

Moris Lehner (Hrsg.)
Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 19

Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt

Einfluß des EG-Rechts auf die nationalen
Steuerrechtsordnungen

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Moris Lehner

Berlin



Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 19 (1996), S. ...

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt: Einfluß des EG-Rechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Moris Lehner. – Köln: O. Schmidt, 1996

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Bd. 19)

ISBN 3-504-62019-6

NE: Lehner, Moris [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichungen der Deutschen ...

978

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Unter den Ulmen 96–98, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 1996 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Inhalt*

	Seite
<i>Prof. Dr. Joachim Lang, Universität zu Köln</i>	
Eröffnung	1
<i>Univ.-Prof. Dr. Eckart Klein, Potsdam</i>	
Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht . . .	7
I. Einführung und Übersicht	7
II. Wege und Methoden gemeinschaftsrechtlicher Einflußnahme	9
III. Grundfreiheitsliche Diskriminierungsverbote	16
IV. Gemeinschaftsrechtliche Rechtsetzungskompetenzen im Bereich des Steuerrechts	23
V. Bemerkungen zur nationalen Identität der Mitgliedstaaten	28
<i>Gert Saß, Univ.-Dozent, Diplômé d'Etudes Supérieures, EG-Abteilungsleiter aD, Ministerialrat aD, Brüssel</i>	
Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen Steuerordnungen	31
I. Einleitung	31
II. Bisherige EG-Regelungen	33
III. Einfluß der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf die direkten Steuern	35
IV. Perspektiven der Besteuerungsangleichung für Unternehmen und Kapitalverkehr	38
V. Vorbilder anderer kontinentweiter Integration und Schlußbemerkung	43
Diskussion	45
<i>Prof. Dr. Dieter Birk, Universität Münster</i>	
Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union	63
I. Einführung	63
II. Besteuerungshoheit und Besteuerungsgleichheit	64
III. Herstellung von Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union	69
IV. Vorstufen der Besteuerungsgleichheit: Harmonisierung und Abbau der Diskriminierung	74

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

Rechtsanwalt Dr. Otmar Thömmes, München

	Seite
Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern	81
I. Überblick	81
II. Diskriminierungsverbot des EG-Vertrages (EGV)	82
III. Sonstige Diskriminierungsverbote	93
IV. Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems	96
V. Unterschiedliche steuerliche Behandlung von verschiedenen Steuerausländern durch einen Mitgliedstaat	100
VI. Ausblick	106
Diskussion	106

Prof. Dr. Norbert Herzig, Universität zu Köln

Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme	121
I. „Wettbewerb der Systeme“ als neues Kardinalproblem der Harmonisierungsdiskussion	122
II. Bisherige Ansätze zur Steuerharmonisierung in der Gemeinschaft	124
III. Kritik an den bisherigen Ansätzen	128
IV. Auswertung der Binnenmarktdefinition	135
V. Würdigung der Überlegungen des Ruding-Komitees	138
VI. Zusammenfassung und Ausblick	148

Prof. Dr. Franz Wassermeyer, Richter am Bundesfinanzhof, München

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt	151
I. Einführung	151
II. Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten	152
III. Das Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem innerstaatlichen Recht	155
IV. Einwirkung des Gemeinschaftsrechts auf das Abkommensrecht	156
V. Meistbegünstigungsklausel im Abkommensrecht	162
VI. Zusammenfassung	164

Prof. Dr. Wolfgang Schön, Universität Bielefeld

Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts – unter Einschluß des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV –	167
I. Einführung	167
II. Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts	171
III. Wirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Recht	179
IV. Vorlageverfahren	191
V. Schlußbemerkung	200
Diskussion	200

Leitender Ministerialrat Werner Widmann, Mainz

Die Entwicklung der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt – Fehlentwicklungen und Perspektiven	219
I. Einleitung	219
II. Bestandsaufnahme	220
III. Unterschiedliche Rechtsentwicklung in den EU-Mitgliedstaaten	223
IV. Die Steuersatzdifferenzen zwischen den Mitgliedstaaten als Grund für Sonderregelungen	225
V. Die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip	228
VI. Ausblick	232
Podiumsdiskussion: Entwicklung der indirekten Steuern	235

Prof. Dr. Moris Lehner, Freie Universität Berlin

Resümee	251
I. Überblick	251
II. Europarechtliche Rahmenbedingungen und Einflüsse auf die nationalen Steuerrechtsordnungen	253
III. Besteuerungsgleichheit und Verbot der Diskriminierung von Steuer- ausländern	257
IV. Grundfragen der Unternehmensbesteuerung	262
V. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt	263
VI. Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts	264
VII. Die Entwicklung der indirekten Steuern im Europäischen Binnenmarkt	268
VIII. Ausblick	271

	Seite
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	273
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	274
Mitgliederverzeichnis	275
 Sachregister	 299

Eröffnung

Prof. Dr. *Joachim Lang*
Universität zu Köln

Meine sehr geehrten Damen und Herren, ich heiÙe Sie in der Universität zu Köln herzlich willkommen und eröffne hiermit die 20. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, die sich mit dem Generalthema „Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt“ befassen wird. Das Programm dieser Jahrestagung ist wesentlich mitgestaltet worden von *Brigitte Knobbe-Keuk*, die im April dieses Jahres verstorben ist. Ihr wissenschaftliches Wirken war zuletzt ganz besonders der europäischen Harmonisierung des Steuerrechts gewidmet. Ich darf Sie bitten, sich zu erheben und dieser hervorragenden Wissenschaftlerin zu Beginn unserer Jahrestagung zu gedenken.

– Gedenkminute –

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft veranstaltet heute und morgen ihre 20. Jahrestagung. Sie gibt in diesem Jahr die Bequemlichkeit eines Hotels auf, um an die Stätte ihrer Entstehung zurückzukehren. Vor ziemlich genau 20 Jahren folgten engagierte Steuerjuristen aus Wissenschaft und Praxis, darunter auch *Brigitte Knobbe-Keuk*, einer Einladung von *Klaus Tipke* und diskutierten in einem Seminarraum des gegenüberliegenden Philosophikums über die Ziele eines neu zu gründenden Vereins zur Förderung steuerrechtlicher Forschung und Lehre. Es sollte kein Berufsverband der Steuerjuristen gegründet werden, sondern eine von berufsständischen Interessen freie, wissenschaftlich orientierte Gesellschaft. Die neue Gesellschaft sollte erstens darauf hinwirken, daß das Steuerrecht im Hochschulunterricht mehr Gewicht erhält und sie sollte zweitens dazu beitragen, Defizite rechtlicher Ordnung zu überwinden, die sich besonders in einer unaufhaltsam wachsenden Kompliziertheit der Steuergesetze niederschlagen. Am 11. Dezember 1975 ist sodann die Gesellschaft in Bochum am Lehrstuhl von *Heinrich Wilhelm Kruse* gegründet und Anfang 1976 in das Kölner Vereinsregister eingetragen worden¹. Auf ihrer ersten Jahrestagung im November 1976 befaÙte sich die Gesellschaft kritisch mit der Steuergesetzgebung. *Klaus Vogel* referierte in seinem Eröffnungsvor-

¹ Zu den Anfängen der Gesellschaft s. *J. Lang*, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., in: Handwörterbuch des Steuerrechts, Bd. I., 1981, 357 f.

trag über „Standort und Bedeutung des Steuerrechts in der Rechtsordnung“². Die Vorträge von *Klaus Tipke*³, *A. Uelner*⁴ und *R. Kreile*⁵ zeigten sodann einen Zustand der Steuergesetzgebung auf, der im Verlauf der Jahre eine immer breitere Kritik der Öffentlichkeit erfuhr. Schon auf ihrer ersten Jahrestagung packte die Gesellschaft ein Thema mit hoher Zukunftsaktualität an.

In den vergangenen 20 Jahren hat sich die Gesellschaft als wissenschaftliche Vereinigung wohl etabliert. Die Erträge ihrer Jahrestagungen zu Grundfragen des Steuerrechts hatten nicht unerhebliche Wirkungen auf die Entwicklung des Steuerrechts, besonders auf die Judikatur der Finanzgerichte und des Bundesverfassungsgerichts. Wie wir an einem Zitat erkennen können, wirkte zuletzt die Salzburger Jahrestagung über Werte und Wertermittlung im Steuerrecht⁶ auf den Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 ein⁷.

Das Steuerrecht wird bald in allen Ländern als selbständiges Wahlfach geprüft werden. Das Interesse der Studenten am Steuerrecht hat bedeutend zugenommen. In diesem Hörsaal wird ab Oktober der Grundkurs im Steuerrecht mit mehr als 400 Teilnehmern stattfinden. Eine solche Zahl von Studenten des Wahlfachs Steuerrecht war vor 20 Jahren kühne Utopie. Auch an den anderen Universitäten ist ein starker Anstieg der Studenten im Wahlfach Steuerrecht zu verzeichnen. Im Einklang mit dem Wachstum der Lehre hat sich die Steuerrechtswissenschaft fortentwickelt: In den vergangenen zwei Jahrzehnten sind zahlreiche steuerrechtliche Lehrbücher und Kommentare von hoher rechtswissenschaftlicher Qualität neu erschienen. Demnach reflektieren auch die Jahrestagungen der Gesellschaft unverkennbare Fortschritte steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnis. Das ist die gute Nachricht.

Die schlechte Nachricht ist der nach wie vor desolante Zustand der Steuergesetzgebung, die mitunter selbstherrliche Ignoranz der Steuerpolitik gegenüber der Aufgabe der Rechtsordnung, Ordnung im Steuerrecht zu

2 *K. Vogel*, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ 1977, 5.

3 *K. Tipke*, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers, StuW 1976, 293.

4 *A. Uelner*, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Ministerialbeamten, DStR 1977, 119.

5 *R. Kreile*, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Parlamentariers, StuW 1977, 1.

6 *A. Raupach* (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung, Vorträge und Resümee der Jahrestagung vom 26.9. bis 28.9.1983 in Salzburg, DStJG 7 (1984).

7 BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655, 659.

gewährleisten. Insofern hat sich der Zustand der Steuergesetzgebung seit der ersten Jahrestagung im Jahre 1976 nicht gebessert, in der Tendenz sogar verschlechtert. Gleichwohl hielt sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft gegenüber der Steuerpolitik lange Zeit zurück. Erst die Jahrestagung in 1992 beteiligte sich an der Diskussion zur sog. Ökologisierung des Steuerrechts⁸. Wie dringend notwendig es war, die steuerpolitische Abstinenz aufzugeben, zeigt der gegenwärtige Parteienwettbewerb um die ökologische Neuordnung des Steuersystems. Die Podiumsdiskussion zum Abschluß dieser Jahrestagung wird sich kritisch mit den Plänen einer CO₂-Energiesteuer auseinandersetzen⁹.

Mit dem Tagungsgegenstand „Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt“ wird das rechtspolitische Engagement fortgeführt, jedoch darüber hinaus eine Fülle von Fragen der Rechtsanwendung aufgeworfen, denn die Besonderheit dieser Tagung besteht in der Vielschichtigkeit des Generalthemas. Es entfaltet das gesamte Spektrum juristischer Methoden der Rechtsanwendung, nicht nur die nationalen, sondern eben auch völkerrechtliche, spezifisch gemeinschaftsrechtliche und verfassungsrechtliche Methoden. Das Thema behandelt Fragen des Verhältnisses der verschiedenen Regelungsebenen, Fragen des Vorranges, der Subsidiarität und der Konformität. Zudem stellen sich Grundfragen der Rechtspolitik, die nicht allein juristisch betrachtet werden können. Deshalb bin ich sehr froh, daß *Norbert Herzig* das Referat zur Besteuerung der Unternehmen in Europa übernommen hat. Die Frage „Harmonisierung oder Wettbewerb der Steuersysteme?“ birgt neben rechtlichen Gesichtspunkten auch zahlreiche ökonomische, volks- wie betriebswirtschaftliche Aspekte.

In der Praxis der Steuerharmonisierung erlebt man als Jurist immer wieder überraschende Entwicklungen, die sich mit den vertrauten Mitteln juristischer Methodenlehre nicht bewältigen lassen. Wohl etwas naiv habe ich noch im Januar dieses Jahres in Wien vor der österreichischen Landesgruppe der IFA die Auffassung vertreten, ein nationaler Alleingang bei der Einführung der CO₂-Energiesteuer sei mit dem Harmonisierungsgebot des Art. 99 EGV nicht zu vereinbaren. Es erschien mir schlechterdings undenkbar, daß Art. 99 EGV die Einführung einer Steuer durch einen einzelnen Mitgliedstaat nicht verhindern soll, auch wenn diese Steuer tiefgreifend den Wettbewerb im Europäischen Binnenmarkt verzerrt. Ich war

8 *P. Kirchhof* (Hrsg.), *Umweltschutz im Abgaben und Steuerrecht*, Vorträge und Resümee der Jahrestagung am 3./4.9.1992 in Bonn, *DStJG* 15 (1993).

9 Insb. Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie [KOM (92) 226 endg. 2] v. 2.6.1992, *ABl. Nr. C* 196 v. 3.8.1992; *DIW-Gutachten*, *Ökosteuer – Sackgasse oder Königsweg?*, 1994.

dann schlicht verblüfft, als der Vorschlag der EU-Kommission vom 12. April dieses Jahres den nationalen Alleingang bei der Einführung der CO₂-Energiesteuer zuließ¹⁰.

Mit *Hans-Wolfgang Arndt*, der vor einigen Wochen ein umfassendes Gutachten zur CO₂-Energiesteuer veröffentlicht hat¹¹, bin ich weiterhin der Auffassung, daß eine CO₂-Energiesteuer nur europaweit eingeführt werden kann, wobei ich es als überzeugend empfinde, wenn *Arndt* auch mit dem Grundsatz der Gemeinschaftstreue operiert¹². Das Beispiel der CO₂-Energiesteuer zeigt, daß die Verwirklichung des primären Europarechts von politischen Vorgaben abhängt, die sich nur sehr schwer rechtsmethodisch einbringen lassen. Das gilt namentlich für die Entfaltung des in Maastricht konstituierten Subsidiaritätsprinzips. Um es ergebnisorientiert auszudrücken: Es wird noch lange Übergangsregelungen von unerträglicher Kompliziertheit geben; für das Steuerchaos ist hier der deutsche Steuergesetzgeber ausnahmsweise nicht verantwortlich zu machen. Noch lange wird der Wettbewerb im Europäischen Binnenmarkt erheblich durch unterschiedliche Umsatzsteuersätze, verschiedene Verbrauchsteuern und Unternehmenssteuern verzerrt sein. Kurzum: eine Harmonie der europäischen Steuersysteme liegt noch in weiter Ferne, wenn sie überhaupt zu realisieren ist. Ein derartiger Befund nimmt aber gerade unsere Gesellschaft besonders in die Pflicht kritischer Analyse.

Ich danke allen Referenten sehr herzlich, daß sie gekommen sind, um ihren Beitrag zu dem vielschichtigen Thema zu leisten. Wir werden zunächst von *Eckart Klein* die europarechtliche Sicht hören. *Eckart Klein* ist kein Steuerrechtler, sondern Europarechtler. Wir erhoffen uns davon eine gewisse Unbefangenheit vor dem Steuerrecht, von der wir Steuerjuristen besonders viel lernen können. *Gert Saß*, den ich hier nicht weiter vorzustellen brauche, wird die europäische Sicht mit dem Blick des Steuerrechtlers vermitteln.

10 Geänderter Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie KOM (95) 172 endg. vom 10. 5. 95, BR-Drucksache 383/95. Auf diesen Vorschlag weist die schriftliche Fassung meines IFA-Vortrages kommentarlos hin. *J. Lang*, Ökosteuern aus der Sicht der Rechtswissenschaft, in: A. Matzinger (Hrsg.), Ökosteuern, Nr. 183 der Gelben Briefe des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, Wien 1995, 1, 14.

11 *H.W. Arndt*, Rechtsfragen einer deutschen CO₂-Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, in: H.-W. Arndt (Hrsg.), Mannheimer Beiträge zum Öffentlichen Recht und Steuerrecht, Bd. 6, 1995.

12 *H.W.-Arndt*, Rechtsfragen einer deutschen CO₂-Energiesteuer (Fn. 11), 102 ff.

Nach der Mittagspause wird sich *Dieter Birk* in einem grundlegenden Referat der Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Gemeinschaft zuwenden. Sodann wird *Otmar Thömmes* das Thema der Besteuerungsgleichheit auf die Diskriminierungsverbote fokussieren. Wir werden nach der Mittagspause in die Welt der EuGH-Rechtsprechung eintauchen, die ungleich strengere Maßstäbe der Steuerharmonisierung vermittelt als die Welt der Harmonisierungsgebote, deren Verwirklichung letztlich von dem politischen Wohlwollen der Mitgliedstaaten abhängt. Wie läßt sich der judizierte Anspruch auf das Ehegatten-Splitting eines Steuerausländers in Einklang bringen mit der Minimalisierung der Steuerharmonisierung auf dem Gebiete der direkten Steuern? Wann und wo werden die Verbindungsstränge gezogen zwischen den Diskriminierungsverboten auf der einen Seite und den Harmonisierungsgeboten auf der anderen Seite?

Spannend wie der erste Tag wird auch der zweite sein. Gespannt bin ich auf die Antwort von *Norbert Herzig*, worin er die besten Chancen für die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung erblickt. Das Referat von *Franz Wassermeyer* wird das Verhältnis des bilateralen Doppelbesteuerungsrechts zur europarechtlichen Harmonisierung und Angleichung der direkten Steuern klären. Es handelt sich hier um ein System gewachsenen Völkervertragsrechts, das – so ist es auch in § 2 AO klargestellt – Vorrang hat vor dem Recht der zu harmonisierenden Einzelsteuergesetze¹³.

Im Hinblick auf die erwähnte Methodenvielfalt des hier behandelten Generalthemas besteht auch ein besonderer, nicht nur theoretisch, sondern auch praktisch höchst relevanter Klärungsbedarf bei der gemeinschaftskonformen Auslegung und Fortbildung des deutschen Steuerrechts. Der Referent *Wolfgang Schön* hat hierzu bereits eine Monographie¹⁴ vorgelegt, deren Gedanken hier weitergeführt und vertieft werden.

Der morgige Nachmittag ist schließlich den indirekten Steuern gewidmet. Im Hinblick auf die rechtspraktische Relevanz der Tagung stellen wir die Fehlentwicklungen und Perspektiven der Umsatzsteuer in den Mittelpunkt. Nach dem Referat von *Werner Widmann* werden wir die Entwicklung der Umsatzsteuer auch in der Podiumsdiskussion ausführlich erörtern. Die aktuelle politische Debatte um die Einführung von Ökosteuern

13 Hierzu grundsätzlich *K. Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, *StuW* 1993, 380. Vgl. auch *M. Lehner*, Die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft, in: *Birk* (Hrsg.), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, 1995, 903 ff.

14 *W. Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, Das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und europäischem Gemeinschaftsrecht, in: *Knobbe-Keuk* (Hrsg.), *Rechtsordnung und Steuerwesen*, Bd. 20, 1993.

hat uns jedoch veranlaßt, als zweiten Schwerpunkt die CO₂-Energiesteuer zu setzen, wie sie etwa vom Berliner Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung¹⁵ vorgeschlagen worden ist.

Ich wünsche Ihnen nun zwei lehrreiche Tage und hoffe, daß Sie nicht allzusehr unter der Unbequemlichkeit der Hörsaalsitze leiden werden. Aber diese Unbequemlichkeit bietet ja auch die Chance, sich jung zu fühlen und entsprechend lernbereit zu sein.

15 DIW-Gutachten, Ökosteuern (Fn. 9). Dazu *S. Bach*, Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, *StuW* 1995, 264.

Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht

Univ.-Prof. Dr. Eckart Klein, Potsdam*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Einführung und ÜbersichtII. Wege und Methoden gemeinschaftsrechtlicher Einflußnahme<ul style="list-style-type: none">1. Primärrechtliche Vorgaben2. Sekundärrechtliche Vorgaben<ul style="list-style-type: none">a) Harmonisierungsvorschriftenb) Grundfreiheiten ausgestaltende Rechtsaktec) Anstöße zur Anwendung/Nichtanwendung nationalen Rechts3. Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs4. Faktischer Zwang zur Rechtsannäherung | <ul style="list-style-type: none">III. Grundfreiheitsliche DiskriminierungsverboteIV. Gemeinschaftsrechtliche Rechtssetzungskompetenzen im Bereich des Steuerrechts<ul style="list-style-type: none">1. Allgemeines2. Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit3. Art. 7c EGV4. Reichweite und Intensität der Harmonisierung, insbesondere die CO₂-Steuer5. Gemeinschaftseigene SteuernV. Bemerkungen zur nationalen Identität der Mitgliedstaaten |
|--|---|

I. Einführung und Übersicht

Das nationale Recht steht dem Zugriff des Europäischen Gemeinschaftsrechts in mancherlei Hinsicht offen. Das Steuerrecht macht hiervon keine Ausnahme. Die Sensibilität dieses Rechtsgebiets, das Bürger und Hoheitsgewalt in ständige Berührung bringt und oft in der Tradition verwurzelte und daher von Staat zu Staat variierende weitreichende Aussagen über die Rolle des Staates als sozial gestaltende Kraft enthält¹, gibt diesem Zugriff freilich eine besonders interessante Note.

Wer sich dem Thema nähert, stößt schnell auf die Feststellung, daß die Steuerhoheit grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten verblieben ist². Die

* Für wertvolle Mitarbeit bei der Aufbereitung des Materials danke ich Frau Assessorin *Eva Tanuschev*, wissenschaftliche Mitarbeiterin am meinem Lehrstuhl.

¹ Vgl. *R. Voß*, in: M. Dausen (Hrsg.), *Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts*, Stand: Juli 1995, J. Steuerrecht Rz. 3; *K. Tipke/J. Lang*, 14. Aufl. 1994, § 2 Rz. 53; *T. Oppermann*, *Europarecht*, 1991, Rz. 1039.

² Etwa *G. Ress*, *Überlegungen zur Zulässigkeit und zu den Grenzen europäischer Steuerrechtsharmonisierung*, in: *Die Europäische Wirtschaftsgemein-*

Feststellung ist richtig, aber sie steht auf schwankender normativer Grundlage insofern, als das Gemeinschaftsrecht jedenfalls auf die inhaltliche Gestaltung der Steuerrechtsvorschriften in recht verschiedener Weise zunehmend Einfluß nimmt und damit der ausschließlichen Dispositionsbefugnis der Mitgliedstaaten entzieht. Auch das Steuerverwaltungs-³ und das Finanzprozeßrecht⁴ sind in den Sog des Gemeinschaftsrechts geraten. Allein die Ertragshoheit behauptet sich derzeit noch als fast ausschließliche mitgliedstaatliche Domäne. Doch zeigt das Wiederaufleben der Diskussion um die finanzielle Ausstattung der Europäischen Union, daß in der weiteren Zukunft die Union bzw. ihre Gemeinschaften in der einen oder anderen Form (Trenn- oder Verbundsystem)⁵ an den nationalen Steueraufkommen partizipieren könnten⁶.

schaft auf dem Weg zum einheitlichen Binnenmarkt und zur Steuergemeinschaft im Jahr 1992, Wissenschaftliches Kolloquium aus Anlaß des 70. Geburtstages von Henning von Arnim, Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut, Nr. 146, Saarbrücken 1988; *Voß* (Fn. 1), Rz. 13.

- 3 *Voß* (Fn. 1), Rz. 293 ff.; *F. Klein/H.-M. Wolfgang*, in: C. O. Lenz (Hrsg.), EG-Vertrag Kommentar, 1. Aufl. 1994, Art. 95, Rz. 45 ff.; *D. Birk*, in: D. Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, § 5 Verteilung der Finanzhoheit, Rz. 74 ff.; *Wolfgang*, in: Birk a. a. O., § 32 Steuerliche Amtshilfe in der EG; *L. Stobbe*, Die Harmonisierung des Steuerrechts der Europäischen Gemeinschaft und ihre Auswirkungen auf die deutsche Besteuerung, DStZ 1992, 225, 229 f.; *ders.*, Harmonisierung des Steuerrechts in der Europäischen Gemeinschaft in den Jahren 1992 und 1993, DStZ 1993, 716, 721; vgl. Richtlinie 77/799/EWG des Rates v. 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden bei direkten Steuern, ABl. EG 1977, Nr. L 336, 15, geändert durch die Richtlinie 79/1070/EWG des Rates v. 6. 12. 1979 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden bei der Mehrwertsteuer, ABl. EG 1979, Nr. L 331, 8; die Umsetzung in der Bundesrepublik Deutschland erfolgte durch das Gesetz zur Durchführung der EG-Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuern (EG-Amtshilfegesetz) v. 19. 12. 1985, BGBl. I 1985, 2441; Verordnung (EWG) 218/92 des Rates v. 27. 1. 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung, ABl. EG 1992, Nr. L 24, 1; Richtlinie 76/308/EWG des Rates v. 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen, ABl. EG 1976 Nr. L 73, 18, deutsche Umsetzung durch das EG-Beitreibungsgesetz v. 18. 10. 1979, BGBl. I 1979, 1429.
- 4 Etwa im Hinblick auf den Vorrang des Art. 177 Abs. 2 EGV gegenüber § 126 Abs. V FGO; dazu *K. Reiche*, Kompetenzwidrige EuGH-Rechtsprechung zu Art. 177 Abs. 2 EGV?, EuZW 1995, 569 f. Näher *Voß* (Fn. 1), Rz. 162 ff.
- 5 Vgl. *Birk*, in: Birk (Fn. 3), § 10 Gemeinschaftssteuern, Rz. 2 ff.
- 6 Näher *R. Peffekoven*, Die Finanzen der Europäischen Union, 1994, S. 77 ff., 103 ff.

Diese Eingangüberlegungen zeigen, daß das Interesse des Gemeinschaftsrechts an den Steuern und ihrem Recht ein doppeltes ist⁷. Im Vordergrund stehen die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsnormen als Objekte einer Überprüfung, ob sie gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen widersprechen, aber auch dahin, ob sie anknüpfungsfähige Elemente einer aufgabenverwirklichenden Politik der Gemeinschaft sein können. Mit anderen Worten: Das nationale Steuerrecht erscheint aus der Perspektive des Gemeinschaftsrechts als Hürde und zugleich als Vehikel für die Gestaltung und Durchsetzung vertraglich definierter Ziele. Obwohl diese funktionsbezogene Sicht des Gemeinschaftsrechts auf das mitgliedstaatliche Steuerrecht heute rechtlich und faktisch überwiegt, ist doch auch die fiskalische Perspektive je länger desto weniger außer acht zu lassen.

Im weiteren möchte ich folgende Schwerpunkte setzen. Zunächst sollen die Wege aufgezeigt werden, auf denen das Gemeinschaftsrecht seinen Einfluß auf das Steuerrecht geltend macht (II.). Einer davon, nämlich das den Grundfreiheiten zugrunde liegende und von ihnen ausgeformte Diskriminierungsverbot soll im darauf folgenden Abschnitt näher diskutiert werden; dies wird unter anderem Gelegenheit geben, auf die Grenzgängerproblematik einzugehen (III.). Im Anschluß hieran werde ich mich den steuerlichen Rechtsetzungskompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, d. h. vor allem ihren Harmonisierungskompetenzen, zuwenden. Ein wichtiger Punkt wird hierbei die Frage nach Umfang und Intensität dieser Kompetenzen sein, und in diesem Rahmen soll auch auf das Problem der Ökosteuern, exemplifiziert am Beispiel der vorgeschlagenen CO₂-Steuer, sowie auf die Möglichkeit zur Erschließung gemeinschaftseigener Steuerquellen eingegangen werden (IV.).

Abschließend möchte ich einen Blick auf die Verpflichtung der EU werfen, „die nationale Identität der Mitgliedstaaten“ zu achten (V.).

II. Wege und Methoden gemeinschaftsrechtlicher Einflußnahme

Die Wege gemeinschaftsrechtlicher Einflußnahme auf das nationale Steuerrecht folgen dem im EG-Vertrag regelmäßig anzutreffenden System. Neben unmittelbar anwendbaren Verbotsnormen, insbesondere Diskriminierungsverbote, treten Handlungsermächtigungen, die die zuständigen Gemeinschaftsorgane zum Erlaß von Rechtsakten auf dem jeweiligen Rechtsgebiet befugen, insbesondere Harmonisierungsermächtigungen. Außerdem läßt sich auf mittelbare Auswirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Recht verweisen.

⁷ Ähnlich J. Förster, in: A. Bleckmann, Europarecht, 5. Aufl. 1990, Rz. 1433.

1. Primärrechtliche Vorgaben

Ausdrücklich mit steuerlichen Vorschriften befassen sich Art. 95 bis 99 EGV, ohne daß damit, wie allein der Blick auf Art. 130s Abs. 2 zeigt, die maßgeblichen Vorschriften des EG-Vertrags abschließend bezeichnet wären. Aber im Rahmen der eben erwähnten Diskriminierungsverbote spielen Art. 95 und 96 EGV eine besonders wichtige Rolle. Zum Schutz des freien, gemeinschaftsinternen Warenverkehrs ergänzen sie im Bereich produktbezogener Abgaben die Bestimmungen über die Abschaffung der Zölle und Maßnahmen gleicher Wirkung (Art. 12 ff. EGV), indem sie jede Form des Schutzes beseitigen, die aus einer Waren aus anderen Mitgliedstaaten diskriminierenden inländischen Besteuerung folgen kann⁸. Art. 95 und 96 EGV haben daher eine eindeutig wettbewerbspolitische Bedeutung. Es geht darum, die (vollkommene) Wettbewerbsneutralität der inländischen Besteuerung für inländische und eingeführte Erzeugnisse sicherzustellen⁹. Der EuGH hat diese Vorschriften daher als „unerläßliche Grundlage des Gemeinsamen Markts“ bezeichnet¹⁰.

Art. 95 Abs. 1 und 2 EGV gehen von zwei im Prinzip unterschiedlichen Situationen aus, die sich aber in der Praxis häufig schon deshalb nur schwer trennen lassen, weil zwei Tatbestandsmerkmale des Abs. 1, nämlich „gleichartig“ und „mittelbar“ eine am Zweck der Vorschrift orientierte weite Auslegung erfahren haben¹¹. Damit verwischt die Unterscheidung zwischen einem Wettbewerb gleichartiger Produkte (Abs. 1) und einem Substitutionswettbewerb (Abs. 2). Der EuGH läßt es daher verschiedentlich durchaus dahingestellt, ob das maßgebliche Verbot dem Abs. 1 oder Abs. 2 zu entnehmen ist, zumal die Rechtsfolge dieselbe ist. Ein Beispiel bietet der berühmte Fall, in dem der EuGH auf Klage der Kommission die

8 EuGH, Urt. v. 27. 2. 1980, Rs. 168/78 (Kommission/Frankreich), Slg. 1980, 347 (359); EuGH, Urt. v. 9. 5. 1985, Rs. 112/84 (Humblot), Slg. 1985, 1367.

9 EuGH (Anm. 8), Slg. 1980, 347, 359, vgl. auch EuGH, Urt. v. 7. 4. 1987, Rs. 196/85 (Kommission/Frankreich), Slg. 1987, 1597, 1615 ff.

10 EuGH, Urt. v. 16. 6. 1966, Rs. 57/65 (Fa. Lütticke), Slg. 1966, 257; EuGH Urt. v. 4. 4. 1968, Rs. 27/67 (Fink-Frucht), Slg. 1968, 333; dazu *K. Bahlmann*, Zum Einfluß des Europäischen Rechts auf das nationale Steuerrecht, EuR 1985, 43, 47.

11 EuGH, Urt. v. 10. 10. 1978, Rs. 148/77 (Hansen), Slg. 1978, 1787; EuGH, Urt. v. 17. 2. 1976 Rs. 45/75 (REWE-Zentrale), Slg. 1976, 181 (193), EuGH (Fn. 8), Slg. 1980, 347, 360 ff.; *R. Wägenbaur*, Das Verbot der steuerlichen Diskriminierung nach EWG-Vertrag im Lichte der Rechtsprechung des Gerichtshofs, EuR 1969, 20; *ders.*, in: E. Grabitz/M. Hilf (Hrsg.), Kommentar zur Europäischen Union, Stand: Mai 1995, Art. 95, Rz 41 ff.; *Klein/Wolffgang* (Fn. 3), Art. 95, Rz. 25.

unterschiedliche französische Besteuerung von Wacholder- und anderen Kornbranntweinen einerseits, von gebrannten Produkten aus Wein und Obst andererseits für unzulässig erklärte¹².

Nach gefestigter Rechtsprechung sind Art. 95 Abs. 1 und 2 EGV unmittelbar anwendbar¹³. Sie begründen darüber hinaus individuelle Rechte (unmittelbare Wirkung) und verdrängen entgegenstehendes nationales Recht¹⁴. Unter Verstoß gegen diese Bestimmungen erhobene Steuern sind auf der Grundlage der einschlägigen innerstaatlichen Vorschriften zu erstaten¹⁵.

Art. 95 EGV ist vielfach sachkundig kommentiert worden¹⁶, eine Wiederholung erübrigt sich. Nur auf drei Gesichtspunkte soll hingewiesen werden.

Es entspricht der funktionsorientierten Auslegung des Art. 95 EGV, daß er auch auf die Ausfuhren in andere Mitgliedstaaten ausgedehnt wird¹⁷. Mit der geforderten Wettbewerbsneutralität der nationalen Steuervorschriften wäre es unvereinbar, den Mitgliedstaaten zu gestatten, ein System inländischer Abgaben auf Waren, die zur Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten bestimmt sind, in diskriminierender Weise anzuwenden¹⁸. Dem steht nicht entgegen, daß – bei Fehlen einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung – einheimische Erzeugnisse steuerlich höher als eingeführte Produkte belastet werden können¹⁹. Die von Art. 95 verlangte Wettbewerbsneutralität nationaler Normen reicht über den Anwendungsbereich des Vertrages selbst nicht hinaus; er aber erfaßt nur grenzüberschreitende Vorgänge. Es ist angesichts der gerade in der letzten Zeit erneuten Bestätigung dieser Rechtsprechung²⁰ nicht zu erwarten, daß der EuGH diese sachliche Beschränkung in absehbarer Zeit aufgeben wird, ungeachtet

12 EuGH (Fn. 8), Slg. 1980, 347, 360.

13 EuGH (Fn. 10), Slg. 1968, 333, 346.

14 *Oppermann* (Fn. 1), Rz. 1022.

15 Z. B. EuGH, Urt. v. 24. 3. 1988, Rs. 347/85 (Vereinigtes Königreich/Kommission), Slg. 1988, 1779; Urt. v. 6. 7. 1995, Rs. C-62/93 (BP Soupergaz), IStR 1995, 385 m. Anm. Rainer.

16 Vgl. *Klein/Wolffgang* (Fn. 3), Art. 95; *Wägenbauer*, in *Grabitz/Hilf* (Fn. 11), Art. 95; *M. Reicherts*, in: H. v. d. Groeben/J. Thiesing/C.-D. Ehlermann (Hrsg.), *Kommentar zum EWG-Vertrag*, 4. Aufl. 1991, Bd. 2, Art. 95.

17 EuGH, Urt. v. 29. 6. 1978, Rs. 142/77 (Statens Kontrol med aedle Metaller), Slg. 1978, 1543; dazu *Förster* (Fn. 7), Rz. 1462.

18 *Bahlmann* (Fn. 10), 48.

19 EuGH, Urt. v. 13. 3. 1979, Rs. 86/78 (Pereux/Services Fiscaux de la Haute-Saône et du Territoire de Belfort), Slg. 1979, 897, 913.

20 EuGH, Urt. 16. 2. 1995, verb. Rs. C-29/94, C-30/94, C-31/94, C-33/94 u. C-35/94, EuZW 1995, 185.

durchaus ernstzunehmender Kritik²¹. Die Beseitigung von Inländerdiskriminierung bleibt insoweit Sache des nationalen Rechts²².

In einer interessanten Entscheidung zu Art. 95 Abs. 2 EGV, in der es um eine auf ausländischen Wein erhobene britische Abgabe ging, die nicht auf im Inland gebrautes Bier erhoben wurde, lehnte es der EuGH ab, bestehende Trinkgewohnheiten bei der Beurteilung der Frage zu berücksichtigen, ob es sich im Verhältnis zu Bier bei leichten und billigen Weinen um substituierbare Produkte handelt²³. Die Steuerpolitik dürfe nicht dazu dienen, gegebene Verbrauchergewohnheiten zu zementieren, um mit deren Befriedigung befaßten inländischen Industrien einen Vorteil zu bewahren. Nationale Eß- und Trinkkulturen müssen sich im offenen und freien Wettbewerb behaupten.

Bedenklicher ist die Auffassung, Art. 95 EGV komme auch dann zur Anwendung, wenn die nationale Steuer nur ein geringfügiges und zufälliges Hindernis darstellt und dieses Hindernis nur bei Abschaffung der Steuer vermieden werden kann²⁴. Hier stellt sich doch die Frage, ob der *de minimis*-Gedanke, den die Gemeinschaft durchaus in anderen Bereichen, vor allem dem Beihilferecht, fruchtbar gemacht hat²⁵, sich nicht auch für das Verständnis des Art. 95 EGV auswirken sollte.

Neben die eben behandelten genuin steuerrechtlichen Diskriminierungsverbote treten die Grundfreiheiten des EG-Vertrags. Vor allem die Freiheiten des Personen- und des Dienstleistungsverkehrs haben sich immer deutlicher für das Steuerrecht bemerkbar gemacht. Hierauf ist im nächsten Abschnitt (III.) näher einzugehen.

2. Sekundärrechtliche Vorgaben

a) Harmonisierungsvorschriften

Die wohl stärksten Einwirkungen auf das nationale (Steuer-)Recht gehen von sekundärrechtlichen Gemeinschaftsnormen aus, vor allem von Verordnungen und Richtlinien, die auf der Grundlage vertraglicher Ermächtigungen ergehen. Im Vordergrund stehen Maßnahmen zur Angleichung oder Harmonisierung nationaler Rechts- und Verwaltungsvorschriften.

21 Vgl. grundlegend A. Epiney, Umgekehrte Diskriminierungen, 1995, m. v. w. N.

22 E. Klein, Der Verfassungsstaat als Glied einer europäischen Gemeinschaft, VVDStRL 50 (1991), S. 56, 87 f.

23 EuGH, Urt. v. 12. 7. 1983, Rs. 170/78 (Kommission/Vereinigtes Königreich), Slg. 1983, 2265.

24 EuGH, Urt. v. 16. 2. 1977, Rs. 20/76 (Schöttle), Slg. 1977, 247, 260.

25 Vgl. dazu etwa F. Rawlinson, in: Lenz (Fn. 3), Art. 92, Rz. 14.

Ungeachtet der gewählten Rechtsform²⁶ zielen solche Maßnahmen auf die inhaltliche Beeinflussung des mitgliedstaatlichen Rechts, etwa auf Beseitigung zusätzlicher steuerlicher Belastungen²⁷, z. B. Doppelbesteuerung, geben sich also nicht mit Kollisionslösungen zufrieden²⁸. Angesichts der unmittelbaren Wirkung der hier maßgeblichen vertraglichen Diskriminierungsverbote ist Harmonisierungsanlaß auch nicht die Beseitigung von Diskriminierungen, sondern der Abbau sonstiger Handelshemmnisse²⁹. Freilich werden diskriminierende Tatbestände durch Rechtsangleichung seltener, ohne überflüssig zu werden³⁰, und manche primärrechtliche Norm verändert oder verliert dann gar ihr Gewicht; insoweit ist nur auf Art. 97 EGV (nach der Umstellung von der kumulativen Mehrphasen-Umsatzsteuer auf die Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug) aufmerksam zu machen³¹.

