

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2011

60. Ausgabe | 13. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

81 **Editorial**

Wagner

Beiträge

82 Schenkel **Die Zukunft des
Güterstandswechsels als
Gestaltungsinstrument**

87 Beul **Wegfall des Art. 293 EG – Nachteil
oder Chance?**

93 Ditges **Verlust der Verluste bei
Abwärtsverschmelzung**

98 Dikmen **Schmiergeld an den
Arbeitnehmer und die Rückforderung
durch den Arbeitgeber aus steuerlicher
Sicht**

102 **Veranstaltungen**

104 **LiteraTour**

106 **Steuermelder**

116 **Meldungen**

118 **Termine**

www.steuerrecht.org

Wegfall des Art. 293 EG – Nachteil oder Chance?

Dr. Carsten Beul, Rechtsanwalt, Beul & Klatt, Neuwied

1. Ausgangslage

Die Regelung des Art. 293 EG (Ex-Art. 220 EWG) wurde weder in den EU-Vertrag noch in den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union aufgenommen.

Eine Nachfolgeregelung findet sich insoweit nicht.

Art. 293 EG hatte folgenden Wortlaut:

Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen:

- *den Schutz der Personen sowie den Genuß und den Schutz der Rechte zu den Bedingungen, die jeder Staat seinen eigenen Angehörigen einräumt,*
- *die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft,*
- *die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften i. S. d. Art. 48 Abs. 2, die Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit bei Verlegung des Sitzes von einem Staat in einen anderen und die Möglichkeit der Verschmelzung von Gesellschaften, die den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterstehen,*
- *die Vereinfachung der Förmlichkeiten für die gegenseitige Anerkennung und Vollstreckung richterlicher Entscheidungen und Schiedssprüche.*

Die Regelung des ex-Art. 293 EG war als Handlungsauftrag an die Mitgliedstaaten gedacht, um das Funktionieren des gemeinsamen Marktes zu erleichtern und in seinem Anwendungsbereich den Binnenmarkt zu verwirklichen.¹ Hieraus sollte auch eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten resultieren.²

Dabei ist ex-Art. 293, 1. Spiegelstrich inzwischen auch im Rahmen der Grundfreiheit zu gewährleisten, nämlich den Schutz der Personen sowie den Genuß und Schutz der Rechte zu den Bedingungen, die jeder Staat seinen eigenen Angehörigen einräumt. Insoweit war ex-Art. 293 1. Spiegelstrich bereits als Selbstverständlichkeit obsolet.

Auch die Regelung in ex-Art. 293, 3. Spiegelstrich, die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften im Sinne des Art. 55 II AEU (ex-Art. 48 EG), die Beibehaltung und Rechtspersönlichkeit bei Verlegung des Sitzes von einem Staat in einen anderen und die Möglichkeit der Verschmelzung von Gesellschaften, die den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterstehen, ist inzwischen infolge der Rechtsprechung des EuGH als Handlungsauftrag nicht mehr erforderlich und damit ebenfalls obsolet.³

Die Vereinfachung der Förmlichkeiten für die gegenseitige Anerkennung und Vollstreckung richterlicher Entscheidungen und Schiedssprüche gemäß ex-Art. 293, 4.

Spiegelstrich, ist im wesentlichen durch das EuGVÜ⁴ und die EuGVVO⁵ gewährleistet. Auch diese Vorschrift ist damit obsolet geworden.

Einzig die Frage der Beseitigung der Doppelbesteuerung ist derzeit nur unzureichend gelöst, da lediglich unterschiedliche bilaterale Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten geschlossen wurden.⁶

Insoweit könnte möglicherweise die EuGVVO als Modell für die Möglichkeit einer Europäischen Verordnung zur Regelung der Steuerhoheit dienen, soweit sich der EuGH nicht entschließt, ein konsistentes System des Doppelbesteuerungsverbots zu schaffen.

Nachfolgend soll daher der Schwerpunkt auf der Frage der Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft liegen.

2. Wirkung steuerlicher Maßnahmen auf grenzüberschreitende Sachverhalte

Jede Grenzüberschreitung löst eine Fülle steuerlicher Pflichten und Normkonflikte aus. Die Frage der Anwendbarkeit des jeweiligen internationalen Steuerrechts und die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten werden höchst komplex in verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen geregelt.

