar nicht vergleichbar, dann ist das Schicksal der Rs nach der Praxis der Rechtsprechung des EuGH bereits entschieden: Die Differenzierung wird als gemeinschaftsrechtskonform angesehen. Nach Rechtfertigungsgründen wird gar nicht mehr gefragt. Daher spielt in diesen Fällen die Vergleichbarkeitsprüfung auch keine Rolle mehr.

Würde der EuGH seine eigene Formel, wonach eine Diskriminierung nicht nur darin besteht, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewendet werden, sondern auch darin, dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird,⁷³ ernst nehmen, müsste er zu einem anderen Ergebnis gelangen: Im Falle der gleichen Behandlung einer unterschiedlichen Situation müsste der EuGH nämlich konsequenterweise nach einer Rechtfertigung dafür fragen. Geht man richtigerweise davon aus, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verlangt, dass nicht jeder beliebige Rechtfertigungsgrund eine Gleichbehandlung einer zwar teilweisen, aber nicht völlig unterschiedlichen Situation zulässt, müsste die Verhältnismäßigkeitsprüfung letztlich auch dann eine Rolle spielen, wenn unterschiedliche Situationen unterschiedlich behandelt werden. Auch dafür bedürfte es einer Rechtfertigung, die anhand des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu überprüfen wäre. Diese Konsequenz zieht der EuGH in der Praxis seiner Rechtsprechung aber nicht, sodass der Befund von der fehlenden Vergleichbarkeit einer Situation letztlich die Verhältnismäßigkeitsprüfung völlig abschneidet.⁷⁴

E. Würdigung

Diese exemplarische Analyse der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern hat gezeigt, dass der EuGH mitunter seinen eigenen Prämissen nicht treu bleibt. Die vom EuGH vorgenommenen Wertungen fallen von Fall zu Fall unterschiedlich aus. Der EuGH legt aber seine unterschiedlichen Maßstäbe nicht offen, sondern verbirgt sie hinter unterschiedlich angewendeten Prüfungsschemen. All dies erschwert die Voraussehbarkeit der Rechtsprechung für den nationalen Gesetzgeber. Wenngleich zutrifft, dass die politischen Entscheidungsträger in den Mitgliedstaaten bei ihren le-

⁷³ Vgl zB EuGH, *Schumacker*, Rn 30; *Wielockx*, Rn 17; *Asscher*, Rn 40; *Royal Bank of Scotland*, Rn 26; Urteil vom 14. 11. 2006, Rs C-513/04, *Kerckhaert Morres* (noch nicht in Slg veröffentlicht), Rn 19; *Meindl*, Rn 22.

⁷⁴ Kritisch *Lang*, Rechtsprechung 88 f.

gistischen Vorhaben der Vereinbarkeit mit der Rechtsprechung des EuGH oft zu wenig Aufmerksamkeit widmen, macht es der EuGH umgekehrt den nationalen Entscheidungsträgern auch nicht gerade leicht, die für sie maßgebenden, aus der Rechtsprechung erwachsenden Vorgaben zu erkennen.