Der Abbau störender Handelshemmnisse ist nicht eigentliche oder eben doch nur sehr partielle Rechtsangleichung³². Wirkliche Rechtsangleichung ist im Bereich direkter Steuern bisher selten, während im Bereich indirekter Steuern erhebliche Fortschritte erzielt worden sind³³. Hierfür gibt es Gründe, die aus der unterschiedlichen Relevanz direkter und indirekter Steuern für den Wettbewerb folgen³⁴. In jedem Fall aber gilt, daß gemein-

26 Also Verordnung oder Richtlinie.

27 O. Thömmes, Steuerrecht, in: C. O. Lenz (Hrsg.), EG-Handbuch, Recht im Binnenmarkt, 2. Aufl. 1994, S. 561, 570.

28 Tipke/Lang (Fn. 1), § 2 Rz. 46.

29 Es ist daher nicht ohne weiteres möglich, die Interpretation der Diskriminierungsverbote enger zu fassen, wenn die Rechtsharmonisierung nicht vorankommt. Beide „Instrumentarien“ wirken grundsätzlich auf verschiedenen Ebenen. Allerdings führt eine extensive Diskriminierungsrechtsprechung (bei gleichzeitig nachhinkender oder weitgehend fehlender Harmonisierung) zu einer Verschiebung der politischen Gestaltungskraft zugunsten des EuGH. Rechtspolitisch ist die Entwicklung daher nicht unbedenklich. Andererseits ist der EuGH verpflichtet, das Gemeinschaftsrecht – und d. h. auch die Diskriminierungsverbote – zu wahren (Art. 164 EGV).

30 Ebenso S. Schröer-Schallenberg, in: Birk (Fn. 3), § 16 Diskriminierung im Bereich der Verbrauchsteuern, Rz. 5; der EG-Gesetzgeber ist selbst natürlich an die primärrechtlichen Diskriminierungsverbote gebunden; EuGH, Urt. v. 6. 4. 1995, Rs. C-315/93 (Flip CV und O. Verdegen), (noch nicht veröffentlicht).

31 Förster (Fn. 7), Rz. 1466. Vgl. auch den Hinweis bei Voß (Fn. 1), Rz. 44 im Hinblick auf Art. 96 EGV.

32 Thömmes (Fn. 27), S. 570.

33 Übersichten etwa bei Voß (Fn. 1), Rz. 76 ff., 156 ff., 242 ff., 278 ff.; M. Mick, in: Birk (Fn. 3), § 26 Harmonisierung der Umsatzsteuer; Schröer-Schallenberg, in: Birk (Fn. 3), § 27 Harmonisierung der sonstigen Verbrauchsteuern.

34 Oppermann (Fn. 1), Rz. 1051.

schaftsrechtliche Rechtsangleichung wie jeder andere Tätigkeitsbereich der Gemeinschaft aufgaben- und kompetenzbezogen ist³⁵. Sie ist kein Wert an sich, sondern Instrument zur Verwirklichung von Gemeinschaftsaufgaben. So formuliert es generell Art. 3 lit. h EGV, so nehmen es die speziellen (steuerrechtlich einschlägigen) Harmonisierungsvorschriften wie Art. 99, 100 und 130s Abs. 2 EGV auf, und von dieser Beschränkung kann auch Art. 235 EGV, seine steuerrechtliche Bedeutung einmal unterstellt³⁶, nicht dispensieren. Auch der Schub, den die Verwirklichung des Binnenmarkts der Rechtsangleichungstätigkeit der Gemeinschaft gebracht hat, hat die Rechtsangleichung nicht entfunktionalisiert und zu einer quasi „offenen“, beliebigen Rechtsetzungskompetenz der Gemeinschaft werden lassen³⁷.

b) Grundfreiheiten ausgestaltende Rechtsakte

Von Rechtsangleichungsmaßnahmen, die Handelshemmnisse abbauen wollen, zu unterscheiden sind Rechtsakte, mit denen Grundfreiheiten nach einem im Vertrag angelegten Programm ausgestaltet und in ihrem Schutzbereich sekundärrechtlich erweitert werden. Als Beispiel hierfür mag Art. 7 Abs. 2 der Freizügigkeitsverordnung 1612/68³⁸ dienen, der anordnet, daß ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaates ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer. Man mag darüber streiten, ob diese Rechtsfolge sich nicht auch bereits aus Art. 48 Abs. 2 oder Art. 6 EGV ergeben würde³⁹, jedenfalls macht die auf Art. 49 EGV gestützte Vorschrift eine entsprechende Debatte überflüssig.

c) Anstöße zur Anwendung/Nichtanwendung nationalen Rechts

Einfluß auf das nationale Steuerrecht nehmende gemeinschaftsrechtliche Rechtsakte sind schließlich auch solche, die – ohne inhaltliche Vorgaben

35 P.-C. Müller-Graff, Die Rechtsangleichung zur Verwirklichung des Binnenmarktes, EuR 1989, 107, 117 f.

36 So Oppermann (Fn. 1), Rz. 1017.

37 E. Klein, Vereinheitlichung des Verwaltungsrechts im Europäischen Integrationsprozeß, in: C. Starck (Hrsg.), Rechtsvereinheitlichung durch Gesetze, Abhandlungen der Akademie der Wissenschaften in Göttingen, 1992, S. 117 ff. (122 f.).

38 ABl. EG 1968, Nr. L 257, 2 mit späteren Änderungen.

39 Dies gälte allerdings nur für den Arbeitnehmer selbst; die Erstreckung des Freizügigkeitsrechts auf Familienangehörige des Arbeitnehmers ist jedenfalls konstitutiv. Zu Art. 8a EGV s. u. bei Fn. 72.

zu machen – den nationalen Gesetzgeber zumindest veranlassen, tätig zu werden, und sei es nur, um bestimmte neue Vorgänge adäquat zu erfassen. So wäre nach dem zur Diskussion gestellten Statut einer Europäischen Aktiengesellschaft das nationale Körperschaftssteuerrecht auch auf diese Gesellschaft anzuwenden⁴⁰. Es ginge also um Erstreckung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG auf eine neue juristische Person. Weiter reichen die Konsequenzen, die aus Art. 40 der Verordnung über die Schaffung einer Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV)⁴¹, folgen. Nach dieser Vorschrift wird verhindert, daß die Mitgliedstaaten die – unter Umständen als eigene Rechtspersönlichkeit anerkannte – Vereinigung der Körperschaftsteuer unterwerfen; vielmehr wird angeordnet, daß das Ergebnis der Tätigkeit der Vereinigung nur bei ihren Mitgliedern besteuert wird (sog. Transparenzprinzip)⁴².

3. Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

Ist von den Wegen und Methoden der Einflußnahme des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Steuerrecht die Rede, so darf der Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH nicht fehlen. Obgleich er das Gemeinschaftsrecht nicht nur gegen Verstöße zu wahren hat⁴³, sondern selbst daran unter Beachtung der Normenhierarchie gebunden ist, gilt auch für ihn, daß er nicht nur „la bouche de la loi“ ist. Es besteht kein Zweifel – und dies ist auch im Rahmen der allgemeinen Grundsätze für richterliche Rechtsfortbildung zulässig⁴⁴ –, daß der EuGH zum Verständnis und zur Konkretisierung des Gemeinschaftsrechts maßgeblich beigetragen hat und auf dieser Grundlage mit seinen Entscheidungen erheblich auf das nationale Recht einwirkt⁴⁵. Allerdings ist der Einfluß richterrechtlicher Entscheidungen im Steuerrecht weniger ausgeprägt als etwa im allgemeinen Verwaltungsrecht, wo als Entscheidungsgrundlage meist nur ungeschriebene allgemeine Rechtsgrundsätze zur Verfügung stehen, die der sie interpretierenden und anwendenden Instanz stets größere Entfaltungsmöglich-

40 Thömmes (Fn. 27), S. 626 f.; Odenthal, in: Birk (Fn. 3), § 34 Europäische Aktiengesellschaft und andere EG-Gesellschaftsformen, Rz. 31 f.

41 ABl. EG 1985, Nr. L 199, 1.

42 Odenthal (Fn. 40), § 33 Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung, Rz. 29; Thömmes (Fn. 27), S. 628.

43 Art. 164 EGV.

44 Vgl. BVerfGE 75, 223, 243 f.

45 M. Zuleeg, Deutsches und europäisches Verwaltungsrecht – wechselseitige Einwirkungen, VVdStRL 53 (1994), S. 154, 194 spricht insoweit von der „Schlüsselrolle“ des EuGH.

keiten geben⁴⁶. Richtig ist aber auch, daß die sich jedenfalls lange Zeit dynamisch am Integrationsziel orientierende Rechtsprechung des EuGH sich überall dort *auch* dem Steuerrecht (wie anderem nationalen Recht) gegenüber auswirkt, wo von der Dynamik erfaßte Rechtsbegriffe und Gemeinschaftsinstrumente in diesem Rechtsgebiet zur Anwendung kommen. Hingewiesen sei nur auf die inzwischen festgefügte Doktrin der unmittelbaren Wirkung von Gemeinschaftsrechtsnormen einschließlich ggf. von Richtlinienbestimmungen⁴⁷.

4. Faktischer Zwang zur Rechtsannäherung

Enge wirtschaftliche Verflechtungen üben zur Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit stets einen gewissen Zwang aus, rechtliche Entwicklungen außerhalb der eigenen Grenzen zur Kenntnis zu nehmen und sie bei der Gestaltung des eigenen Rechts zu berücksichtigen⁴⁸. Dies gilt erst recht in einem so engen Verbund wie der EG. Man kann dies durchaus als mittelbaren Einfluß der Gemeinschaft auf das nationale Recht verstehen. In diesem Sinn spricht etwa der Ruding-Bericht über die Zukunft der Unternehmensbesteuerung davon, daß in den letzten Jahren eine gewisse Annäherung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten auch ohne Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene zustandekam⁴⁹. Die Frage wird von Bedeutung, wenn es darum geht, die Erforderlichkeit gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierungsprojekte einzuschätzen.

III. Grundfreiheitsliche Diskriminierungsverbote

Angesichts des geringen Umfangs gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierung ist im Bereich der direkten Steuern die Gefahr, daß die nationalen Vorschriften nach der Staatsangehörigkeit diskriminierende Regelungen enthalten, in stärkerem Maße gegeben. Demgemäß gewinnen die gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote, soweit sie sich nicht ausdrücklich auf indirekte Steuern beziehen (Art. 95, 96 EGV), erhöhte Bedeutung. Dabei handelt es sich um die allgemeine Vorschrift des Art. 6

46 Klein (Fn. 39), S. 144.

47 Vgl. E. Klein, Unmittelbare Geltung, Anwendbarkeit und Wirkung von Europäischem Gemeinschaftsrecht, Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut Nr. 119, 1988.

48 Dazu E. Klein, Der Einfluß des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Verwaltungsrecht der Mitgliedstaaten, Der Staat, Bd. 33 (1994), 39, 42.

49 Die Schlußfolgerungen und Empfehlungen des Ruding-Ausschusses, Der Betrieb, Beilage Nr. 5/92, 5.

EGV und um die sog. Grundfreiheiten, die zumindest auch für ihren jeweiligen Regelungsbereich spezielle Diskriminierungsverbote enthalten; ihnen gegenüber entfaltet dann Art. 6 EGV keine eigenständige Bedeutung mehr⁵⁰.

Die Wirkung der grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbote auf das Steuerrecht möchte ich im folgenden am Beispiel des Grenzpendlerurteils des EuGH v. 14. Februar 1995 (Schumacker) diskutieren, das auf Vorlage des Bundesfinanzhofs ergangen ist⁵¹. Nach vorangegangenen Entscheidungen, insbesondere im Fall Biehl⁵², war das genannte Urteil keine Überraschung.

Dem entschiedenen Fall lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger, ein belgischer Staatsangehöriger, ist mit seiner Familie in Belgien ansässig. Vom 15. 5. 1988 bis 31. 12. 1989 ging er einer nichtselbständigen Tätigkeit in Deutschland nach. Seine Ehefrau bezog 1988 in Belgien Arbeitslosengeld, 1989 war das Verdienst des Klägers das einzige Einkommen. Der Antrag des Klägers, der 1988 nach Steuerklasse I veranlagt war, den Steuerbetrag gemäß § 163 AO im Billigkeitsweg nach Steuerklasse III zu berechnen und ihm den Unterschiedsbetrag zu erstatten, wurde abgelehnt. Das FG Köln gab der Klage statt. Die Vorlage des hiergegen angerufenen BFH gab dem EuGH die schon lange fällige Gelegenheit, sich zum Einfluß des Art. 48 Abs. 2 EGV (und Entsprechendes gilt für Art. 52 EGV) auf die Verweigerung bestimmter steuerlicher Vergünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige zu äußern. Nach bisherigem Recht (ich lasse das Grenzpendlergesetz von 1994 zunächst beiseite) sind die persönlichen (subjektiven) Verhältnisse von Personen, die nicht in Deutschland ansässig und daher nur beschränkt einkommensteuerpflichtig sind, nicht zu berücksichtigen; auch die den unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehende Möglichkeit, zur Korrektur zu viel einbehaltener Lohnsteuer den Weg der Antragsveranlagung zu gehen, ist den beschränkt Steuerpflichtigen verschlossen.

Die Grundsatzfrage ist, ob Art. 48 EGV überhaupt und prinzipiell in der Lage ist, das Recht eines Mitgliedstaates auf Besteuerung der auf seinem Gebiet von dem Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats erzielten Ein-

50 Std. Rspr., vgl. nur EuGH, Urt. v. 26. 1. 1993, Rs. C-112/91 (Werner), Slg. 1993 I-463, 470 f.

51 EuGH, Urt. v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), EWS 1995, 83; Vorlagebeschuß des BFH v. 14. 4. 1993, EWS 1993, 226.

52 EuGH, Urt. v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88 (Biehl), Slg. 1990 I-1789. Vgl. dazu G. Saß, Der Einfluß neuerer Urteile des EuGH auf die direkten Steuern in Deutschland, Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut Nr. 281, 1992.

künfte einzuschränken. Die fehlende Relevanz des Diskriminierungsverbots könnte sich daraus ergeben, daß die Zuständigkeit zur Sachregelung (Einkommensteuer) nach gegenwärtigem Stand des Gemeinschaftsrechts bei den Mitgliedstaaten liegt⁵³. Daher können in der Tat die vom nationalen Gesetzgeber verfolgten Ziele als solche nicht an den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts gemessen werden⁵⁴. Dem steht jedoch, schon weil dieser Regelungsbereich der Gemeinschaft nicht grundsätzlich verschlossen ist (Art. 100 EGV) und weil die Mitgliedstaaten ihre vom Gemeinschaftsrecht nicht erfaßten Zuständigkeiten nicht zur Ausschaltung der übernommenen Vertragspflichten ausüben dürfen, nicht entgegen, daß gemeinschaftsrechtliche Vorschriften Schranken für die Ausübung solcher Zuständigkeiten bilden können⁵⁵. Dies gilt keineswegs nur zugunsten von Grundfreiheiten. Schon früher hat der EuGH zu Recht betont, daß die Ausübung der den Mitgliedstaaten zustehenden Befugnis, Abgaben auf Nahrungsmittel zu erheben, die einschlägigen Vorschriften des EG-Vertrags zu beachten habe, nämlich im konkreten Fall die Regeln des Marktorganisationsrechts (Landwirtschaft) und das Beihilfenverbot (Art. 92 ff. EGV)⁵⁶. Die von Art. 48 Abs. 2 geforderte Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung würde ausgehöhlt, wenn sie durch diskriminierende nationale Regeln über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte. Die grundsätzliche Relevanz von Art. 48 Abs. 2 EGV für das Einkommensteuerrecht ist daher zutreffend bejaht worden.

Damit war allerdings noch nicht entschieden, ob die an das Merkmal der Gebietsansässigkeit anknüpfende Behandlung im Hinblick auf EG-Ausländer wirklich eine unerlaubte Diskriminierung darstellt. Die Tatsache, daß Anknüpfungspunkt formal nicht die Staatsangehörigkeit, sondern die Ansässigkeit ist, ist allerdings unschädlich, wenn die Wahl dieses Tatbestandsmerkmals so getroffen ist, daß davon in der praktischen Anwendung hauptsächlich Angehörige anderer Mitgliedstaaten erfaßt werden⁵⁷. Dies ist bei dem Merkmal des Wohnsitzes bzw. der Ansässigkeit (trotz aller heute bestehenden Mobilität immer noch) der Fall⁵⁸. In entsprechender Weise hat der EuGH in den früheren Urteilen Bachmann⁵⁹ und Com-

53 *Thömmes* (Fn. 27), S. 601 f.

54 So zutreffend die Ausführungen von GA Darmon, Rs. C-175/88, Slg. 1990 I-1784 (1786) – Biehl.

55 EuGH (Fn. 52), 1792 f.; EuGH (Fn. 51), EWS 1995, 84 (Ziff. 23 f.).

56 EuGH, Urt. v. 27. 2. 1985, Rs. 55/83, (Italien/Kommission), Slg. 1985, 683, 694.

57 Vgl. *B. Bentler/R. Bieber/J. Pipkorn/J. Streil*, Die Europäische Union, 4. Aufl. 1993, S. 319.

58 EuGH (Fn. 51), EWS 1995, 85 (Ziff. 26–29).

59 EuGH, Urt. v. 28. 1. 1992, Rs. C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992 I-276, 279.

merzbank⁶⁰ argumentiert, und dies entspricht auch der etablierten und sinnvollen Rechtsprechung zur versteckten Diskriminierung⁶¹.

Anders als in früheren Entscheidungen gibt sich der EuGH mit dieser allgemeinen Feststellung aber zu Recht nicht zufrieden. Vielmehr prüft er genauer, ob sich die bei der Anknüpfung an den Wohnsitz denkbare versteckte Diskriminierung auch realisiert⁶². Dies setzt die Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf vergleichbare Situationen ohne rechtfertigenden Grund voraus. In einer solchen vergleichbaren, die Anwendung unterschiedlicher Vorschriften ausschließenden Situation befinden sich aber Gebietsansässige und Gebietsfremde im Prinzip nicht; denn grundsätzlich wird man davon ausgehen können, daß der Schwerpunkt der Einkünfte im Wohnsitzstaat liegt, der Gebietsfremde im Beschäftigungsstaat nur einen Teil seiner Einkünfte erzielen wird. Auch die Umstände, aus denen sich die persönliche Steuerkraft ergibt, werden sich am einfachsten in dem Staat ermitteln lassen, in dem er seinen Lebensmittelpunkt hat, in dem er also in der Regel ansässig ist.

Werden Gebietsfremde daher der beschränkten Steuerpflicht unterworfen und werden ihnen entsprechend der gesetzlichen Regelung Vergünstigungen versagt, die unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehen, liegt hierin grundsätzlich keine von Art. 48 untersagte Diskriminierung. Die Entscheidung des EuGH verlangt daher nicht, die von den meisten Staaten verwendete Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden bzw. die daraus folgende Unterscheidung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht aufzugeben.