Auf Gemeinschaftsebene mangelt es an Harmonisierungsmaßnahmen, die eine Doppelbesteuerung verhindern könnten. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH obliegt die Beseitigung der Doppelbesteuerung grundsätzlich

1 EuGH Rs. 137/84, Mutsch, Slg. 1985, 2681, Rn. 11; *Hartge* in Schwarz Art. 293 Rn. 1 m.w.N.

2 *Schwartz/Möller*, in *GS* (Groeben/Schwarze), 6. Aufl. 2004, Art. 293, Rn. 24 ff.; *Schweitzer*, in *Grabitz/Hilf* (Stand Oktober 2005), Art. 293, Rn. 5 m.w.N.; *Randelzhofer/Forsthoef*, in *Grabitz/Hilf*, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256.

3 So auch *Hartje* in Schwarz, § 293 EG Rn. 7 m.w.N.

4 Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (Brüsseler Gerichtsstands- und Vollstreckungsübereinkommen – EuGVÜ) v. 27.09.1968, ABl. 1972 L 299/32, BGBl. II 1972, 774, das weiter im Verhältnis zu Dänemark gilt und durch das Luganer Übereinkommen v. 16.09.1988 auf die damaligen EFTA-Staaten erstreckt wurde (Abl. 1988 L 319/9, BGBl. II 1994, 2658).

5 Verordnung (EG) Nr. 44/2001 des Rates vom 22.12.2000 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (EuGVVO), Abl. EG 2001 L 12/1, das innerhalb der EU nur im Verhältnis zu Dänemark nicht gilt.

6 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 50 f.

den Mitgliedstaaten.⁷ Ein umfassendes multilaterales Übereinkommen ist bisher nicht geschlossen worden, so daß eine für alle Staaten geltende, einheitliche Regelung fehlt.⁸ Grenzüberschreitende Konfliktfälle sind nur in einem Teilssegment, im Zusammenhang mit Gewinneinkünften, durch das Übereinkommen 90/436/EWG⁹ geregelt, das auf Grundlage des Art. 293 EG (ex-Art.220 EWG) geschlossen wurde. Daneben existieren zahlreiche bilaterale Abkommen, die die Verteilung der Steuerhoheit zwischen den Abkommensstaaten untereinander regeln.

Die mangelnde Vereinheitlichung bei der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten führt zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand und zu einer Vielzahl streitiger Rechtsfragen.

Die regelmäßige Anrufung des Europäischen Gerichtshofs in derartigem Fall zeigt, daß durch die Unabgestimmtheit immer wieder Eingriffe in die Grundfreiheiten erfolgen.

Der EuGH sieht sich in den Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEU nur dazu berufen, die vorgelegte einzelfallbezogene Rechtsfrage zu entscheiden. Er hat bislang nicht den Versuch unternommen, ein kohärentes System zur Aufteilung der Steuerhoheiten zu entwickeln.

Notwendig erscheint allerdings ein System zwischen den Mitgliedstaaten, das nach allgemeinen festen Regeln die Aufteilung der Steuerhoheit regelt und das System der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ersetzt.

Nur so lassen sich die Grundfreiheiten und die ihnen immanenten Beschränkungsverbote wirksam durchsetzen.

3. Doppelbesteuerungsabkommen als Beschränkung

Die Mitgliedstaaten trifft gegenüber den Gemeinschaftsbürgern die grundsätzliche Verpflichtung, bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit das Gemeinschaftsrecht zu respektieren.¹⁰ Dies beinhaltet insbesondere eine die Grundfreiheiten respektierende kohärente, diskriminierungs- und beschränkungsfreie Ausgestaltung der Steuersysteme.¹¹ Fraglich erscheint allerdings, was in diesem Zusammenhang der Begriff der Kohärenz bedeutet. Beinhaltet er lediglich ein in sich abgeschlossenes nationales System oder darüber hinaus auch eine zusammenhängende, widerspruchsfreie¹² Regelung der grenzüberschreitenden Sachverhalte.

Dabei kann je nach Tätigkeit des Gemeinschaftsbürgers als Grundfreiheit die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEU (ex-Art. 39 EG), die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEU (ex-Art. 43 EG), die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEU (ex-Art. 49 EG) oder die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEU (ex-Art. 56 EG) betroffen sein oder subsidiär ein Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEU (ex-Art. 12 EG) vorliegen. Der Schutzbereich der jeweiligen Grundfreiheit ist eröffnet, wenn grenzüberschreitender Bezug vorliegt und die jeweiligen persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Falls der Schutzbereich eröffnet sein sollte, stellt sich die hier entscheidende Frage, ob Unabgestimmtheiten zu einer Beeinträchtigung führen können. Dazu müsste eine Diskriminierung oder eine unterschiedslose Beschränkung vorliegen.

Alle oben genannten Grundfreiheiten sind verletzt, wenn eine Diskriminierung vorliegt, d.h. die nachteilige Ungleichbehandlung von ausländischen Staatsangehörigen wegen ihrer Staatsangehörigkeit. Eine Diskriminierung ist gegeben, wenn ohne sachlichen Grund vergleichbare Sachverhalte ungleich oder gleiche Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden. Dies kann ausdrücklich aufgrund der Staatsangehörigkeit erfolgen oder aufgrund von Umständen, die typischerweise von Ausländern erfüllt werden. Für die Feststellung der Vergleichbarkeit der Situation des ausländischen und des inländischen Steuerschuldners muß auf konkrete Umstände abgestellt werden.¹³

In diesem Zusammenhang ist allerdings die Bestimmung der vergleichbaren Gruppen von Steuerpflichtigen problematisch. Entscheidend ist nämlich, ob ausschließlich Inländer mit Ausländern oder auch Ausländer untereinander eine Vergleichsgruppe bilden können, d.h. der Gemeinschaftsbürger eines Mitgliedstaats, mit dem ein DBA geschlossen wurde, und der eines Mitgliedstaates, der nicht unter den Schutz eines Abkommens fällt.¹⁴

Der EuGH hat zwar die Vergleichbarkeit der Lage in der Rechtssache D. verneint¹⁵ mit der Begründung, ein Abkommen zur Vermeidung der doppelten Besteuerung teile die Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten auf, so daß für Staatsangehörige dieser Staaten besondere Regeln gelten und zwar ausschließlich für bestimmte, von den Abkommen erfasste Personen.¹⁶ Allerdings lag eine Fallkonstellation zugrunde, die nicht zu einer Doppelbesteuerung führte; außerdem enthielt das DBA komplexe Regelungen. Allerdings ist dem Gerichtshof entgegenzuhalten, daß die

7 EuGH, Urteil v. 12.05.1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f. 30.

8 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 50.

9 Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225, 10 ff.

10 EuGH, Urteil v. 06.06.2000, Rs. C-35/98 (Verkoijen), Slg. 2000, I-04071, Rn. 32; Urteil v. 10.03.2005, Rs. C-39/04 (Laboratoires Fournier) Slg. 2005, I-02057, Rn. 14; Urteil v. 14.09.2006, Rs. C-386/04 (Stauffer), Slg. 2006, I-08203, Rn. 2.

11 Kokott/Henze, BB 2007, 913.

12 Soweit dies im Steuerrecht überhaupt faktisch möglich, weil „politisch gewollt“ sein kann.

13 Kokott/Henze, BB 2007, 913.

14 Vgl. Weggemann, IStR 2003, 677, 684.

15 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

16 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

Frage bislang ungeklärt ist, ob die Mitgliedstaaten die Steuerhoheit überhaupt willkürlich untereinander aushandeln und aufteilen dürfen und ob sich der Unionsbürger dem wehrlos zu fügen hat.

In diesem Zusammenhang ist wiederum auf die Ausprägung der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote zu rekurrieren. Nach der vom EuGH entwickelten Gebhard-Formel fallen auch unterschiedslos wirkende Maßnahmen in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit, wenn sie die Ausübung der selbstständigen Tätigkeit behindern oder weniger attraktiv machen.¹⁷ Dies gilt entsprechend für die Arbeitnehmerfreizügigkeit¹⁸, die Dienstleistungsfreiheit¹⁹ sowie die Kapitalverkehrsfreiheit.

Dies wurde auch für das Steuerrecht in der Entscheidung Marks & Spencer²⁰ ausdrücklich bestätigt.

Entgegenstehende Literaturmeinungen²¹ dürften daher als überholt anzusehen sein.

Den Extremfall stellt die Nichtexistenz eines DBA dar. Dies führt dazu, daß eine hieraus resultierende Doppelbesteuerung eine grenzüberschreitende Tätigkeit in jedem Fall weniger attraktiv macht.

Aber auch bei Bestehen eines DBA liegen im Regelfall Beschränkungen vor. Diese ergeben sich allein aus der Machtgewichtung, die bei bilateralen Abkommen ungleich verschiedener sind als bei Entscheidungen, die – wie hier im Steuerrecht – einstimmig den Ministerrat passieren müssen. Insoweit ist abzuwägen zwischen den Interessen des Unionsbürgers aus seinen Rechten und dem Recht der Mitgliedstaaten möglichst viel im „Basar“ der bilateralen Verhandlungen herauszuholen. Die Grundfreiheiten gelten auch für den Bereich der Regelungen durch DBA. So bekräftigt der Gerichtshof²² ausdrücklich, daß bei DBA keine Maßnahmen angewendet werden dürfen, die gegen die garantierten Grundfreiheiten verstoßen.