Eine vergleichbare, die unterschiedliche Behandlung darum ausschließende Lage besteht jedoch dann, wenn der Gebietsfremde im Beschäftigungsland vollständig oder nahezu vollständig seine Einkünfte erzielt, also im Ansässigkeitsstaat keine oder keine nennenswerten Einkünfte hat. Folge der Anwendung des bisherigen nationalen Rechts wäre, daß seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Beschäftigungsstaat noch im Wohnsitzstaat berücksichtigt werden können. Hierin besteht seine Diskriminierung gegenüber „normalen“ Gebietsfremden bzw. Gebietsansässigen. Art. 48 EGV steht also für diese Konstellation, die die des Klägers im Ausgangsverfahren war, dem gesetzlichen Ausschluß des Verfahrens des

60 EuGH, Urt. v. 13. 7. 1993, Rs. C-330/91 (Commerzbank), EuZW 1993, 741 (Ziff. 14 f.).

61 Seit EuGH Urt. v. 12. 2. 1974, Rs. 152/73 (Sotgiu/Deutsche Bundespost), Slg. 1974, 153, 164; dazu R. Eckhoff, in: Birk (Fn. 3), § 17 Diskriminierung bei der Einkommen- und Vermögensteuer, Rz. 38.

62 EuGH (Fn. 51) EWS 1995, 85 (Ziff. 30–35).

Lohnsteuer-Jahresausgleichs und der Einkommensveranlagung entgegen⁶³.

Natürlich liegt es nahe, im Anschluß an das Bachmann-Urteil des EuGH das Argument der Kohärenz des nationalen Steuerrechts fruchtbar zu machen, das der Gerichtshof als Rechtfertigungsgrund unterschiedlicher Behandlung anerkannt hat⁶⁴. Hierzu wurde auf den notwendigen Zusammenhang zwischen dem Recht, das Welteinkommen zu besteuern, und der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen verwiesen. Dieses Vorbringen ist allerdings wenig überzeugend, wenn – wie im konkreten Fall – eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat ausscheidet⁶⁵. Verwaltungstechnische Schwierigkeiten müssen in diesem Fall über eine Kooperation der Steuerbehörden der beteiligten Mitgliedstaaten auf der Grundlage der Richtlinie 77/799/EWG⁶⁶ ausgeräumt werden. Im übrigen zeigt das Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande⁶⁷, daß in den Niederlanden wohnende Grenzgänger mit Beschäftigung in Deutschland durchaus in den Genuß von Steuervergünstigungen kommen. Auch dies steht dem Kohärenzargument entgegen.

Es soll noch angemerkt werden, daß sich aus der Entscheidung des EuGH keine Revision seines zwei Jahre früher ergangenen Urteils im Fall Werner ergibt⁶⁸. Dort ging es um einen deutschen Staatsangehörigen, der seit langem in den Niederlanden wohnt, seine zahnärztliche Ausbildung und die entsprechende Tätigkeit immer in Deutschland ausübte, bis 1981 als angestellter Zahnarzt beschäftigt war, danach sich in Aachen als selbständiger Zahnarzt niederließ. Als Gebietsfremdem und beschränkt Steuerpflichtigem war dem Kläger der Genuß des Ehegatten-Splitting versagt worden, das er für das Jahr 1984 zusammen mit seiner Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger beantragt hatte. Der EuGH sah in dem hier einschlägigen Art. 52 EGV keinen Hinderungsgrund für einen Mitgliedstaat, eigenen Staatsangehörigen, die ihre Berufstätigkeit in seinem Hoheitsgebiet ausüben und die ausschließlich oder fast ausschließlich ihre

63 EuGH (Fn. 51), EWS 1995, 85 (Ziff. 36–38); nunmehr hat der EuGH die in der Rs. Schumacker getroffenen Grundsätze auch auf Art. 52 EGV übertragen, EuGH Urt. v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 (Wielockx) IStR 1995, 431.

64 EuGH (Fn. 59), 282 f.

65 EuGH (Fn. 51), EWS 1995, 85 (Ziff. 40–42).

66 S. Fn. 3.

67 I. d. F. der Bekanntmachung v. 24. 2. 1986 (BGBl. I, 321), geändert durch Gesetz v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297); dazu *M. Steinbart*, Ansätze für eine multilaterale Grenzgängerbesteuerung in der Europäischen Union, EWS 1995, 15, 18, Fn. 14.

68 EuGH (Fn. 50).

Einkünfte dort erzielen oder ihr Vermögen besitzen, dann, wenn sie im Ausland wohnen, eine höhere Steuerbelastung aufzuerlegen, als wenn sie im Inland wohnen⁶⁹.

Meines Erachtens ist dieser Fall, trotz aller Urteilsschelte, die er erfahren hat, europarechtlich richtig entschieden⁷⁰. Entscheidend ist allerdings nicht, daß es sich um einen deutschen Staatsangehörigen handelt – dies macht die Daily-Mail-Entscheidung des EuGH aus dem Jahr 1988 deutlich⁷¹ –, sondern daß die wirtschaftliche Tätigkeit des deutschen Zahnarztes sich stets und ausschließlich in Deutschland abspielte und daher ein vom Vertrag erfaßter grenzüberschreitender Bezug nicht gegeben ist. Der Vorgang fällt nicht in den Anwendungsbereich des Vertrages und damit entfällt auch die Anwendung *gemeinschaftsrechtlicher* Diskriminierungsverbote⁷². Nur am Rande sei angemerkt, daß das Gemeinschaftsrecht eben nicht alle denkbaren Diskriminierungen beseitigen kann⁷³.

Zur Bewältigung der offenkundigen Probleme beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer in der Gemeinschaft hat die Kommission 1979 einen

69 EuGH (Fn. 50), 468 ff.

70 Kritisch etwa B. *Knobbe-Keuk*, Das Urteil des EuGH im Falle Werner zur Besteuerung der Grenzgänger – ärgerlich, aber nicht das letzte Wort, DStR 1993, 425. Vgl. auch Nachweise bei *Eckhoff*, in: Birk (Fn. 3), § 18 Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Rz. 8 ff.

71 EuGH, Urt. v. 27. 9. 1988, Rs. 81/87 (Daily-Mail), Slg. 1988, 5483.

72 Es ist eine schwierige Frage, ob Art. 8a Abs. 1 EGV zu einer neuen Bewertung des Falles Werner führen muß. Dafür spricht, daß das nicht an die wirtschaftlich relevanten Grundfreiheiten anknüpfende „zweckfreie“ Aufenthaltsrecht der Unionsbürger nunmehr im Anwendungsbereich des Vertrages liegt, so daß Art. 6 EGV einschlägig wäre; so N. *Dautzenberg*, Der Vertrag von Maastricht, das neue Grundrecht auf allgemeine Freizügigkeit und die beschränkte Steuerpflicht der natürlichen Personen, BB 1993, 1563, 1566 f. Andererseits ist wegen des in Art. 8a Abs. 1 EGV enthaltenen Vorbehalts schwerlich anzunehmen, daß – über die Regelung des bloßen Aufenthaltsrechts hinaus – durch diese Vorschrift den Mitgliedstaaten Rechtskompetenzen entzogen werden sollten. Ich meine daher, daß Art. 8a Abs. 1 EGV den Inländer, der im Ausland wohnt, aber im Inland ausschließlich seine Geschäfte tätigt, nicht dem im Ausland wohnenden Ausländer, der im Inland ebenfalls seine Geschäfte tätigt, automatisch gleichstellt. Diese Gleichstellung könnte nur durch einen Gemeinschaftsrechtsakt (Harmonisierungsakt oder eine auf Art. 8a Abs. 2 EGV gestützte Vorschrift) erfolgen. Zum Verständnis des Art. 8a EGV vgl. auch E. *Klein/A. Haratsch*, Das Aufenthaltsrecht der Studenten, die Unionsbürgerschaft und intertemporales Gemeinschaftsrecht, JuS 1995, 7, 11 f.

73 Daher ist der Vorwurf, der EuGH habe im Fall Werner am Problem „vorbeijudiziert“, schwerlich gerechtfertigt; so aber *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 9 Rz. 29.

Richtlinien-Entwurf⁷⁴ und 1989 einen Verordnungs-Entwurf⁷⁵ präsentiert, die beide im Ergebnis gescheitert sind⁷⁶. Der Richtlinien-Entwurf sah grundsätzlich für Grenzgänger die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vor, der Verordnungs-Entwurf würde zur unbeschränkten Steuerpflichtigkeit im Tätigkeitsstaat führen; die damit aufgeworfenen Fragen – doppelte Besteuerung und doppelte Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse – müßten in Abkommen zwischen den beteiligten Staaten (oder im Rahmen eines gemeinsamen Abkommens gemäß Art. 220 EGV) geklärt werden. Mit einer 1993 veröffentlichten Empfehlung an die Mitgliedstaaten strebt die Kommission die Gleichstellung der Pendler mit den unbeschränkt steuerpflichtigen Inländern an, wenn der überwiegende Teil des Einkommens (75%) im Beschäftigungsstaat erwirtschaftet wird⁷⁷.

Das deutsche Grenzpendler-Gesetz vom 24. Juni 1994 entspricht dieser Empfehlung nicht völlig⁷⁸. So müssen, damit die in § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG genannten Vorschriften angewendet werden können, entweder mindestens 90% der Gesamteinkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte dürfen 12 000 DM im Kalenderjahr nicht überschreiten. Auch der Splitting-Tarif wird weiter generell versagt⁷⁹ – anders freilich, wie schon bisher, bei Grenzgängern aus den Niederlanden. Hier hat das System in sich einen Bruch, und auch der Verweis darauf, daß auch unbeschränkt Steuerpflichtige, deren Ehepartner im Ausland leben und daher selbst hier nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, immer nur nach der Grundtabelle (§ 32a Abs. 1 EStG) veranlagt werden, ist nicht stichhaltig, solange die Einkünfte „ganz oder fast ausschließlich“⁸⁰ in Deutschland erwirtschaftet werden und der deutschen Einkommensteuer unterworfen sind. Ob das Grenzpendlergesetz daher das von der Kommission in Gang gebrachte Vertragsverletzungsverfahren⁸¹ überstehen wird, erscheint erst recht nach der Schumacker-Entscheidung als höchst fraglich.

74 ABl. EG 1980, Nr. C 21, 6.

75 KOM (88) 815/Revision endg.; auch wiedergegeben in: BR-Drs. 214/89 v. 13. 4. 1989, S. 19.

76 Näher *Eckhoff* (Fn. 70), § 18 Rz. 15.

77 Empfehlung v. 21. 12. 1993, ABl. EG 1994, Nr. L 39, 22; auch abgedruckt in EWS 1994, 348.

78 BGBl. I 1994, 1395.

79 *Eckhoff* (Fn. 70), § 18 Rz. 53.

80 So der Urteilstenor (Nr. 2) in der Schumacker-Entscheidung, EuGH (Fn. 51), EWS 1995, 83.

81 Vgl. die nach Art. 169 EGV ergangene Stellungnahme der Kommission v. 4. 5. 1994, EWS 1994, 267, sowie den Bericht des Bundesministers der Finanzen

IV. Gemeinschaftsrechtliche Rechtsetzungskompetenzen im Bereich des Steuerrechts

1. Allgemeines

Die wichtigsten gemeinschaftlichen Rechtsetzungskompetenzen im Bereich des Steuerrechts sind die im Hinblick auf die indirekten und direkten Steuern durch Art. 99 und 100 EGV zur Verfügung gestellten Harmonisierungskompetenzen. Sie haben keine identischen Voraussetzungen, sind aber, wie bereits erwähnt, beide zweck- und aufgabenbezogen. Sie gleichen sich auch bezüglich des Rechtsetzungsverfahrens, insbesondere beim Einstimmigkeitserfordernis im Rat. Dies gilt übrigens grundsätzlich auch für die in Art. 130s Abs. 2 EGV vorgesehene Regelungskompetenz⁸².

2. Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit

Der in Art. B EUV und Art. 3b Abs. 2 EGV verankerte Subsidiaritätsgrundsatz ist „föderaler“ Natur, bezieht sich also auf das Verhältnis Union/Gemeinschaft zu den Mitgliedstaaten. Das in Art. 99 aufgeführte Tatbestandsmerkmal der „Notwendigkeit“ der Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts hat demgegenüber eine andere, an die inhaltliche Qualität der Regelung anknüpfende Funktion. „Notwendig“ in diesem Sinn sind Harmonisierungsmaßnahmen, wenn sie zur Vermeidung von Verzerrungen und Verlagerungen des Handels und von Behinderungen des Wettbewerbs erlassen werden⁸³; hier ist eher der Bereich des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit angesprochen.

Es wäre jedoch unzulässig, die Harmonisierungskompetenz nach Art. 99 EGV dem Regime des Subsidiaritätsprinzips mit der Begründung zu entziehen, es handle sich um eine ausschließliche Kompetenz. Es ist auch zu einfach und viel zu weitgehend, wenn sich die Kommission auf den Standpunkt stellt, der Bereich Binnenmarkt falle in die ausschließliche Zuständigkeit der Gemeinschaft⁸⁴. Ansatzpunkt kann nicht der Binnenmarktbezug sein, sondern entscheidend ist die Kompetenzzuweisung für das jeweilige Sachgebiet. Das Steuerrecht ist aber gerade keine der Gemeinschaft exklusiv zugewiesene Regelungsmaterie. Immerhin geht auch die Kom-

hierzu v. 28. 6. 1994, EWS 1994, 349. Kritik an der Empfehlung der Kommission (Fn. 77) und dem Grenzpendlergesetz bei *Steinhart* (Fn. 67), 17.

82 Vgl. allerdings Art. 130s Abs. 2 2. Unterabsatz EGV.

83 *Ress* (Fn. 2), S. 22 f.

84 Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Bericht v. 25. 11. 1994 an den Europäischen Rat über die Anwendung des Subsidiaritätsprinzips im Jahre 1994, KOM (94) 533 endg., S. 4.

mission davon aus, daß es keine trennscharfe Linie zwischen Binnenmarktmaßnahmen und begleitenden Maßnahmen gibt, die die Binnenmarktvorgänge erleichtern sollen, und sie will deshalb stets von der Frage ausgehen: „Trägt die geplante Maßnahme zur Lösung des Problems bei, ohne über das unbedingte Erforderliche hinauszugehen“⁸⁵?

Weniger schwierig erscheint die Anerkennung des Subsidiaritätsgrundsatzes im Hinblick auf direkte Steuern betreffende Harmonisierungsmaßnahmen. Für die Beurteilung des Merkmals der „unmittelbaren Auswirkung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes“ (Art. 100 EGV) ist er relevant. Dies hat auch die Kommission in ihren „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“ von 1990 akzeptiert, wenn sie sich danach auf diejenigen Maßnahmen beschränken will, die nach ihrer Meinung für den freien Verkehr innerhalb des Binnenmarktes unerlässlich sind⁸⁶.

3. Art. 7c EGV

Auch Art. 7c EGV ist für die Harmonisierungskompetenzen von Belang. Er steht in sachlichem Zusammenhang mit Art. 2 EGV, soweit dieser in seinem Aufgabenkatalog die Förderung einer harmonischen und ausgewogenen Entwicklung des Wirtschaftslebens innerhalb der Gemeinschaft einbezieht. Rechtsharmonisierung darf daher nicht abrupt, ohne Berücksichtigung des Reifegrades der Volkswirtschaften erfolgen. Da diese Vorschrift allerdings nur Ausnahme- und Übergangsvorschriften ins Auge faßt, dürfte es zu hoch gegriffen sein, hierin geradezu eine Manifestation des „Europa der zwei (oder gar mehreren) Geschwindigkeiten“ zu sehen⁸⁷.

4. Reichweite und Intensität der Harmonisierung, insbesondere die CO₂-Steuer

a) Harmonisierung und Angleichung nationaler Rechtsvorschriften sind von der Schaffung von Einheitsrecht, aber auch von der Herstellung völliger inhaltlicher Regelungsidentität zu unterscheiden. Soweit das Instrument der Richtlinie – und das ist die Regel – im Angleichungsprozeß zum Einsatz kommt, ergibt sich dies schon prinzipiell aus ihrer Rechtsnatur.

⁸⁵ Ebenda.

⁸⁶ Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, BR-Drs. 360/90, S. 1 (2).

⁸⁷ So aber *Ress* (Fn. 2), S. 29 f.

Wie intensiv eine Steuerrechtsangleichung auch sein mag, der Sache nach vermag sie – auch unter dem Aspekt des Binnenmarktes (Art. 7a EGV) – die Steuergrenzen nicht zu beseitigen⁸⁸, jedenfalls insoweit nicht, als die territoriale Reichweite der mitgliedstaatlichen Gesetze geregelt und das steuerliche Aufkommensgebiet definiert sein müssen⁸⁹. Daß Kontrollen gerade an den Grenzen entfallen können, ist von dieser Feststellung unberührt.

b) Wenden wir uns nun der Frage zu, ob die Gemeinschaft neue Steuern – gemeint sind nationale und in die nationalen Haushalte fließende Steuern – schaffen, „erfinden“ darf. Ein Beispiel bietet die sogenannte CO₂-Steuer. Hierzu hat die Kommission am 2. Juni 1992 eine Richtlinie vorgeschlagen⁹⁰, mit der ein rationeller Energieeinsatz und die Begrenzung von CO₂-Emissionen erreicht werden sollen.

In hohem Maße problematisch ist die gemeinschaftsrechtliche Kompetenzgrundlage. Die Richtlinie ist – vor Inkrafttreten des Maastrichter-Vertrags – auf Art. 99 und 130s EWGV gestützt worden. Heute sieht Art. 130s Abs. 2 EGV ausdrücklich vor, daß der Rat im Aufgabenbereich Umwelt (Art. 130r EGV) einstimmig „Vorschriften überwiegend steuerlicher Art“ erlassen kann.

Man könnte daran denken, eine Zuordnung entsprechend dem Schwerpunkt der Maßnahme vorzunehmen, wie es auch der neueren Rechtsprechung zum Verhältnis von Art. 100a und 130s EGV entspricht⁹¹. Die notorische Zweckungenaugigkeit von Umweltsteuern (Lenkungs- und Fiskalzweck)⁹² macht sich zwar auch hier bemerkbar. Andererseits dürfte die CO₂-Steuer ein solch erhebliches Steueraufkommen bescheren und außerdem der Lenkungszweck weder kurz- noch mittelfristig in merklichem

88 Andererseits kommt es – durch die sog. Anerkennungsrichtlinien – zu einer Ent-Grenzung des nationalen Rechts i. S. einer Öffnung der nationalen Rechtsordnung (nicht nur für supranationales Recht, sondern auch) für das Recht der anderen Mitgliedstaaten; dazu *Klein* (Fn. 37), S. 140 f.; *H.-W. Rengeling*, Deutsches und Europäisches Verwaltungsrecht – Wechselseitige Einwirkungen, *VVDStRL* 53 (1994), S. 202, 219.

89 *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 13 Rz. 10.

90 *ABl. EG* 1992, Nr. C 196, 1.

91 *EuGH*, *Urt. v. 17. 3. 1993*, Rs. C-155/91 (Kommission/Rat), *EuZW* 1993, 290 ff.; diese Entscheidung korrigierte das *Urt. v. 11. 6. 1991*, Rs. 300/89 (Tandioxid), *Slg.* 1991 I-2867; dazu *E. Klein/A. Havatsch*, *Neuere Entwicklungen des Rechts der Europäischen Gemeinschaften*, *DÖV* 1994, 133, 136.

92 *P. Kirchhof*, *Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben*, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 3, 7; *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 8 Rz. 60. Vgl. auch *P. G. Flockermann*, *Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik*, in: *P. Kirchhof* (Hrsg.), *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, 1993, S. 67, 70.

Umfang erreichbar sein, so daß insgesamt der Fiskalzweck im Vordergrund steht⁹³. Die CO₂-Steuer erweist sich als Verbrauchsteuer, und jedenfalls schon deshalb scheidet Art. 130s Abs. 2 EGV als Kompetenzgrundlage aus⁹⁴. Ob er überhaupt nur als Kompetenzgrundlage für den Erlaß von „Sonderabgaben“ dienen kann, mag dahinstehen⁹⁵.