Allerdings sieht der Gerichtshof selbst Regelungen der DBA nicht als generellen Freibrief an. Insoweit sollte die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs auf den Prüfstand gestellt werden. Der Gerichtshof hat ausgeführt, daß es den Mitgliedstaaten freistehe, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen,²³ und daß eine aus dieser Aufteilung folgende Ungleichbehandlung zwischen Angehörigen der beiden vertragschließenden Staaten keine gegen Art. 45 AEU (ex-Art. 39 EG) verstoßende Diskriminierung darstellen könne.²⁴ Diese Rechtsprechung müsste konsequent anhand der Rechtsprechung zu den Beschränkungsverboten überprüft werden. Insbesondere widerspricht ein starres Festhalten an der Schumacker-Doktrin²⁵ dem eingetretenen Wandel in der Wertung der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote. Dies wirft folgende Fragen auf:

- Ist eine willkürliche Aufteilung der Steuerhoheit durch die an den DBA beteiligten Staaten aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten?

- Können Anwendung und Ausgestaltung der DBA als Rechtfertigungsgründe für eine solche willkürliche Aufteilung der Steuerhoheit angesehen werden?
- Sind die Regelungen der Vielzahl bilateraler DBA geeignet, um das Ziel der Steueraufteilung zu erreichen?
- Was gilt, wenn gar kein DBA vorliegt?

Hält man sich diese Fragen vor Augen, wird klar, daß die Beschränkungen nicht durch geschriebene Rechtfertigungsgründe oder ungeschriebene zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt sein können. Zwar kann die Aufteilung der Steuerhoheit aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses als geboten angesehen werden. Dies versperrt jedoch den Blick auf das Grundsätzliche: Gilt dies auch für eine nach Basar-Methode bilateral ausgehandelte Aufteilung? Die Beseitigung allein durch nur unzureichend abgestimmte bilaterale DBA dürfte nicht als zwingend, zumindest aber als unverhältnismäßig anzusehen sein.

Des weiteren wird die Gewährleistung der steuerlichen Kohärenz als ungeschriebener Rechtfertigungsgrund angeführt. Aus dem althergebrachten Blickwinkel völkerrechtlicher Hoheitsbefugnisse könnte die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zur Rechtfertigung herangezogen werden.²⁶ Allerdings findet diese Hoheitsbefugnis vertragsrechtlich innerhalb der Union dort ihre

17 EuGH, Urteil v. 30.11.1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg.1995, I-04165, Rn. 37.

18 EuGH, Urteil v. 15.12.1995, Rs. C-415/93 (Bosman), Slg.1995, I-04921, Rn. 114.

19 EuGH, Urteil v. 12.06.1996, Rs. C-3/95 (Reisebüro Broede), Slg. 1996, I-06511, Rn. 25.

20 EuGH, Urteil v. 13.12.2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rn. 35.

21 Forsthoﬀ in Grabitz/Hilf, (Stand 2010), AEUV Art 45 Rn. 190, Fn. 7 unter Verweis auf *Randelzhofer/Forsthoﬀ*, in Grabitz/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39-55 EGV Rn. 216-220.

22 Urteil v. 12.12.2006, Rs. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation) Slg. 2006, I-11673, Rn. 54: „Auch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, in Bezug auf nicht unter die Richtlinie 90/435 fallende Beteiligungen festzulegen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die mehrfache Belastung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden sollen, und sie dazu einseitig oder durch ein mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser mehrfachen Belastung und dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einführen können, bedeutet dies nicht schon, daß sie Maßnahmen anwenden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.“ So auch Urteil v. 29.04.1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rn. 19; Urteil v. 21.09.1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 58 f.; vgl. *Randelzhofer/Forsthoﬀ* in Grabitz/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256 m.w.N.

23 EuGH, Urteil v. 21.09.1999, Rs. C – 307/97 (Saint-Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 57.

24 EuGH, Urteil v. 12.05.1998, Rs. C – 336/96 (Gilly), Slg. 1998, I – 2793, Rn. 30.

25 EuGH, Urteil v. 14.02.1995, Rs. C – 279/93 (Schumacker) Slg. 1995, I – 249, im Ergebnis mit anderer Begründung ebenso *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523, 524 ff.

26 *Kokott/Henze*, BB 2007, 913, 918.

Grenze, wo die Grundfreiheiten verletzt werden. Beschränkung ist notwendige Folge mangelnder Harmonisierung der Steuervorschriften und dem Wesen bilateraler Verträge immanent.²⁷ Damit beinhaltet bereits der Abschluß bilateraler DBA eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten. Bei vollständigem Fehlen eines DBA ist dies noch augenscheinlicher.