Ist daher Art. 99 EGV einschlägig, so müssen seine Voraussetzungen vorliegen. Der Sache nach handelt es sich um die Schaffung eines neuen Steuertatbestandes. Zwar ist die Meinung verbreitet, daß eine gemeinschaftliche Harmonisierungsmaßnahme jedenfalls dann zulässig ist, wenn es Ansätze gibt, daß die Mitgliedstaaten Regelungen planen, die zu Wettbewerbsverzerrungen führen können, und in der Tat würden von vereinzelten nationalen Regelungen solche Konsequenzen ausgehen. Es wäre nicht sinnvoll, der Gemeinschaft erst die Möglichkeit zum Eingreifen zu geben, wenn sich bereits eine schädliche Wettbewerbslage gebildet hat⁹⁶.

Dennoch bestehen Bedenken. Mit einem Steuerfindungsrecht der Gemeinschaft wäre eine weitere Stufe der Integrationsentwicklung erklommen, die sich nicht ohne Vertragsänderung (Art. N EUV) vollziehen könnte⁹⁷. Innerstaatlich müßte das Verfahren nach Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG Anwendung finden. Was bleibt, ist die Möglichkeit, daß eine „Vorratsrichtlinie“ geschaffen wird, die für jeden Mitgliedstaat mit dessen autonomer (gesetzlicher) Entscheidung für die Steuer Geltung erlangt⁹⁸ – so wie die Geltung der vorgeschlagenen Richtlinie davon abhängig gemacht ist (§ 1 Abs. 2), daß andere Mitgliedstaaten der OECD eine ähnliche Steuer einführen.

93 J. Grawe, Umweltschutz und Energiepolitik, in: H.-W. Rengeling (Hrsg.), Umweltschutz und andere Politiken der Europäischen Gemeinschaft, 1993, S. 87, 92.

94 So auch Birk, in: Birk (Fn. 3), § 11 Steuern der Mitgliedstaaten nach Gemeinschaftsrecht, Rz. 14.

95 Vgl. einerseits M. Nettesheim, Das Umweltrecht der Europäischen Gemeinschaften, JURA 1994, 337, 341, andererseits S. Breier/M. Vygen, in: Lenz (Fn. 3), Art. 130s Rz. 17. Vgl. auch M. Schröder, Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht auf dem Gebiet der Umweltabgaben, in: P. Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, 1993, S. 87, 97; M. Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, NVwZ 1992, 105, 107, 110.

96 E. Klein, in: K. Hailbronner/E. Klein/S. Magiera/P.-C. Müller-Graff (Hrsg.), Handkommentar zum EUV, Stand: April 1995, Art. 100 Rz. 7; Oppermann (Fn. 1), Rz. 1073.

97 Ebenso Birk (Fn. 94), Rz. 15; skeptisch auch Schröder (Fn. 95), S. 94.

98 Vgl. Birk (Fn. 94), Rz. 12.

c) Wichtige politische Kräfte in der Bundesrepublik Deutschland bewegen sich inzwischen⁹⁹ auf einen nationalen Alleingang bei der CO₂-Steuer zu. Sachlich bestehen hiergegen erhebliche Bedenken¹⁰⁰. Das Gemeinschaftsrecht würde freilich die Bundesrepublik Deutschland daran nicht hindern, soweit die vertraglichen Grenzen, insbesondere die Diskriminierungsverbote, respektiert werden¹⁰¹.

5. Gemeinschaftseigene Steuern

Das Recht, eigene in den Gemeinschaftshaushalt fließende Steuern zu erheben, steht der Gemeinschaft bisher nur bezüglich der Steuern auf die Bezüge ihres Personals zu; dieses Recht ist durch das Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der EG von 1965¹⁰² begründet und von der darauf gestützten Verordnung von 1969¹⁰³ ausgestaltet worden.

Schon dieser Vorgang macht die Notwendigkeit konkreter vertraglicher Übertragung der Regelungs- und Ertragshoheit auf die Gemeinschaft deutlich¹⁰⁴. In den Harmonisierungskompetenzen kann er ebensowenig wie in Art. 130s¹⁰⁵ oder in Art. 235 EGV gefunden werden. Auch Art. F Abs. 3 EUV ist als ein solcher Übertragungsakt nicht zu sehen, wie das Bundesverfassungsgericht zutreffend klargestellt hat¹⁰⁶. Man muß auch bezweifeln, daß für die Übertragung das in Art. 201 UA 2 EGV vorgesehene Verfahren, das kein eigentliches Vertragsänderungsverfahren darstellt, ausreicht. Immerhin wird dort auf die verfassungsrechtlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten und damit auf Art. 23 GG verwiesen. Richtiger ist es gleichwohl, auf einer veritablen Vertragsänderung nach Art. N EUV zu bestehen¹⁰⁷.

99 Anders noch *Flockermann* (Fn. 92), S. 82.

100 Vgl. *H. Bonus*, Ökosteuern wecken Begehrlichkeiten, FAZ v. 9. 9. 1995, 13; *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 8 Rz. 66.

101 Kritisch *H.-W. Arndt*, Rechtsfragen einer deutschen CO₂-Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlags, 1995, S. 102 ff. Allgemein zum Fragenkreis *M. Kloepfer/R. Thull*, Rechtsprobleme einer CO₂-Abgabe, DVBl. 1992, 195 ff.

102 ABl. EG 1967, Nr. L, 152; BGBl. I 1965, 1482.

103 VO (EWG) 260/86; ABl. EG 1968, Nr. L 56, 8.

104 Vgl. *Birk*, in: *Birk* (Fn. 5), Rz. 2.

105 *Nettesheim* (Fn. 95), 341.

106 BVerfGE 89, 155 (Maastricht).

107 Ebenso *Förster* (Fn. 7), Rz. 1441 f.; *B. Börner*, Die Unzulässigkeit einer Steuer auf Nicht-Butterfette nach dem EWGV, 1987, S. 67. – Zur ökonomischen Sicht eigener Steuereinnahmen der EU vgl. *Peffekoven* (Fn. 6), S. 113 ff.

V. Bemerkungen zur nationalen Identität der Mitgliedstaaten

Geht man davon aus, daß Steuern, insbesondere die direkten Steuern „eng mit den Eigenarten einer nationalen Rechts- und Gesellschaftsordnung, mit der ‚nationalen Identität‘ eines Mitgliedstaates verflochten“ sind¹⁰⁸, erhält die Verpflichtung der Europäischen Union, die „nationale Identität der Mitgliedstaaten“ zu achten, eine gesteigerte Bedeutung. Abschließend sollen daher einige Überlegungen zu Art. F Abs. 1 EUV präsentiert werden.

Zunächst handelt es sich bei dieser Achtungsverpflichtung nicht deshalb um eine Leerformel, weil die Union adressiert, aber nicht selbst Rechtspersönlichkeit ist. Die Gemeinschaftsorgane werden nämlich, wie sich Art. C Abs. 1 EUV ausdrückt, in dem „einheitlichen institutionellen Rahmen“ der Union tätig; auch für sie ist damit eine normative Entscheidung getroffen, die das Gebot der Gemeinschaftstreue im Sinne einer den Gemeinschaftsorganen obliegenden Loyalitätspflicht auf Unionsebene bestätigt¹⁰⁹.

Art. F Abs. 1 verweist auf das Selbstverständnis eines Mitgliedstaates, wie es primär in seinen grundlegenden Verfassungsprinzipien zum Ausdruck kommen wird. Damit wird von Unions wegen anerkannt, was das Bundesverfassungsgericht die nicht aufgebbare „Identität der geltenden Verfassungsordnung“ genannt hat¹¹⁰, wozu vor allem die rechtsstaatliche Gesamtstruktur und die den Grundrechten zugrunde liegenden Rechtsprinzipien gerechnet werden. Der zweite Halbsatz von Art. F Abs. 1 („demokratische Grundsätze“) und auch Art. F Abs. 2 EUV beziehen sich auf diese (Union/Gemeinschaften und Mitgliedstaaten) gemeinsame demokratische und rechtsstaatliche Substanz und sind ein wichtiges Beispiel für die gegenseitige Rechtsdurchdringung.

Mit der Pflicht, die nationale Identität zu achten, wird vor allem die Staatlichkeit der Mitgliedstaaten i. S. ihrer Völkerrechtsunmittelbarkeit bekräftigt. Es wird damit anerkannt, daß ihre Rechtsmacht ungeschmälert erhalten bleibt und ungeachtet der Öffnung der Mitgliedstaaten für nicht allein von ihnen und möglicherweise gegen ihren Willen gesetztes Recht „dinglich“ nicht eingeschränkt ist¹¹¹.

108 So *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 2 Rz. 53.

109 Vgl. *M. Hilf*, Europäische Union und nationale Identität der Mitgliedstaaten, in: Gedächtnisschrift für E. Grabitz, 1995, S. 157, 162; *Klein* (Fn. 96), Art. F Rz. 3.

110 BVerfGE 73, 339, 375 f.; vgl. auch *Hilf* (Fn. 109), S. 163 f.

111 *Klein* (Fn. 22), S. 63; ders., Diskussionsbeitrag, in: P. Hommelhoff/P. Kirchhof (Hrsg.), *Der Staatenbund der Europäischen Union*, 1994, S. 103, 104 f.

Man wird „nationale Identität“ unter Hinweis auf Abs. 4 der Präambel zum EU-Vertrag (vielleicht auch wegen Art. 128 Abs. 4 EGV) weiter fassen können als nur als Synonym für grundlegende Verfassungsprinzipien. Auch sozio-kulturelle und geschichtlich-politische Eigenarten sind zu achten¹¹². Man wird jedoch dieser Identitäts„schale“ nicht dieselbe Bedeutung zuerkennen können wie dem Identitäts„kern“. Der Schutz des Identitätsumfelds dürfte eher dem flexibleren Instrumentarium des Subsidiaritäts- und des Erforderlichkeitsgrundsatzes übertragen sein.

Es ist zweifellos schwierig, aus diesen Überlegungen konkrete Folgerungen für die Bestimmung der Grenzen gemeinschaftsrechtlichen Handels zu ziehen. Feststellen läßt sich aber doch wohl, daß Art. F Abs. 1 es ausschließt, den Mitgliedstaaten die finanziellen Möglichkeiten zu nehmen, deren sie bedürfen, um als kraftvoll-eigenständige Potenzen ihre Verfassungsaufgaben nach ihrer eigenen Definition erfüllen zu können¹¹³.

Auch wenn die weitreichende Einbindung der Mitgliedstaaten in die Union/Gemeinschaften ihre Staatlichkeit in einem neuen Licht erscheinen läßt, würde ich doch nicht – wie es kürzlich ausgedrückt wurde¹¹⁴ – von einer „hinkenden Identität“ der Mitgliedstaaten sprechen und deshalb die in Art. F Abs. 1 enthaltene Verpflichtung als bloße Fiktion, als – wenn auch „fromme“ – Rechtslüge entlarven wollen. Solange die Mitgliedstaaten – und auch jeder für sich – selbst über die Grenzen ihrer Integrationsbereitschaft entscheiden und ihre völkerrechtliche Handlungsmacht nicht verloren haben¹¹⁵, sind sie in der Lage, ihre Identität zu behaupten. Hiermit jedenfalls rechnet der EU-Vertrag; er baut geradezu auf die Mitgliedstaaten als Garanten der Union.

112 Klein (Fn. 96), Art. F Rz. 6.

113 Zu beachten ist, daß Art. L EUV die Auslegung des Art. F EUV dem EuGH entzieht und damit den Mitgliedstaaten größeren Freiraum verschafft; vgl. Klein (Fn. 96), Art. L Rz. 1.

114 K. Doebring, Die nationale „Identität“ der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, in: Festschrift für U. Everling, Bd. 1, 1995, S. 263, 266, 271.

115 Oben Fn. 111.

Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen Steuerordnungen

Gert Saß

Univ.-Dozent, Diplômé d'Etudes Supérieures,
EG-Abteilungsleiter aD, Ministerialrat aD, Brüssel

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Bisherige EG-Regelungen<ul style="list-style-type: none">1. Teilumsetzung der Fusionsrichtlinie?2. Zweifelsfragen vor dem EuGH<ul style="list-style-type: none">a) Mutter/Tochter-Richtlinie: Mindestbehaltefrist in Deutschlandb) Fusionsrichtlinie: Mißbrauch in den NiederlandenIII. Einfluß der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf die direkten Steuern<ul style="list-style-type: none">1. Urteile und Grundsätze des EuGH2. Folgerungen des deutschen Gesetzgebers | <ul style="list-style-type: none">3. Verbleibende DiskriminierungenIV. Perspektiven der Besteuerungsangleichung für Unternehmen und Kapitalverkehr<ul style="list-style-type: none">1. Wirkungsweise der Körperschaftsteuersysteme im inner- und außersteuerlichen Bereich2. Ausgleich bei den Staaten mit Entlastungssystemen<ul style="list-style-type: none">a) Investorstaatprinzip (Ruding-Bericht)b) Investitionslandprinzipc) DBA-Praxis3. Einseitige Regelungen der MitgliedstaatenV. Vorbilder anderer kontinentweiter Integration und Schlußbemerkung |
|---|---|

I. Einleitung

Einflüsse des Binnenmarktes, des europäischen Integrationsprozesses, auf die Steuern – da ist die Stimmungslage eher skeptisch. Dies gilt zumindest für die direkten Steuern, für die ja der EG-Vertrag – anders als für die indirekten Steuern – keinen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag vorsieht. In Betracht kommt nur die Generalklausel des Art. 100.

Gleichwohl: Erlauben Sie mir als dem zuständigen ehemaligen EG-Abteilungsleiter den Schwerpunkt auf die direkten Steuern zu legen – an anderer Stelle¹ soll ja über die indirekten Steuern gesprochen werden, wobei berufenere Leute zu Wort kommen werden.

Die EG-Kommission hatte früher den Weg der Harmonisierung beschritten. Für die Körperschaftsteuersysteme hatte sie bereits 1975 eine Richtli-

¹ Vgl. Beitrag von Widmann, S. 219 f.

nie vorgeschlagen, die das Steuergutschriftsystem vorsah². Der Aktionär sollte allerdings Entlastung nur für etwa die halbe Körperschaftsteuer erhalten.

Damals war die Zeit sicherlich noch nicht reif für ein so ehrgeiziges Vorhaben. Man darf aber nicht vergessen, daß schon in den 70er Jahren mit dem „Werner“-Plan stufenweise die Einführung der Wirtschafts- und Währungsunion angestrebt worden war³.

Neben einigen anderen Richtlinien-Vorschlägen hatte sich die Kommission auch der steuerlichen Gewinnermittlung zugewandt. Für die zeitliche Verlustübertragung wurde u. a. der unbegrenzte Verlustvortrag vorgeschlagen⁴. Diese Idee wurde übrigens in Deutschland zeitnah in eine gesetzliche Regelung übernommen. Aber auch ganz generell wurden Grundsätze zur steuerlichen Gewinnermittlung entwickelt, in einem Vorentwurf für eine Richtlinie in 1988⁵.

Dieser Vorentwurf nahm jedoch schon nicht mehr die Gestalt eines formalen Richtlinien-Vorschlags an. Das Einstimmigkeitsprinzip des Art. 100 EGV hatte sich als kaum zu überwindendes Hindernis gegen die Harmonisierung erwiesen, wie sich nicht zuletzt bei den beiden Richtlinien „Fusion“ und „Mutter-Tochtergesellschaften“ zeigt, deren Verabschiedung mehr als 20 Jahre dauerte⁶. Die Kommission übernahm schließlich den Gedanken des „Wettbewerbs der Systeme“. Sie zog den Körperschaftsteuer-Richtlinien-Vorschlag von 1975 zurück und überließ die Entwicklung bei den direkten Steuern den Mitgliedstaaten im Vertrauen darauf, daß diese unter dem „Druck des Marktes“ die Steuern ihrer Unternehmen den Wettbewerbsverhältnissen anpassen würden. Es entbehrt ja nicht der Ironie: Nach dem Maastricht-Vertrag ist einerseits die Währungsunion – die Krönung des Integrationsprozesses sozusagen – bereits fest terminiert. Auf der anderen Seite aber wird zugleich die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten mit dem Souveränitätsprinzip besonders hervorgehoben. Es sieht demnach so aus, daß trotz bevorstehender Währungsunion allzu weitgehende Vorschläge bei den direkten Steuern auf absehbare Zeit aus Brüssel nicht zu erwarten sind, wie ja auch die zurückhaltende Reaktion auf den Ruding-Bericht⁷ zeigt.

2 RL-Vorschlag v. 1. 8. 1975, ABl. EG C 253 v. 5. 11. 1975; s. Saß, DStZ 1977, 43 u. 59 ff.

3 Entschließung des Rates v. 22. 3. 1971, ABl. EG C 28 v. 27. 3. 1971, 1 ff.

4 RL-Vorschlag v. 11. 9. 1984, ABl. EG C 253 v. 20. 9. 1984, 5 ff.

5 Doch XV/27/88 v. November 1988.

6 Alle drei – zusammen mit dem Abkommen zum „Schiedsverfahren“ – Rechtsakte v. 23. 7. 1990, ABl. EG L 225 v. 20. 8. 1990, 1 ff., 6 ff., 10 ff.

7 EG-Dokumentation Brüssel/Luxemburg März 1992, s. näher unten IV. 2. a).

Ich möchte mich nun drei Fragenbereichen zuwenden:

- den bisherigen EG-Regelungen,
- kurz der Rechtsprechung des EuGH
- und schließlich den Perspektiven der Annäherung der Unternehmensbesteuerung, mit Schwerpunkt auf den Körperschaftsteuersystemen

II. Bisherige EG-Regelungen

Tatsächlich ist die bisherige Ausbeute der Harmonisierungsbemühungen eher bescheiden. Von einigen Einzelregelungen abgesehen, sind es hauptsächlich das Abkommen über das Schiedsverfahren sowie die Richtlinien für Fusion und Mutter-Tochtergesellschaften. Diese Rechtsakte betreffen die grenzüberschreitende Zusammenarbeit und steuerneutrale Umstrukturierung von Unternehmen im Binnenmarkt.

In diesen Zusammenhang gehört auch der Richtlinie-Vorschlag für die Übertragung von ausländischen Verlusten aus Betriebsstätten und Tochtergesellschaften⁸. Ob dieser Vorschlag allerdings je das Stadium einer verbindlichen Richtlinie erreichen wird, kann nur als offen bezeichnet werden.

1. Teilumsetzung der Fusionsrichtlinie?

Auf Einzelfragen der Fusionsrichtlinie braucht hier nicht näher eingegangen zu werden. Die Fusionsrichtlinie ist in ihrem Kernbereich, nämlich für Fusion und Spaltung, in Deutschland und einigen anderen Mitgliedstaaten noch nicht umgesetzt. D. h. diese Aussage stimmt nicht so ganz; sie ist richtig nur in einem streng formalen Sinne. Für die praktische Gestaltung kann nämlich nach dem UmwStG 1995 in wesentlichen Fällen möglicherweise das beinahe gleiche Ergebnis erreicht werden – durch Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Durch diesen Vorgang kann das Vermögen der Kapitalgesellschaft steuerneutral auf die Personengesellschaft übergehen. Besonders günstige Regelungen enthält das Gesetz bei Übernahmeverlusten, wenn z. B. ein Großaktionär seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft mit hohen stillen Reserven erworben hat.

Man denke nun an den Fall, daß dieser Großaktionär eine ausländische Muttergesellschaft ist, die – sagen wir – zu 95% an ihrer inländischen Tochtergesellschaft beteiligt ist (neben einem Inländer, der die restlichen 5% hält). Wird nun das Vermögen der inländischen Tochter durch Um-

⁸ RL-Vorschlag v. 24. 1. 1991, ABl. EG C 53 v. 28. 2. 1991, 26 ff.

wandlung auf die Personengesellschaft übertragen, so hat die Tochter ihre eigene Rechtspersönlichkeit verloren; gesellschaftsrechtlich geht das Vermögen auf die inländische Personengesellschaft über. Das Steuerrecht folgt aber hier nicht dem Gesellschaftsrecht. Steuerrechtlich ist das Vermögen der Tochter der ausländischen Muttergesellschaft (entsprechend ihrer Beteiligung von 95%) als Personengesellschaft unmittelbar zuzurechnen; die ausländische Kapitalgesellschaft hat insoweit im Inland eine anteilige Betriebsstätte und ist steuerrechtlich am Vorgang unmittelbar beteiligt. Nun bestimmt aber § 1 Abs. 5 UmwStG 1995, daß seine Regelungen nur gelten, wenn die am Vorgang beteiligten Kapitalgesellschaften inländische Kapitalgesellschaften sind. Man wird deshalb Zweifel daran haben dürfen, ob die steuerlichen Regelungen auf einen ausländischen Personengesellschafter auch dann Anwendung finden, wenn dieser eine Kapitalgesellschaft ist.

Teilt man diese Zweifel aber nicht, so wäre im praktischen Ergebnis beinahe das gleiche erreicht wie bei einer (Teil-)Verschmelzung auf eine ausländische Gesellschaft; auch im echten Fusionsfall würde aus der inländischen Tochter eine Betriebsstätte. Das heißt: Entgegen der ausdrücklichen Absicht des Gesetzgebers wäre für die Praxis in wesentlichen Fällen eine ähnliche Lage geschaffen wie bei Umsetzung des die Fusion betreffenden Teiles der Richtlinie. Der Unterschied zur Umsetzung besteht nur in dem geringen Restanteil des anderen Personengesellschafters.

Ähnliche Gestaltungsmöglichkeiten ergeben sich auch bei der Spaltung für ausländische Gesellschafter, was ich jedoch nicht vertiefen kann.

2. Zweifelsfragen vor dem EuGH

Im übrigen hat die Umsetzung der Fusionsrichtlinie wie auch der Mutter/Tochter-Richtlinie eine Reihe von Zweifelsfragen in der Literatur aufgeworfen⁹. Zwei dieser Fragen sind inzwischen dem EuGH vorgelegt worden. Die eine betrifft die Mutter/Tochter-Richtlinie, die andere die Fusionsrichtlinie.

a) Mutter/Tochter-Richtlinie: Mindestbehaltefrist in Deutschland

Bei der Frage der Mutter/Tochter-Richtlinie¹⁰ geht es um die deutsche Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen einer inländischen Tochter an ihre niederländische Mutter. Voraussetzung für die KESt-Ermäßigung ist,

⁹ DB 1993, 1892, BB 1994, 1589.

¹⁰ Vorlagen des FG Köln v. 19. 9. 1994, Rs. C 283, 291, 292/1994, Abl. EG C 351 v. 10. 12. 1994, 10.

daß die Beteiligung 12 Monate lang gehalten wird. Darüber hinaus wird aber gefordert, daß die Behaltefrist bereits im Zeitpunkt der Ausschüttung abgelaufen sein muß. Darüber wird der EuGH zu entscheiden haben.

b) Fusionsrichtlinie: Mißbrauch in den Niederlanden

Die andere Frage betrifft die Mißbrauchsvorschrift für die Anwendung der Fusionsrichtlinie in den Niederlanden¹¹. Im Blick auf die generelle Behaltefrist von 7 Jahren in Deutschland dürfte der Entscheidung dieser Frage auch bei uns mit Spannung entgegengesehen werden.

So weit die bisherige EG-Gesetzgebung.

III. Einfluß der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf die direkten Steuern

1. Urteile und Grundsätze des EuGH

Je weniger indessen künftig von der Kommission aus Einflüsse auf die direkten Steuern ausgehen mögen, um so größere Bedeutung wird der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des EG-Vertrages zukommen (Art. 48 über die Freizügigkeit der Personen, Arbeitnehmer, Art. 52 über die Niederlassungsfreiheit der Selbständigen und Unternehmen, Art. 59 über die Dienstleistungsfreiheit, Art. 67 über den freien Kapitalverkehr). Das Anliegen der Grundfreiheiten ist, steuerliche Diskriminierungen abzubauen. Hierzu hat der EuGH seit 1986 in einer Reihe von Entscheidungen bemerkenswerte Grundsätze entwickelt, zuletzt im Schumacker¹² und erst im August im Wielockx¹³Urteil. Zu diesem Thema ist ein eigener Vortrag vorgesehen¹⁴. Bei den Einflüssen des Binnenmarktes kann ich aber natürlich nicht ganz darauf verzichten, auf den Diskriminierungsaspekt einzugehen.

Der EuGH hat zunächst den Einwand zurückgewiesen, daß die Unterschiede bei unbeschränkter/beschränkter Steuerpflicht von der Ansässigkeit abhängen, die Diskriminierungsverbote jedoch an die Staatsangehörigkeit anknüpfen, so daß die steuerlichen Unterschiede gar nicht erfaßt würden.

11 Vorlage des Gerichtshof Amsterdam v. 26. 1. 1995, Rs. C 28/95, Abl. EG C 74 v. 25. 3. 1995, 8.

12 Urteil v. 14. 2. 1995, Rs. C 279/93, DB 1995, 642 = EWS 1995, 83 = IStR 1995, 126.

13 Urteil v. 11. 8. 1995, Rs. C 80/94, DB 1995, 2150 = JWB, Fach 11a, 33 = ISTR 1995, 431.

14 Vgl. Beitrag von O. Thömmes, S. 81 ff.

Der EuGH hat dazu seit Jahren seine Rechtsprechung zur indirekten Diskriminierung entwickelt. Ein Mitgliedstaat kann den Diskriminierungsverboten nicht dadurch ausweichen, daß er die unterschiedliche Behandlung an andere Kriterien als die Staatsangehörigkeit anknüpft, etwa die Ansässigkeit, wenn davon im wesentlichen fremde Staatsangehörige betroffen werden. Er hat diesen Gedanken auch auf die direkten Steuern übertragen, zuletzt noch in den erwähnten Urteilen Schumacker und Wielockx.

Der EuGH hat aber noch einen weiteren Grundsatz aufgestellt. Die Finanzverwaltung hatte sich darauf berufen, daß für Ansässige und Nichtansässige jeweils eigene völlig verschiedene Systeme gelten – mit günstigen wie ungünstigen Auswirkungen für die betroffenen Steuerpflichtigen. Der EuGH hat sich aber mit dieser generellen Betrachtungsweise nicht zufriedengegeben, sondern auf die konkrete Fallage abgestellt. Es kommt darauf an, ob bei diesen unterschiedlichen Systemen nicht dennoch eine vergleichbare Situation besteht. Er hat dies ebenfalls bereits früher entschieden, wie neuerlich im Schumacker- und Wielockx-Fall. In diesen Fällen hatte der Ausländer sein Einkommen quasi ausschließlich aus dem Inland bezogen, so daß die gleiche steuerliche Ausgangslage nicht zu bestreiten war.

Der EuGH hat aber auch die Grenzen der Diskriminierungsverbote klar aufgezeigt. Dem Bachmann-Fall¹⁵ lag die belgische Regelung für den Abzug von Versicherungsprämien zugrunde. Danach steht dem Prämienabzug einerseits die Besteuerung der Versicherungsleistung andererseits gegenüber. Der EuGH kam zu dem Ergebnis, daß Ausländer nicht nur den „guten Tropfen“ genießen können, wenn ihnen der „Essigtropfen“ erspart bleibt, weil die Versicherungserträge steuerlich nicht erfaßt werden können, das System insgesamt also nicht kohärent auf Ausländer angewendet werden kann. Im konkreten Fall liegt eine vergleichbare Situation nicht vor.

2. Folgerungen des deutschen Gesetzgebers

Es ist anzuerkennen, daß der deutsche Gesetzgeber in den letzten Jahren – wenn auch vielleicht unvollkommen – eine Reihe von Benachteiligungen der Ausländer abgebaut hat. Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften kommen seit dem Standortsicherungsgesetz 1993 ebenfalls in den Genuß des ertragsteuerlichen Schachtelprivilegs. Der Sonderausgabenabzug für Versicherungsprämien wird seit dem steuerlichen Mißbrauchs- und Bereinigungsgesetz 1993 auch dann gewährt, wenn die Prämie an eine ausländische Versicherung gezahlt wird. Schließlich hat das Grenzpendlergesetz 1994 bei nahezu ausschließlichen Inlandseinkünften den Ausländern eine

¹⁵ Urteil vom 28. 1. 1992, Rs. C 204/90, Slg. 1992, I-276, DB 1992, 857, BB 1995, 69.

weitgehende Gleichstellung gebracht, die nunmehr nach dem Schumacker-Urteil noch in einigen Punkten, u. a. den Splitting-Tarif erweitert wird im „Jahressteuergesetz 1996“.

3. Verbleibende Diskriminierungen

Gleichwohl bleiben noch einige Benachteiligungen bestehen. Sie betreffen beispielsweise die Versagung des vermögensteuerlichen Schachtelprivilegs bei Betriebsstätten¹⁶, die Anwendung des § 8a KStG auf Betriebsstätten und Personengesellschaften sowie die Hinzurechnung für die Gewerbesteuer bei ausländischen Leasinggebern.

Von weit fundamentalerer Bedeutung ist aber die Kritik, die sich gegen die Versagung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes von 30% auf den ausgeschütteten Gewinn inländischer Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften richtet. Erlauben Sie mir zu dieser wichtigen Frage noch ein kurzes Wort.

Der Körperschaftsteuersatz wird auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft ermäßigt im Blick auf die nachfolgende Besteuerung der Dividenden beim Aktionär – zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns. Bei der Betriebsstätte liegt dagegen eine Ausschüttung etwa an das ausländische Stammhaus nicht vor – die Überführung des Betriebsstättengewinns ist ein unternehmensinterner Vorgang. Aber auch die Parallele bei Mutter-Tochterbeziehungen führt nicht weiter. Wer mit Doppelbesteuerungsverhandlungen vertraut ist, kennt das Problem des Ausländereffektes des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs – nicht zuletzt auch aus den Verhandlungen über die Mutter/Tochter-Richtlinie. Bei inländischen Konzernen würde nämlich die Belastung auf 45% heraufgeführt – dagegen bliebe es bei ausländischen Konzernen bei der Belastung von 30%. Erst die Weiterausschüttung würde die Belastung bei der inländischen Mutter auf 30% reduzieren. Der ausländische Konzern hätte also einen erheblichen Wettbewerbsvorteil.

Hinzu kommt eine weitere Überlegung: Konsequentermaßen müßte gefordert werden, daß den Aktionären ausländischer Muttergesellschaften bei der Weiterausschüttung des Betriebsstättengewinns auch die deutsche Steuergutschrift gewährt wird, mit der bei inländischen Gesellschaften ja die Körperschaftsteuer von 30% zurückgegeben wird, so daß der Gewinn insgesamt nur noch die Einkommensteuer zu tragen hat. Würde bei der Betriebsstätte gleichermaßen verfahren, so blieben ausländische Unternehmen im Wettbewerb auf dem inländischen Markt ohne jegliche Steuerlast.

16 FR 1991, 705.

Darüber hinaus wird gefordert, die Gutschrift auch inländischen Aktionären für ihre Anlage in ausländischen Aktien zu gewähren. Der EuGH wäre also mit einer doppelten Diskriminierung konfrontiert. Soll er die Schlechterstellung der inländischen Betriebsstätte für EG-widrig erklären oder die Benachteiligung inländischer Anleger bei ausländischen Dividenden oder gar beide Benachteiligungen? Könnte dann aber das Entlastungssystem bei der Körperschaftsteuer überhaupt noch aufrechterhalten werden? Wobei diese Frage nicht nur Deutschland betreffen würde, sondern gleichermaßen auch die Gutschriftssysteme in Frankreich, Italien und Großbritannien.

Man sieht, welche Tragweite dem Problem des Betriebsstättensteuersatzes zukommt. Der EuGH hat sich bislang nicht dazu verstanden, ein Steuersystem insgesamt in Frage zu stellen. Im Gegenteil – im Bachmann-Urteil geht er vielmehr von den bestehenden Systemen aus und verneint die Diskriminierung, wenn ein System auf Ausländer nicht kohärent angewendet werden kann. Die Rechtsprechung wäre auch überfordert, wenn ihr die Lösung der komplexen Problematik der Körperschaftsteuersysteme in der EG aufgebürdet würde, die letztlich nur im Wege der Gesetzgebung zu lösen sein dürfte.

IV. Perspektiven der Besteuerungsangleichung für Unternehmen und Kapitalverkehr

Das bringt uns zu den Kernfragen der Besteuerung im Gemeinsamen Markt – der Steuerannäherung der Unternehmen. Die Besteuerung kann Einfluß haben auf den Wettbewerb, aber auch für wirtschaftliche Entscheidungen wie Investitionen, Standort u. dgl.

Der Ruding-Bericht unterstreicht die Notwendigkeit dieser Annäherung für die Währungsunion und enthält dazu umfangreiches Material.

Für die gewinnabhängigen Steuern geht es dabei – sieht man von den Steuersätzen ab – um die Körperschaftsteuersysteme und die Gewinnermittlung. Wobei besonders die Körperschaftsteuersysteme – wenn Sie an die Gutschrift denken – Bedeutung auch für Investitionen und Kapitalverkehr haben¹⁷.

¹⁷ Zur Problematik der Unternehmensbesteuerung in der EG s. Saß, DB 1993, 113 ff. und die dort aufgeführte Literatur sowie *ders.* in: Nr. 316 (1994) der Schriftenreihe des Europainstituts der Universität Saarbrücken.

1. Wirkungsweise der Körperschaftsteuersysteme im inner- und außensteuerlichen Bereich

Bei den Körperschaftsteuersystemen haben wir in der EG im wesentlichen das klassische System, das die wirtschaftliche Doppelbelastung nicht mildert, und Staaten mit Gutschriftsystemen, wobei Deutschland obendrein bereits auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft die Körperschaftsteuer reduziert. Die Gründe für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sind rein interner binnenwirtschaftlicher Natur. Die Älteren unter uns erinnern sich sicherlich noch an die Diskussion der 60er Jahre vor Einführung des jetzigen Vollentlastungssystems, etwa den „Engel-Stützl“-Plan. Es ging dabei namentlich um die Neutralität der Unternehmensfinanzierung, Förderung des Aktiensparens für breitere Volksschichten, Neutralität der Unternehmensform (GmbH oder Personengesellschaft). Diese Zielvorstellungen hatten natürlich nur im Inneren Gültigkeit: Nur in Deutschland selbst war die wirtschaftliche Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu beseitigen.

Außensteuerlich wird die Gutschrift in allen Staaten mit einem solchen Entlastungssystem nicht gewährt – weder dem Inländer für seine ausländischen Dividenden noch dem Ausländer für seine inländischen Aktienanlagen, es sei denn über ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Dem Ausland gegenüber wird die Doppelbelastung nicht gemildert. Die Versagung der Entlastung schafft im internationalen Bereich Verzerrungen. Die Entlastungssysteme tendieren so in der EG zu einer Abschnürung der Kapitalmärkte und wirken dem Ziel eines großräumigen Binnenmarktes entgegen.

Das klassische System ist einfacher und vermeidet diese Störungen im internationalen Bereich. Die wirtschaftliche Doppelbelastung tritt für den inländischen Investor nicht nur ein, wenn er im Ausland investiert, sondern sie wird auch für inländische Investitionen nicht gemildert. Man kann daher nicht sagen, das eine System sei dem jeweils anderen überlegen. Vielmehr ist die Wahl des Körperschaftsteuersystems eine Frage der politischen Vorrangigkeit.

Dies zeigt sich auch in der politischen Realität. Nicht von ungefähr haben die Niederlande – die gesamte BeNeLux, ebenso die Schweiz, aber auch die USA – das klassische System, weil sie wegen ihrer Großkonzerne und weltweiten Verflechtung der internationalen Investitionsneutralität Priorität einräumen. Ebenso ist andererseits verständlich, daß die größeren EG-Staaten wie Deutschland, Frankreich, Italien, Großbritannien wegen der internen Neutralitäten – noch – an ihren Gutschriftsystemen festhalten.

2. Ausgleich bei den Staaten mit Entlastungssystemen

Das Problem in der EG ist daher, im Interesse der grenzüberschreitenden Investitionsneutralität einen Ausgleich bei den Entlastungssystemen zu finden, wobei es ja für einen Investor aus einem Land mit klassischem System ohnehin gleich ist, ob er im eigenen Land bleibt oder in ein andres Land geht. Für diesen Ausgleich zwischen den Entlastungsstaaten stehen im Prinzip zwei Wege zur Verfügung, die ich ganz kurz skizzieren möchte.

a) *Investorstaatprinzip (Ruding-Bericht)*

Der Ruding-Bericht¹⁸ will dem Investor in seinem Staat die Gutschrift auch dann gewähren, wenn er Dividenden aus einem anderen EG-Staat empfängt. Das Gutschriftssystem wird also auf Investitionen in einem anderen EG-Staat übertragen. Dies soll zunächst auf der Basis der Gegenseitigkeit bilateral zwischen den Entlastungsstaaten geschehen. Ab der Währungsunion ist eine teilharmonisierte Lösung vorgesehen. Danach hat der Investorstaat die Wahl zwischen mehreren Entlastungsvarianten, die meist pauschaler Natur sind. Ihnen ist gemeinsam, daß die Entlastung dem Investorstaat fiskalisch zur Last fällt. Der Staat, dem die Investition zugutekommt (Investitionsland) soll seine Körperschaftsteuer voll behalten dürfen. Dieses System bezieht also die Entlastung nicht mehr konkret auf die erhobene Körperschaftsteuer.

Das Bestechende der Lösung ist ihre Einfachheit und die praktisch vollkommene internationale Investitionsneutralität. Der Investor, Anleger oder Unternehmen, wird steuerlich gleich behandelt – egal ob er im eigenen Land bleibt oder in einem anderen EG-Staat investiert. Das System erlaubt diese internationale Investitionsneutralität im Grundsatz nicht nur gegenüber anderen Entlastungsstaaten, sondern auch gegenüber Ländern mit klassischem System.

Dieses Investorstaatprinzip hat jedoch auf der anderen Seite einen erheblichen Nachteil. Die fiskalische Bürde der Entlastung trägt nicht der Staat, der die Körperschaftsteuer vereinnahmt hat und dem die Investition zugutekommt, sondern der Investorstaat, in dem das Kapital erwirtschaftet und gespart worden ist. Der Investorstaat würde mit seinen Budgetmitteln einen Anreiz zur Investition in anderen Ländern schaffen – mit den bekannten volkswirtschaftlichen Implikationen (Export von Arbeitsplätzen). Dieses Lösungsmodell ist daher nicht ohne weiteres für alle Entlastungsstaaten einsichtig.

¹⁸ Vgl. oben (Fn. 7).

b) Investitionslandprinzip

Deshalb wäre über den anderen Lösungsansatz nachzudenken. Er bestände darin, daß umgekehrt der Investitionsstaat die Körperschaftsteuer den ausländischen Investoren zur Entlastung über seine Steuergutschrift wieder zurückgewährt. Diese Lösung vermeidet somit die Nachteile des Investorstaatprinzips. Sie ist aber auch vorteilhafter im Blick auf die Wettbewerbsneutralität. Die ausländischen Unternehmen erhalten bei ihrer Tätigkeit auf dem Markt des Investitionslandes die gleiche Gutschrift wie dessen eigene Unternehmen.