Bislang postulierte ex-Art. 293, 2. Spiegelstrich (ex-Art. 220 EWG) eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Nach wohl überwiegender Meinung regelte ex-Art. 293 EG (ex-Art. 220 EWG) die Verpflichtung zum Abschluß²⁸ entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen; eine abweichende Meinung sah nur die Pflicht zur Verhandlung²⁹ über diese. Der EuGH hat zwar den verpflichtenden Charakter der Vorschrift bestätigt³⁰, aber eine Direktwirkung abgelehnt.³¹ Durch den Wegfall des Art. 293 EG werden die Fragen hinfällig, ob die Norm eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zu einer multilateral harmonisierenden Regelung beinhaltet³² oder ob wegen der Formulierung „zugunsten ihrer Staatsangehörigen“ auch der Schutz der eigenen Staatsangehörigen bezweckt wird und bei Verletzung dieser Verpflichtung dem Staatsangehörigen ein Wahlrecht nach dem Prinzip der Meistbegünstigung zusteht.³³

Nicht weggefallen ist die Verpflichtung, die sich aus den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote ergibt.

Jedenfalls besteht eine Verpflichtung zu einer Regelung dergestalt, daß Beschränkungen nicht mehr aufrechterhalten werden dürfen. Dies ergibt sich bereits aus der Loyalitätspflicht des Art. 4 III EU, wonach die Mitgliedstaaten die praktische Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts nicht verletzen dürfen.

Bereits die immer wieder vorliegenden Probleme bei der Abgrenzung der Steuerhoheit und die unbefriedigenden Lösungen nach Einzelfallentscheidungen des EuGH stellen für sich genommen neue Beschränkungen dar.

Beispielhaft sei auf die Frage der Besteuerung bei Wohnsitzwechsel natürlicher Personen oder des Sitzwechsels juristischer Personen sowie auf die Frage der Anrechenbarkeit ausländischer Steuern etc. verwiesen. Bezeichnend sind die Verfahren i. d. S. *Meilicke*, die nach der Entscheidung *Meilicke*³⁴ zu einer erneuten Vorlage durch das Finanzgericht Köln i. d. S. *Meilicke*³⁵ führte.

Mühsam müssen Bürger sich ihre Rechte erkämpfen, obwohl es seit mehr als 15 Jahren feststeht, daß die Grundfreiheiten nicht ohne Rechtfertigungsgründe beschränkt werden dürfen.

Aktuelles Beispiel ist das Beispiel der Behandlung der Grenzgänger durch die Finanzverwaltung Deutschlands. Im Verhältnis zu Luxemburg wird die „Pilotenregelung“ angewandt, d. h., wer als Grenzgänger in Deutschland wohnt und reist, ist anteilig nur mit den Einkünften in Luxemburg steuerpflichtig, die auf die Zeit entfallen, die er in Luxemburg tätig ist. Alle Reisen nach Deutschland und ins sonstige Ausland führen zur Steuerpflicht³⁶ in Deutschland.

Auch Abfindungen und Renten sollen in Deutschland steuerpflichtig sein, wenn die Tätigkeit in Luxemburg nicht mehr aktiv ausgeübt wird.

Demgegenüber sollen im Verhältnis zu Frankreich Abfindungen – insbesondere bei Altersteilzeit – aus dem Tätigkeitsstaat in diesem steuerpflichtig sein³⁷, wenn die Bezüge aus Deutschland stammen.

Die Beispiele beziehen sich auf zwei unterschiedliche DBA (Deutschland-Luxemburg und Deutschland-Frankreich), welche von deutscher Seite zu diametral entgegengesetzten Ergebnissen führt. Bezeichnenderweise ist festzuhalten, daß das DBA mit Luxemburg über einen Zeitraum von 50 Jahren anderslautend ausgelegt bzw. praktiziert wurde. Erst im derzeitigen Zusammenhang, insbesondere dem unterschweligen Kampf zwischen Deutschland und Luxemburg um „Schwarzgeldkonten“, wird die Auslegung als Druckmittel, als „Keule“ hervorgeholt, um Luxemburg in die Knie zu zwingen.³⁸ Ein solches Verhalten ist der Eu-

27 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

28 *Schwartz/Mölls* in GS (Groeben/Schwarze), 6. Aufl. 2004, Art. 293, Rn. 24 ff.; *Schweitzer* in Grabit/Hilf (Stand Oktober 2005), Art. 293, Rn. 5 m. w. N.; *Randelzhofer/Forsthoff* in Grabit/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39–55 Rn. 256.

29 *Geiger*, (ex-) Art. 220 EGV, Rn. 1; So wohl *Scherer* in Birk, Handbuch der europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin, 1995, § 31, Rn. 96 ff.