Aber auch dieses Lösungsmodell hat seine Nachteile. Es garantiert nicht in allen Fällen die internationale Investitionsneutralität. Zwar kann diese mühelos hergestellt werden, wenn der Anteil der Gutschrift an der Körperschaftsteuer, also die Entlastungsquote, in den beiden betroffenen Staaten gleich hoch ist. Dies ist der Fall im deutsch-französischen Verhältnis. Beide Staaten gewähren mit ihrer Gutschrift die Vollentlastung. Das Revisionsprotokoll von 1969 zum deutsch-französischen DBA sieht bereits die volle Gutschriftgewährung vor für einen deutschen Kleinanleger, der in französischen Aktien investiert, – genauso wie bei einer deutschen Anlage¹⁹.

Das Investitionslandprinzip gewährt aber keine oder keine volle Investitionsneutralität, wenn – aus deutscher Sicht – der andere Staat kein Vollentlastungssystem hat, also entweder dem klassischen System anhängt oder nur für einen Teil der Körperschaftsteuer die Gutschrift einräumt. Dies wird deutlich, wenn ein deutscher Anleger oder Unternehmen z. B. in Großbritannien investieren würde. In den Gutschriftsystemen Großbritanniens und Italiens beträgt die Entlastungsquote nämlich nur etwa die Hälfte der Gewinnbelastung. Großbritannien würde daher einem deutschen Investor nach seinem System allenfalls die halbe Entlastung von seiner Körperschaftsteuer, nicht aber die Vollentlastung gewähren, die der deutsche Investor in seinem Heimatland erhielte. Der deutsche Investor würde sich also immer noch besser stellen, wenn er zu Hause bliebe. Und das gleiche würde für Muttergesellschaften mit Tochtergesellschaften gelten. Weiter helfen würden hier – abgesehen von einer Teilharmonisierung – nur pragmatische Lösungen, notfalls unter Durchbrechung des Investitionslandprinzips.

c) DBA-Praxis

In der internationalen Abkommenspraxis ist gleichwohl der Weg des Investitionslandprinzips beschritten worden, und zwar sogar für Mutter-

¹⁹ Seit 1995 ist in Frankreich ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer eingeführt worden, so daß die Gutschrift nur noch „beinahe“ eine Vollentlastung bewirkt.

Tochter-Beziehungen. Großbritannien gewährt in einer Reihe von DBA der ausländischen Muttergesellschaft den sachangemessenen Teil seiner Gutschrift für die Ausschüttungen britischer Tochtergesellschaften²⁰. Diese Lösung wird seit 1989 auch zwischen Frankreich und Italien praktiziert. Deutschland konnte sich auf diese Lösung noch nicht einigen – vermutlich wegen des Ausländereffekts des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs.

3. Einseitige Regelungen der Mitgliedstaaten

Inzwischen haben die Entlastungsstaaten einseitig gesetzgeberische Maßnahmen ergriffen. Sie zielen darauf ab, im Wettbewerb der Systeme sich selbst als Standort attraktiv – europatauglich – zu machen. Zu diesem Zweck haben sie zunächst ein Hindernis abgebaut, das sich aus dem System der Gutschrift ergibt. Bei ausländischen Einkünften würde die Gutschrift eine Entlastung für die Steuer des ausländischen Fiskus bewirken. Soll die Gutschrift ihre materielle Entlastungswirkung nicht entfalten, so muß die Gutschrift vorweg neutralisiert werden, durch eine Ausgleichsteuer, die sog. equalization tax. Diese Steuer wird bei der Ausschüttung erhoben. Sie benachteiligt Gesellschaften dieser Staaten im internationalen Vergleich und macht sie insbesondere ungeeignet für Holdingzwecke.

Deutschland hat deshalb im Standortsicherungsgesetz 1993 diese Ausgleichsteuer abgeschafft. Die ausländischen Einkünfte fließen bei der inländischen Gesellschaft steuerfrei durch – bis hin zum Endaktionär. Der Endaktionär wird mit den Dividenden voll der Einkommensteuer unterworfen – ohne Gutschrift; die wirtschaftliche Doppelbelastung bleibt ungemildert bestehen.

Ähnlich verfährt Frankreich²¹. Die Regelung ist allerdings beschränkt auf Holdinggesellschaften in einem genau definierten Sinn. Dagegen gehen Großbritannien und Italien weiter. Über den Wegfall der equalization tax hinaus, erhalten die Aktionäre auch bei Dividenden aus ausländischen Einkünften einheimischer Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen die Steuergutschrift. Eine ähnliche Lösung wurde auch in Deutschland diskutiert. Das Problem hat jedoch in Großbritannien und Italien eine geringere steuerpolitische Dimension, weil beide Staaten ja Entlastung nur für die halbe Körperschaftsteuer gewähren.

In der Sache ergeben sich hier die gleichen volkswirtschaftlichen Nachteile wie zuvor beim Investorstaatsprinzip dargelegt. Diese Nachteile wiegen

²⁰ Erstmals im DBA Großbritannien/USA v. 31. 12. 1975.

²¹ 8. Art. 223 sexies 3 Code General des Impôts.

hier schwerer, weil es sich um einseitige Maßnahmen handelt. Sollte auch Deutschland diesen Weg gehen, so weiß man nicht, ob andere Staaten, etwa Frankreich, diesem Weg folgen werden. Und auch die weiteren Staaten – Italien und Großbritannien –: Werden sie bereit sein, ihre einseitigen Regelungen international zu verfestigen, zumal sie ja in ihren DBA bislang den umgekehrten Weg gegangen sind? Bei einseitigem Vorpreschen besteht ja stets die Gefahr, daß dies von den Partnern nicht honoriert wird.

Die Standortdiskussion, namentlich die Erörterung der Belastungsverminderung für Unternehmen in Deutschland, steht im übrigen weniger im Zeichen der EU als vielmehr der weltweiten Wettbewerbsfähigkeit überhaupt.

Wenn aber die Gutschrift für die Auslandsgewinne der eigenen Unternehmen gewährt wird, erfordert das Gemeinschaftsinteresse, sie auch auf die Dividenden von inländischen Einzelinvestoren in ausländischen Unternehmen auszudehnen. EG-politisches Ziel ist ja, die Abschnürung der Kapitalmärkte zu beseitigen. Das Gemeinschaftsinteresse deckt sich dabei nicht immer mit den Zielsetzungen der Einzelstaaten.

Dies macht einen Ausgleich zwischen den Körperschaftsteuersystemen der Staaten und damit weitergehende Koordinierung in der Gemeinschaft notwendig. Das bedeutet nicht notwendigerweise Harmonisierung. Zunächst sind wohl nur bilaterale Lösungen realistisch, die auf die Verhältnisse der jeweiligen beiden Staaten zueinander zugeschnitten sind. Werden dabei alle bilateralen Beziehungen abgedeckt, erscheint die Frage eines multilateralen Rechtsinstrumentes zweitrangig.

V. Vorbilder anderer kontinentweiter Integration und Schlußbemerkung

Die Vorbilder anderer kontinentweiter Integrationsprozesse, etwa der USA, Kanadas, zeigen, daß bei aller Vielfalt im Detail über bestimmte Grundstrukturen zwischen den Mitgliedern der jeweiligen Gemeinschaft gleiche Vorstellungen bestehen. Als eine solche Grundstruktur möchte ich zunächst die Körperschaftsteuersysteme bezeichnen. Die USA, Kanada wie die Schweiz praktizieren auf Gemeinschaftsebene wie bei den Untergliederungen, soweit überhaupt eine Gewinnsteuer erhoben wird, das klassische System.

Eine ähnliche Tendenz zeichnet sich – laut Ruding-Bericht – auch ab für die Gewinnermittlung. Zwar mögen die Einzelregelungen in den anderen Großräumen von Mitglied zu Mitglied sehr verschieden sein, wobei für die USA gewisse Ausnahmen gelten (die steuerliche Gewinnermittlung orientiert sich weitgehend an der Bundessteuer, dadurch wird die Steuer-

bemessungsgrundlage zwischen den Einzelstaaten transparenter, und die unterschiedliche Belastungshöhe relativiert sich durch ein System des Steuerabzugs zwischen Gemeinde, Einzelstaat und Bund).

Wesentlicher aber ist, daß über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Handelsbilanz, die der steuerlichen Gewinnkorrektur vorausgehen und die womöglich größeren Einfluß auf die steuerliche Gewinnermittlung haben als die eigentlichen Steuervorschriften, zwischen den Untergliederungen Einverständnis besteht. Sie orientieren sich am true and fair view-Prinzip, dem eine andere gesellschaftsrechtliche Konzeption zugrunde liegt als dem bei uns geltenden Vorsichtsgrundsatz.

Ebenso besteht für das Verhältnis der Handelsbilanz zur steuerlichen Gewinnermittlung zwischen den politischen Untergliederungen in diesen anderen Großräumen eine einheitliche Auffassung. Während wir dem Maßgeblichkeitsgrundsatz anhängen, folgen die USA und Kanada für die steuerliche Gewinnermittlung dem Trennungsprinzip, wonach je nach den steuerpolitischen Zielvorstellungen andere als die objektiven Bilanzansätze der Handelsbilanz Anwendung finden können.

In der EU besteht dagegen zwischen den Mitgliedstaaten über diese „strukturellen Grundfragen“ keine Einigkeit. Weder haben die Mitgliedstaaten ein einheitliches Körperschaftsteuersystem noch haben sie gleiche Leitvorstellungen über das Bilanzrecht noch über das Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz.

Die Frage ist, ob dieser Zustand in einer Währungsunion auf die Dauer bestehen bleiben kann. Die Lösung dieser Probleme ist ungeheuer schwierig – sie ist schwierig nicht zuletzt deshalb, weil das Einstimmigkeitsprinzip für die Rechtsangleichung EU-Regelungen nahezu unmöglich macht. Dabei ist verständlich – ich kritisiere das gar nicht –, daß die Mitgliedstaaten eine Scheu davor haben, sich zu binden, wenn für jede spätere Änderung wiederum das Einverständnis aller Mitgliedstaaten erforderlich ist. Eine der Kernfragen – wenn nicht die Kernfrage – ist daher, ob in einer Währungsunion bei den Steuern das Einstimmigkeitsprinzip auf die Dauer beibehalten werden kann.

In der Tat soll ja bei den beginnenden Verhandlungen über „Maastricht 2“ darüber nachgedacht werden, für politisch wichtige Bereiche vom Einstimmigkeitsprinzip abzugehen. Es wäre zu überlegen, ob in diese Diskussion nicht auch die Steuern einbezogen werden sollten.

Diskussion

zu den Referaten von *Prof. Dr. Eckart Klein* und *Gert Saß*

Leitung

Prof. Dr. Klaus Vogel

Prof. Dr. Vogel:

Damit eröffnen wir unsere Diskussion. Als erstes darf ich dem Vorsitzenden unserer Vereinigung, Herrn Prof. Lang, das Wort geben.

Prof. Dr. Lang:

Zunächst möchte ich meinen herzlichen Dank an Herrn Prof. Klein aussprechen, der die Europarechtslage aus der unvoreingenommenen Distanz des Nicht-Steuerrechtlers aufgezeigt und dabei die verbreitete Auffassung der Steuerrechtler, aus den Art. 99 und 100 EGV seien Gebote der Steuerharmonisierung abzuleiten, erschüttert hat. Gleichwohl möchte ich mir die Frage erlauben, in welchem Verhältnis die von uns so verstandenen Harmonisierungsgebote zu den Diskriminierungsverboten stehen. Ich hatte das bei meinen einführenden Worten kurz angesprochen. Wir erleben auf der einen Seite eine relativ strikte EuGH-Rechtsprechung, die das Einkommensteuerrecht en detail festlegt, etwa dem Steuerausländer ein Ehegatten-Splitting zuspricht. Auf der anderen Seite werden die Harmonisierungsvorschriften sehr zurückhaltend interpretiert. So haben z.B. die Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung von 1990 nur ein Minimalprogramm verwirklicht. Im Vordergrund stehen das Subsidiaritätsprinzip und der Wettbewerb der Steuersysteme. Hier sehe ich die Gefahr, daß die europäische Entwicklung des Steuerrechts auseinanderläuft: Die Steuerharmonisierung vollzieht lediglich ein Minimalprogramm, während eine sehr strenge Rechtsprechung Einzelheiten des Einkommensteuerrechts festlegt. Mich würde nun interessieren, Herr Prof. Klein, wie Sie das Verhältnis von Harmonisierungsgebot zu Diskriminierungsverbot sehen. Gibt es vielleicht übergreifende Interpretationskriterien, mit denen man die auseinanderdriftende Entwicklung auffangen könnte?

Prof. Dr. Klein:

Herr Kollege Lang, Sie haben mit Ihrer Frage sicher ein brisantes Thema angesprochen. Ob auf seiten der Gemeinschaft nach den Vorschriften des EGV ein wirkliches Harmonisierungsgebot besteht, ist fraglich. Es sind wohl eher Ermächtigungen, die man schon deswegen nicht als ganz strikte Diskriminierungsverbote sehen kann, weil sie unter einer Fülle von Vor-

aussetzungen, nicht zuletzt dem Subsidiaritätsgrundsatz, dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und anderen Anforderungen stehen. Daher möchte ich schon mit dem Begriff des Harmonisierungsgebotes zurückhaltend sein. Auf der anderen Seite haben wir etwa in den Art. 95 ff. zwar bestimmte Diskriminierungsverbote, die sich unmittelbar durchsetzen sollen, aber darüber hinaus wird das Verbot der Diskriminierung an dem Maß der Harmonisierung, also dem weiteren Fortschreiten der Integration ausgerichtet. Bei den Grundfreiheiten ist das Problem etwas schwieriger. Die Grundfreiheiten auf der einen Seite sind nämlich unmittelbar auf Ausfüllung angelegt, wie etwa Art. 49 im Verhältnis zu Art. 48 zeigt. Aber auf der anderen Seite sind diese Diskriminierungsverbote in den Grundfreiheiten selbst enthalten. So ist der Zusammenhang zwischen Diskriminierungsverbot und Harmonisierung hier sehr viel deutlicher als in anderen Bereichen des Vertrages. In der Tat kann dort eine Kluft entstehen. Ich meine aber, es fehlt an einer durchsetzbaren Pflicht der Gemeinschaft, eine Harmonisierung durchzuführen, um diese Kluft zur strikten Auslegung der Diskriminierungsverbote zu schließen.

Prof. Dr. Vogel:

Ich freue mich, daß unsere Diskussion mit so grundsätzlichen Fragen begonnen hat und schlage vor, daß wir zunächst auch bei den Grundsätzen bleiben und erst später ins Detail gehen.

Prof. Dr. Schön:

Herr Lang, unmittelbar zu Ihrer Frage der Verbindung von Harmonisierungsgeboten und Diskriminierungsverboten. Ich teile insofern ihre Ansicht, als dies im Prinzip etwas ist, das in unterschiedliche Richtungen geht. Harmonisierung bedeutet im Grunde eine inhaltlichen Ausgestaltung, in gewisser Weise auch eine inhaltliche Nivellierung der nationalen Steuerordnungen. Dagegen sagt die Frage, ob ich den Ausländer wie den Inländer behandeln muß, im Grunde noch nichts darüber aus, ob unterschiedliche Staaten ohne Diskriminierung unterschiedliche Steuersysteme aufrechterhalten können. Es gibt einen möglichen dogmatischen Ansatz, diese Dinge juristisch vielleicht etwas zu verschärfen. Das ist die in der allgemeinen EG-rechtlichen Dogmatik nach wie vor unentschiedene Frage, ob ich die EG-Grundfreiheiten über das Diskriminierungsverbot hinaus zu einem Beschränkungsverbot entwickeln kann. Es fragt sich, ob vielleicht eine allgemeine Verhältnismäßigkeitsprüfung existiert, die ja letztlich dazu führt, daß die Grundfreiheiten zu einer Art Grundrechte für In- und Ausländer erweitert werden. Dies haben wir etwa schon bei Art. 30 und

36 EGV erlebt mit der berühmten Cassis-de-Dijon-Rechtsprechung²². Die Tendenz des Europäischen Gerichtshofs ist in letzter Zeit dazu ganz restriktiv. Ich möchte hier die Urteile in Sachen Keck²³ und Hünermund²⁴ nennen, die das bestätigt haben. Man scheint eher an dem reinen Diskriminierungsverbot festzuhalten²⁵. Dann fehlt im Grunde der unmittelbare justiziable Ansatz dazu, schärfer in die inhaltliche Angleichung einzugreifen.

Saß:

Ich habe dazu spontan ein gutes Beispiel. Nehmen Sie an, Sie haben eine ausländische Muttergesellschaft in einem Land mit einem *klassischen* Körperschaftsteuersystem. Sie hat aber eine Tochtergesellschaft (oder eine Betriebsstätte) in einem Staat mit Entlastung von der Körperschaftsteuer durch eine Gutschrift. Dann könnte man über die Frage diskutieren, ob die Diskriminierungsverbote nicht dazu zwingen, dieser ausländischen Muttergesellschaft die Entlastung des Tochterstaates zu gewähren. Bejaht man aber die Diskriminierung, dann kommt man in einen fatalen Gegensatz zu einem Hauptanliegen der Harmonisierung, nämlich Verzerrungen zu beseitigen. Denn solange diese ausländische Muttergesellschaft in ihrem eigenen Land mit klassischem System die Entlastung für die Tochter im Ausland nicht erhält, ist die Welt unter „Nicht-Verzerrungsgesichtspunkten“ in schönster Ordnung; sie bekommt weder bei der direkten Investition zu Hause eine Entlastung und, solange diskriminiert wird, erhält sie auch im Staat der Tochtergesellschaft keine Entlastung. Ihre Investitionsentscheidung ist also qua Körperschaftsteuersystem nicht verzerrt, sondern neutral. Erst durch die Beseitigung der Diskriminierung würde ihre Anlageentscheidung verzerrt werden. Das macht die volle Dimension dieser unterschiedlichen Anliegen im Gemeinsamen Markt deutlich.

Ebenso wäre es eine Illusion zu glauben, man könne über die Diskriminierungsverbote etwa gleichen Wettbewerb herstellen. Auch da gibt es sehr unterschiedliche Fälle. Es wird bspw. die Frage diskutiert, ob der Tätigkeitsstaat seine günstigeren Doppelbesteuerungsregelungen auf Unternehmen anderer EG-Staaten ausdehnen muß, mit denen eine solche günstigere

22 EuGH v. 20.2.1979, Rs. 120/78, Rewe-Zentral-AG ./.. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein [Cassis-de-Dijon].

23 EuGH v. 24.11.1993, Rs. C-267 u. 268/91, Strafverfahren gegen Bernard Keck und Daniel Mithouard, NJW 1994, 121 ff.

24 EuGH v. 15.12.1993, Rs. C-292/92, Ruth Hünermund u.a. ./.. Landesapothekenkammer Baden-Württemberg, NJW 1994, 781 ff.

25 Vgl. aber nunmehr EuGH v. 15.12.1995, Rs. C-415/93 (Bosman), ZIP 1996, 42 ff.

DBA-Regelung nicht besteht. Man kann sicherlich vertreten, das Diskriminierungsverbot – über den reinen Rahmen des Verbots der Verschlechterung gegenüber den eigenen Unternehmen des Gastlandes hinaus – auch auf die Behandlung anderer Unternehmen von anderen EG-Staaten nach einem Abkommen auszudehnen. Aber dies ist nicht identisch mit dem Diskriminierungsverbot, welches zum Maßstab die Behandlung der eigenen Unternehmen, der eigenen Steuerpflichtigen, im Gastland hat. Daran sieht man also, welche unterschiedliche Situationen sich ergeben können, je nachdem, was man eigentlich will in der EG. Das macht die ganze Diskussion nicht gerade leichter.