30 Urteil v. 06.10.1976, Rs. 12/76 (Tessili/Dunlop), Slg. 1976, 1473 (1484), Rn. 9.

31 Urteil v. 11.07.1985, Rs. 137/84 (Mutsch), Slg. 1985, 2681; i. E. derzeit st. Rspr. vgl. Urteil v. 12.05.1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f., 30; ebenso Urteile v. 21.09.1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 57; v. 12.12.2002, Rs. C-385/00 (de Groot), Slg. 2002, I-11819, Rn. 93; v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821, Rn. 50; v. 23.02.2006, Rs. C-513/03 (van Hilten/van der Heijden), Slg. 2006 I-1957, Rn. 47 und v. 07.09.2006, Rs. C-470/04 (N), Slg. 2006, I-7409, Rn. 43 f.

32 S. o. Fn. 2.

33 Vgl. *Thömmes*, JbFSt 1995/96, 64 ff.; *Wassermeyer*, DStJG 19 (1996), 151 ff.; *Beul*, IStR 1997, 1 ff.; *Rädler*, FS Debatin, 1997, 335 ff.; *Lehner* IStR 2001, 329 ff., 336; *Randelzhofer/Forsthoff* in Grabit/Hilf vor Art. 39–55 (Stand 2001), Rn. 256 ff., 259; *Kokott* in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 1, 8 f., 24; *Weggenmann* IStR 2003, 677 ff., 680 ff., m. w. N., allerdings ohne Auseinandersetzung mit der hier vertretenen Auffassung; *Kraft/Robra*, RIW 2005, 247, 249 ff. mit Zusammenfassung des Streitstands; *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523 ff. *Weggenmann* RIW 2005, 717 ff.; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913, vgl. auch *Wernsmann* in Schulze/Zuleeg, Europarecht, 2006, § 30 Rn. 91 ff., *Beul*, *steueranwaltsmagazin* 2007, 144, 149.

34 EuGH, Urteil v. 06.03.2007, Rs. C-292/04 (Meilicke u. a.), Slg. 2007, I-1835.

35 Rs. C-262/09 (Meilicke u. a.), Schlußanträge Generalanwältin *Trstenjak* vom 13.01.2011, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

36 Obwohl Zinseinkünfte in Deutschland einer Abgeltungssteuer von 25% + Soli und KiSt unterliegen, in Luxemburg allerdings einer höheren Quellensteuer, die nach Deutschland abgeführt wird und daher mit höherer Steuer belegt ist, als die legale Steuer in Deutschland.

37 BFH v. 12.01.2011, I R 49/10.

38 Der Autor legt Wert auf die Feststellung, daß er nicht einseitig Luxemburg in Schutz nimmt, insbesondere wenn es um Protektionismus geht, allerdings ist nötiger Druck auf kleine Mitgliedstaaten nicht geeignet, das Vertrauen in die Union zu stärken.

ropäischen Union unwürdig und schreit geradezu nach einer juristisch sauberen Lösung, die nur in generellen, von den Machtverhältnissen unabhängigen Regelungen liegen kann. Es ist klar, daß hier unterschiedliche DBA angewandt werden; allerdings führen diese zu unterschiedlichen Ergebnissen, die dem Unionsbürger nicht mehr vermittelt werden können. Deshalb hat die Rechtsprechung eine höhere Verantwortung, Konsistenz und damit einhergehend Akzeptanz herzustellen.

Problematisch erscheint auch die Rentenbesteuerung. Allein die Zubilligung des Besteuerungsrechts zugunsten des Wohnsitzstaats erscheint zu kurz gegriffen. Wenn Einzahlungen in die Rente in einem Mitgliedstaat bereits besteuert wurden, kann nicht erneut die Auszahlung im anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterworfen werden. Das Prinzip der Kohärenz ist nicht nur zugunsten der Mitgliedstaaten zu berücksichtigen.

4. Wegfall der „geistigen“ Blockadewirkung des Art. 293 EG

Bislang hat die Regelung des Art. 293 EG den Blick auf die Grundfreiheiten versperrt. Ausgehend von der Notwendigkeit, die Steuerhoheit aufzuteilen, und der Existenz ausgehandelter DBA war es für den Gerichtshof auf der Basis der bestehenden Regelung des Art. 293 EG verlockend, die Prüfung darauf zu beschränken, ob ein DBA vorliegt, und dies als zulässig zu erachten. Der Blick auf die Wirkung der Unabgestimmtheit dieser DBA wurde dadurch versperrt. Die Schere im Kopf versperrt den Weg zum Problem! Der Wegfall der Regelung führt jetzt dazu, daß der Fokus wieder stärker auf die Grundfreiheiten gelegt werden muß. Hierdurch stellt sich die Frage, ob eine bilateral unabgestimmte Regelungsvielfalt zwingend erforderlich ist oder aber als unverhältnismäßig und damit nicht gerechtfertigt angesehen werden muß. Um zu einer wirksamen beschränkungsarmen Regelung zu kommen, ist eine Aufteilung der Steuerhoheiten generell vorzunehmen.

5. Meistbegünstigung als Zwischenlösung

Als eine wirksame Beseitigung der unzulässigen Beschränkung wird die Anwendbarkeit des Meistbegünstigungsprinzips gefordert.³⁹ Die steuerlichen Regelungen wären praktisch vereinheitlicht und es würden die niedrigsten Steuersätze zur Anwendung kommen.⁴⁰ Für den Steuerpflichtigen bedeutete dies, daß er ein Wahlrecht hätte. Der besteuerte Staat wäre verpflichtet, ihm Vergünstigungen, die den Gebietsansässigen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat zustehen, zu gewähren.

Dagegen wird vorgebracht, daß die Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips zu unüberschaubaren Folgen

für die Staatshaushalte führe. Des weiteren sei die Folge eine nahezu vollständige Angleichung der Steuersysteme. Die Mitgliedstaaten verlören so ihre Kontrolle über ihr nationales Steuerrecht, was der Kompetenzverteilung zwischen der Europäischen Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten entgegenstehe. Die Gemeinschaft habe keine generelle Befugnis zum Erlaß von Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Steuern. Darüber hinaus erfolgt die Kompetenzabgrenzung auf Grundlage des Subsidiaritätsprinzips gemäß Art. 5 III EUV (ex-Art. 5 EG). Danach ist entscheidend, ob bestimmte Maßnahmen besser auf der Ebene der Mitgliedstaaten oder auf Gemeinschaftsebene umgesetzt werden können.⁴¹ Die Aufgabe der Beseitigung der Doppelbesteuerung falle mangels Harmonisierung den Mitgliedstaaten zu. Die Grundfreiheiten bildeten lediglich die äußere Grenze für den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten. Die Zielsetzung der Gemeinschaft sei die Beseitigung der Doppelbesteuerung und nicht die Gewährleistung, daß die vom Steuerpflichtigen in einem Staat erhobene Steuer nicht höher ist, als sie im anderen Staat wäre.⁴²

Dem stand entgegen, daß der Grundsatz der praktischen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (effet utile) unterlaufen würde, wenn man keine Rechtsfolgen aus der Nichtbeachtung der Verpflichtung aus ex-Art. 293 EG gezogen hätte. Gleiches gilt für die Grundfreiheiten.

Grundsätzlich verbürgen Freiheitsrechte in erster Linie Ansprüche auf Unterlassung, in zweiter Linie auf Folgenbeseitigung und – soweit dies nicht möglich ist – auf Schadensersatz.⁴³ Unterlassung heißt in vorliegendem Kontext steuerliche Nichtinanspruchnahme, soweit die ungerechtfertigte Beschränkung reicht, Folgenbeseitigung die Rückzahlung gleichheitswidrig erhobener Steuern. Schadensersatzansprüche wären etwa zu prüfen, wenn die Erstansprüche unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht – und hierunter können unterlassene Vertragsabschlüsse⁴⁴ oder etwa entgegen Gemeinschaftsrecht unterlassene Anrufung des EuGH nach Art. 267 AEU (ex-Art. 234 EG, 177 EWG)⁴⁵ fallen – abschlägig beschieden wurden.

Ein Unterlassungsanspruch führt zur Nichtanwendung der entsprechenden Normen der Steuererhebung und zu einem Gleichstellungsanspruch mit Regelungen eines anderen DBA. Im Ergebnis kann derzeit nur durch das Meistbe-

39 S. o. Fn. 33.

40 Lang, IStR 2005, 289, 295.

41 Lehner, IStR 2001, 329, 330.

42 EuGH, Urteil v. 12.05.1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 46.

43 Vgl. zur Anwendung im Europarecht Ehlers, JZ 1996, 776 (777), m. w. N. in Fn. 12 und 13.

44 Auch als legislatives Unrecht vgl. Urteil v. 05.03.1996, Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur), Slg. 1996, I-1029.

45 Urteil v. 30.09.2003, Rs. C-224/01 (Köbler), Slg. 2003, I-10239; vgl. Beul, EuZW 1996, 748 ff.

günstigungsprinzip eine Verbesserung der unbefriedigenden Situation und eine effektive Durchsetzung der Grundfreiheiten erreicht werden. Das bedeutet, der Gemeinschaftsbürger kann sich auf die ihm günstigste vergleichbare Besteuerung – etwa nach dem nationalen Steuerrecht oder auf ein DBA mit einem anderen Staat – berufen.

Hierdurch ergäbe sich eine Wahlmöglichkeit des Gemeinschaftsbürgers.

Dieses Ergebnis erscheint auch nicht unbillig, denn die Mitgliedstaaten hätten die Aufteilung des Steueranspruches selbst aushandeln können. Dies ist letztlich nur die Folge aus dem Rechtsgedanken der praktischen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (effet utile). Es ist auch nicht einzusehen, warum ein Mitgliedstaat wegen der Wahlmöglichkeit die Kontrolle über sein nationales Steuerrecht verlöre. Denn diese Regelung wurde durch den Mitgliedstaat selbst in einem DBA ausgehandelt und vereinbart, warum nur mit diesem Staat, nicht jedoch mit einem anderen? Außerdem werden hierdurch unterschiedliche Machtpositionen zwischen den Staaten beim Aushandeln der bilateralen DBA relativiert. Wenn ein Mitgliedstaat gegen einen anderen Mitgliedstaat mehr Interessen durchsetzen kann als gegen einen dritten Mitgliedstaat, so ist nicht einzusehen, warum dies auf dem Rücken der Unionsbürger ausgeglichen werden soll.

6. Zulässigkeit unionsrechtlicher Regelung

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, daß nach geltendem Recht steuerrechtliche Regelungen allein den Mitgliedstaaten vorbehalten sind. Denn bei der Frage der Aufteilung der Steuerhoheit handelt es sich nicht um eine Frage des materiellen Steuerrechts, sondern nur um die territoriale Aufteilung des Rechts der Steuererhebung.

Dies stellt eine originäre Zuständigkeit nach §4 Abs. 2 Bst. a AEU im Rahmen der geteilten Zuständigkeit für den Binnenmarkt dar. Denn die Herstellung des Binnenmarktes und der Schutz der Grundfreiheiten macht eine umfangreiche Regelung erforderlich. Bislang haben es die Mitgliedstaaten unter der Geltung des ex-Art. 293 EG unterlassen, derartige Regelungen zu treffen. Die Maßnahmen können daher auch durch die EU, etwa im Verordnungsweg, getroffen werden.

Auch der Gerichtshof könnte einheitliche Aufteilungsmaßstäbe festlegen.

Dabei ist zu berücksichtigen, daß die Aufteilung der Steuerhoheit auch das Recht des Mitgliedstaates umfaßt, dem die Steuerhoheit zusteht, ob er eine Besteuerung vornimmt oder nicht.

7. Zusammenfassung

Der Wegfall des Art. 293 EG lenkt den Blick auf die Tatsache, daß das derzeitige System unkoordinierter DBA Beschränkungen hervorruft, die derartig zu Verstößen gegen die Grundfreiheiten führen, daß das System insgesamt als Beschränkung und damit Verstoß gegen die Grundfreiheiten anzusehen ist. Daraus folgt die Verpflichtung, ein einheitliches System zur Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten zu schaffen. Dies könnte durch Verordnung erfolgen oder im Einzelfall durch den Gerichtshof entschieden werden.

Jedenfalls ist derzeit die Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips unabdingbar, um dem Unionsbürger den durch die Grundfreiheiten gewährleisteten Schutz auch tatsächlich zukommenzulassen.

The image shows the cover of a journal titled 'KONZENTRIERT. Aktuelles Steuerrecht Das ständige Wissens-Update'. The cover is dark with white and light grey text. It features a large checkmark icon on the left. Below the title, it says 'SEITE 319-464'. There are two columns of article teasers. The left column is under 'AktStR intensiv' and the right under 'AktStR kompakt'. At the bottom, it says 'BOORBERG' and 'www.aktuellessteuerrecht.info'. The entire cover is framed by a light grey border.

Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. (Hrsg.)

Aktuelles Steuerrecht Das ständige Wissens-Update

Erscheint viermal jährlich, DIN A4, Umfang jeweils ca. 200 Seiten,
Jahresabonnementspreis inkl. AktStR online € 164,-;
ab 10 Abonnements € 148,20; jeweils zzgl. Versandkosten
ISSN 0948-1850

Die Quartalshefte bieten Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern in kürzester Zeit Informationen und Fachwissen zum Steuerrecht.

Die Fachpresse urteilt:

»Wer also den Sachverstand des AktStR nutzt, ist anderen mehr als nur eine Nasenlänge voraus.«

Dr. Friedrich E. Harenberg in NWB 2/2000

JETZT TESTEN: 2 Ausgaben zum Schnupperpreis von € 25,-!

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0611