Dr. Voß:

Ich möchte zunächst auf das eingehen, was Herr Prof. *Klein* gesagt hat. Er hat den Art. F des Vertrages von Maastricht zitiert, wo festgelegt ist, daß die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft in die Lage versetzt werden sollen, ihre nationale Identität zu wahren. Es hat mich überrascht, die nationale Identität in Zusammenhang zu bringen mit dem Steuerrecht. Was ist unter nationaler Identität zu verstehen? Darunter wird der Überbau begriffen. Damit meine ich die Sprache, die Kultur, das Brauchtum, alles das, was das gemeinsame Gefühl eines Volkes ausmacht. Aber beim Steuerrecht habe ich Zweifel, ob es dazugehört. Im Grunde sind die Steuerrechtsordnungen der Europäischen Staaten im wesentlichen gleich. Die tatsächlich bestehenden Unterschiede sind lediglich für besonders befähigte Spezialisten feststellbar. Sie sind jedenfalls so minimal, daß sie für das Bewußtsein eines Volkes überhaupt keine Rolle spielen. Ich meine deshalb, man sollte nicht daran gehen, dieses Prinzip der Wahrung der Identität eines Volkes dahin überzubewerten, daß es letztlich eine Hürde für die Steuerharmonisierung wird. Das haben die Väter des Vertrages von Maastricht sich dabei sicher nicht vorgestellt, schon deshalb nicht, weil die meisten vom Steuerrecht gar keine Ahnung hatten. Das hängt mit einem zweiten Problem zusammen, das Herr *Saß* und Herr Prof. *Klein* angesprochen haben, nämlich dem Problem der Subsidiarität. Die Kommission hat sich schon in dem Unternehmensteuerbericht 1990²⁶ auf die Subsidiarität berufen und dies sozusagen als Entschuldigung dafür angeführt, daß eine Steuerharmonisierung auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer nicht stattfindet. Aber nun ist klar, daß sich die Kommission dabei auf einen Rechtsgrundsatz berufen hat, der damals überhaupt noch keine Geltung hatte. Denn inzwi-

²⁶ Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über die Leitlinien der Unternehmensbesteuerung v. 20.4.1990, BR-Drs. 360/90.

schen hat das Gericht Erster Instanz in Luxemburg entschieden, der Subsidiaritätsgrundsatz sei kein allgemeingültiges Rechtsprinzip gewesen, das dem EG-Vertrag zugrunde lag²⁷. Somit ist klar, daß das Subsidiaritätsprinzip erst zu dem Zeitpunkt wirksam wurde, als der Vertrag von Maastricht in Kraft trat.

Was ist nun unter Subsidiarität zu verstehen? Dies ist ein sehr komplexes Gebiet, das man nicht pauschal abtun kann. Man kann vor allen Dingen nicht ohne weiteres – so wie Herr Saß das ausgeführt hat – sagen, der Grundsatz der Subsidiarität hebe die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten hervor. Für mich ist die Frage, ob das Subsidiaritätsprinzip überhaupt ein justiziables Prinzip ist, oder ob es nicht vielmehr ein allgemeingültiges Prinzip ist, aus dem keine Rechtskonsequenzen gezogen werden können. Aber die h.M. geht wohl in Richtung der Justiziabilität. Wenn man sich mit diesem Begriff auseinandersetzt, muß man zunächst sorgfältig die einzelnen Stadien abklopfen, um die Fragen nach der Subsidiarität dann zu entscheiden. Man muß fragen, ob eine ausschließliche Zuständigkeit der EG begründet ist. Das ist im Steuerrecht sicher nicht der Fall. Aber man muß bedenken, daß es im EG-Recht eine Reihe von Vorschriften gibt, die im Ergebnis dieselbe Wirkung haben wie eine ausschließliche Zuständigkeit. Als erster Punkt sind die Grundfreiheiten zu nennen. Sie sind eine Hürde für die nationale Steuersouveränität. Die Wirkung ist dann so, als hätte die Gemeinschaft auf den Gebieten, die die Grundfreiheiten berühren, eine ausschließliche Zuständigkeit.

Zweiter Punkt: Die gleiche Wirkung wird durch eine steuerrechtliche Regelung mittels einer Verordnung oder meistens durch Richtlinien begründet. Soweit eine Materie durch Richtlinien geregelt ist, dürfen die Mitgliedstaaten keine eigenständige, dem entgegenstehende Regelung treffen. Also auch hier die gleiche Wirkung wie eine ausschließliche Zuständigkeit. Wenn man diese beiden Dinge geprüft hat, muß man fragen, ob die Subsidiarität der Harmonisierung entgegensteht. Das ist ein komplexes Thema, auf das ich nicht im einzelnen eingehen möchte, weil dies hier zu weit führen würde. Aber diese Interpretationsarbeit muß m.E. geleistet werden, bevor man zu der Feststellung gelangt, durch das Subsidiaritätsprinzip werde die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten hervorgehoben.

Prof. Dr. Klein:

Herr Dr. Voß, Sie haben mich möglicherweise mißverstanden. Als Nicht-Steuerrechtler habe ich natürlich gerne zur Annäherung an dieses Thema

²⁷ EuGH v. 21.2.1995, Rs T 29/92, Vereniging van Samenwerkende Prijsregulierende Organisaties in de Bouwnijverheid, Slg. 1995, II-289.

ein bekanntes Lehrbuch, das von *Tipke/Lang*, konsultiert²⁸. Dort fand ich den Satz, daß Steuern eng mit den Eigenarten einer nationalen Rechts- und Gesellschaftsordnung, mit der nationalen Identität eines Mitgliedstaates verflochten sind²⁹. Ich dachte, es sei deshalb sinnvoll, diesen Begriff der nationalen Identität aufzugreifen und von seiten des Gemeinschaftsrechts etwas näher darzustellen. Ich habe zu diesem Zweck zwischen einem Identitätskern und einem Identitätsumfeld unterschieden. Die steuerrechtlichen und kulturell-soziopolitisch-historischen Eigenarten habe ich dem Umfeld zugeordnet und daraus gefolgert, der Schutz dieses Umfelds sei dem Grundsatz des Subsidiaritäts- und des Verhältnismäßigkeitsprinzips überantwortet. Ich habe nicht gesagt und auch nicht präntendiert zu sagen, der Art. F Abs. 1 des Vertrages von Maastricht stelle eine Grenze für die Harmonisierung der Gemeinschaft im Bereich des Steuerrechts dar.

Prof. Dr. Vogel:

Ich könnte mir vorstellen, daß solche Fragen auch in einem Staat lebhaft diskutiert worden sind, der der Union vor kurzem beigetreten ist. Da dieser Staat hier in der Diskussion noch nicht vertreten war, möchte ich Herrn Hofrat Dr. Zorn als Mitglied des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs bitten, uns aus seiner Kenntnis etwas zu diesem Thema zu sagen.

Dr. Zorn:

Österreich ist der EU beigetreten beim derzeitigen Stand der EuGH-Rechtsprechung. Die unter bestimmten Voraussetzungen gegebene unmittelbare Anwendbarkeit von Richtlinien sowie gewisse Schadenersatzverpflichtungen, die der EuGH bei Nichtumsetzung einer Richtlinie ausgesprochen hat, waren Stand der gesicherten Rechtsprechung zum Zeitpunkt des Beitritts. Dieser Stand der Rechtsprechung ist selbstverständlich von den neu beigetretenen Mitgliedstaaten übernommen worden.

Dementsprechend ist im österreichischen Verwaltungsgerichtshof die Meinung vorherrschend, man könne von einer unmittelbaren Anwendbarkeit des innerstaatlich unrichtig umgesetzten unbedingten Richtlinienrechts ausgehen und in vielen eindeutigen Fällen auch ohne ein Vorabentscheidungsverfahren durch das nationale Gericht das Gemeinschaftsrecht zur Anwendung bringen, wodurch das entgegenstehende nationale Recht insoweit verdrängt ist. In den nicht eindeutigen Fällen sind bereits Vorla-

²⁸ *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 14. Auflage 1994, § 2 Rz. 53.

²⁹ *Tipke/Lang*, a.a.O., Fn. 25.

gen nach Art. 177 EGV in Überlegung, so daß es in nächster Zeit derartige Vorlagen aus Österreich geben wird.

Ich möchte nun an Herrn Prof. Dr. *Klein* zwei Fragen zu Bereichen stellen, die uns als Europaneulingen in der praktischen Handhabung des Europarechts Probleme bereiten. Das ist zum einen die Frage des Zeitpunktes der Verdrängung nationalen Rechts, welches dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere dem unmittelbar anwendbaren Richtlinienrecht, widerspricht. Grundsätzlich ist man m.E. der Auffassung, diese Verdrängung geschehe ex tunc. Diese Verdrängung wird also durch den EuGH oder in eindeutigen Fällen durch den nationalen Richter rückwirkend festgestellt. Für Österreich würde das also bedeuten, diese Verdrängung sei grundsätzlich bereits mit Wirkung zum 1. 1. 1995 in Kraft getreten. Nun gibt es allerdings Fälle, in von denen der EuGH von dieser rückwirkenden Feststellung abgeht, in denen er also eine ex nunc Wirkung ausspricht. Ich denke dabei an den Fall der dänischen Arbeitsmarktabgabe³⁰. In dem Fall wurde von der Regierung angemahnt, eine Rückwirkung nicht auszusprechen. Der EuGH hat es dann aber trotzdem getan und begründet, die dänische Regierung hätte schon seinerzeit eindeutig erkennen können, daß eine umsatzsteuerähnliche und daher verbotene Abgabe vorliegt. Aus dieser Begründung ist aber ersichtlich, daß Aussprüche über die Nichtrückwirkung möglich sind. Für das nationale Gericht stellt sich jetzt die Frage, ob allein wegen der Problematik der Rückwirkung ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten ist. Wenn wir also im Einzelfall feststellen, eine nationale Bestimmung ist eindeutig richtlinienwidrig, wobei die Richtlinienbestimmung zur unmittelbaren Anwendung geeignet ist, dann wäre es möglich, die nationale Regelung unmittelbar für nicht anwendbar zu erklären. Die Frage ist jetzt, ob der nationale Richter nur deshalb, weil der EuGH unter Umständen von der Rückwirkung der Feststellung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit absehen könnte, eine Vorlage nach Art. 177 EGV machen muß?

Die zweite Frage betrifft ein Problem aus dem Bereich des Verfahrensrechtes. Vor dem Hintergrund des Emmott-Urteils³¹ ist unklar, inwieweit Bescheide bekämpfbar sind, wenn sie auf richtlinienwidrigem Recht beruhen. Hier hat der EuGH in einem Fall einer irischen Invaliditätspension ausgesprochen, der Staat könne sein nationales Prozeßrecht nicht dem Bürger entgegenhalten, wenn er sich nicht bemüht, das Gemeinschaftsrecht in das nationale Recht umzusetzen. Wir finden zwangsläufig immer

30 EuGH v. 30.1.1992, Rs. 200/90, Dansk Denkavit ApS und P. Poulsen Trading ApS ./ Skatteministeriet, Slg. 1992-I, 2240.

31 EuGH v. 25.7.1990, Rs. C-208/90, Emmott, Slg. 1991, I-4269.

wieder derartige Fälle, bei denen nationales Recht nicht gemeinschaftskonform ist. Daher stellt sich die Frage, ob man diesen Grundsatz des Emmott-Urteils auch auf das Steuerrecht übertragen kann, ob also auf der Grundlage gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Steuerrechts ergangene Bescheide dauerhaft anfechtbar sind? In Österreich herrscht in dieser Frage noch große Unsicherheit. In einer Entscheidung des hessischen Finanzgerichts³² wird ausgeführt, eine solche dauernde Anfechtbarkeit sei nur dann anzunehmen, wenn der Staat sich bewußt bis arglistig weigert, eine Richtlinie umzusetzen. Dies sei aber keinesfalls in den Fällen möglich, in denen ein Staat bemüht ist, das Richtlinienrecht umzusetzen, sich nachträglich aber durch eine entsprechende Auslegung des EuGH herausstellt, daß dem Staat diese Umsetzung nicht gelungen ist. Mit diesen zwei Fragen möchte ich Herrn Prof. Dr. Klein ersuchen, den neu beigetretenen Staaten in der praktischen Anwendung des Europarechts Hilfe zu leisten. Danke.

Prof. Dr. Klein:

Die erste Frage betraf das Problem, ob ein Gericht ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EGV allein wegen der Möglichkeit einleiten soll, daß der EuGH bei einer Entscheidung die Unanwendbarkeit der nationalen Norm nicht auf den Zeitpunkt der Kollision zwischen gemeinschaftsrechtlicher und nationaler Norm festlegen könnte. Ich glaube, diese Frage muß dem vorlegenden Gericht überlassen werden. Pflichten zur Vorlage ergeben sich in zwei Fällen. Dies ist einmal für das letztinstanzliche nationale Gericht der Fall, wenn Art. 177 Abs. 3 EGV angesprochen ist. Dies gilt über den Wortlaut von Art. 177 hinaus aber auch dann für jedes andere Gericht, wenn es Gemeinschaftsrecht nicht anwenden möchte. Der beschriebene Fall würde m.E. die Gerichte nicht verpflichten, diese Vorlage durchzuführen, wenn sie das Gemeinschaftsrecht in der Weise beachten wollen, daß das nationale Recht verdrängt wird. Sind die nationalen Gerichte aber der Meinung, man solle dem Europäischen Gerichtshof die Chance geben, den Effekt dieser „Nicht-ex-tunc-Regel“ anzunehmen und anzuwenden, dann steht es dem nationalen Gericht ohne weiteres frei, diese Vorlage durchzuführen, da hätte ich keine Bedenken. Meine Antwort lautet also: Es besteht keine Verpflichtung, aber die Möglichkeit der Vorlage. Die Vorlage wäre sinnvoll, wenn das Gericht eine solche Möglichkeit des Ausgangs der Entscheidung des EuGH prognostizieren würde.

³² Hessisches FG, Urt. v. 6.4.1995, 6 K 74/95, BB 1995, 914 f.

Die andere Frage betrifft den Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Verwaltungsverfahren- und Verwaltungsprozeßrecht. Kürzlich wurde die Frage diskutiert, ob die Bindungswirkung einer Entscheidung des BFH nach § 126 Abs. 5 FGO dann anders verstanden werden muß, also eingeschränkt wird, wenn es darum geht, eine Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 177 Abs. 2 einzuholen³³. M.E. ist dies der Fall. Das Finanzgericht kann an einer Vorlage an den EuGH nicht gehindert werden, ungeachtet der entsprechenden Bindungsbestimmungen der Finanzgerichtsordnung.

Wir haben in Deutschland ganz ähnliche Probleme gehabt, nämlich in den Fällen, in denen ein rechtswidriger Verwaltungsakt – ein Subventionsbescheid – nicht rechtzeitig aufgehoben wurde und sich das betreffende Unternehmen dann auf eine Verfristung gemäß § 48 Abs. 4 VwVfG berufen hat. Hier haben die nationalen Gerichte ungeachtet der vom EuGH bereits festgestellten Vertragsverletzung durch die Bundesrepublik Deutschland entschieden, daß der Beihilfebescheid wegen § 48 Abs. 4 VwVfG nicht mehr zurücknehmbar war und deshalb die Verpflichtung der Bundesrepublik, den Bescheid zurückzunehmen, letztlich leer lief. Es gibt also Konstellationen, in denen das Prozeßrecht, das hier den Grundsatz des Vertrauensschutzes ausgebildet hat, mit der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung des Mitgliedsstaates kollidiert. In diesen Fällen würde ich den Gerichten immer empfehlen, wenn sie in einer solchen Schwierigkeit sind, die Entscheidung des EuGH durch Vorabentscheidung einzuholen. Dem entspricht, daß der EuGH verlangt, in Situationen, die eine solch unentwirrbare Kollision hervorgerufen haben, in einem gemeinsamen Gespräch zwischen den nationalen Gerichten und dem EuGH nach einer denkbaren Lösung zu suchen. Das sind sehr schwierige Probleme. Der EuGH akzeptiert im Grunde die Anwendung des nationalen Verwaltungsrechts, also auch etwa von Fristbestimmungen, die dem Vertrauensschutz dienen, weil der Vertrauensschutz selbst ein allgemeiner Rechtsgrundsatz ist, der innerhalb des Gemeinschaftsrechts Anwendung findet. Aber man muß hier natürlich im Einzelfall immer sehr genau prüfen, ob eine solche Regelung – das ist eine Standardformulierung – die Einhaltung des Gemeinschaftsrechts oder gemeinschaftsrechtlicher Anforderungen nicht praktisch unmöglich macht.

³³ Vgl. EuGH v. 16.1.1974, Rs. 166/73, Rheinmühlen I, Slg. 1974, 33; EuGH v. 12.2.1974, Rs. 146/73, Rheinmühlen II, Slg. 1974, 139; Klaus Reiche, Kompetenzwidrige EuGH-Rechtsprechung zu Art. 177 Abs. 2 EGV?, EuZW 1995, 569 f. und näher Reimer Voß, in: M. Dausen (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, Stand Juli 1995, J. Steuerrecht Rz. 162 ff.

Müller:

Ich habe eine Frage an Herrn Prof. Dr. *Klein*. Sie sagten, die Entscheidung des EuGH in Sachen Werner sei richtig, weil Herr Werner keine der Grundfreiheiten in Anspruch genommen habe. Halten Sie diese Aussage auch aufrecht für den Zeitraum nach Maastricht, wo in Art. 8a EGV ausdrücklich auch die freie Wohnsitznahme als Grundfreiheit niedergelegt worden ist. Müßte Werner also nach Maastricht nicht anders entschieden werden als vor Maastricht?

Prof. Dr. Klein:

Genau dieselbe Frage hat auch Herr *Dautzenberg* bereits schriftlich gestellt. Art. 8a EGV hat das Aufenthaltsrecht auch für private Zwecke jetzt jenseits der eigentlichen Grundfreiheiten verankert. Ich glaube trotzdem nicht, daß unser Fall anders entschieden werden müßte. Es ist es zwar richtig, daß der Anwendungsbereich des Art. 48 bzw. 52 EGV im Fall Werner nicht gegeben war, aber ich glaube nicht, daß Fälle, die deswegen nicht in Art. 52 EGV behandelt werden können, weil sie nicht diesen grenzüberschreitenden Bezug haben, nun durch Art. 8a EGV aufgefangen werden. Zumindest dann nicht, solange nicht in einer Regelung, die Art. 8a Abs. 2 EGV ermöglicht, etwas Gegenteiliges ausgesagt ist. Mit anderen Worten, der Art. 8a Abs. 1 verändert – wie ich meine – die gegenwärtige Rechtslage nicht, läßt aber die Veränderung zu aufgrund von Rechtsakten, die nach Maßgabe von Art. 8a Abs. 2 gehen.

Prof. Dr. Trzaskalik:

Herr *Klein*, ich habe eine Frage an Sie, die sich aber auch gleichzeitig an Sie, Herr *Saß*, richtet. Wir sollten noch einmal auf den Ausgangspunkt zurückkommen, den Herr *Lang* angesprochen hat. Ich möchte die Frage des Verhältnisses von Diskriminierung einerseits und Harmonisierung andererseits ansprechen. Zwischen beiden Faktoren bestehen Zusammenhänge. Versetzen Sie sich in das Elsaß. Der Franzose, der in Deutschland arbeitet, wird diskriminiert und soll deshalb bestimmte Präferenzen erhalten. Verlagere ich als Deutscher meinen Wohnsitz in das Elsaß, sehen die Dinge gänzlich anders aus. Daß dieses Ergebnis nicht stimmen kann, sollte sicher sein. Der Grund des Dilemmas ist: Mit dem Diskriminierungsverbot schneidet man. Und wer schneidet, sollte auch sagen, wie geheilt wird. Die Heilung überlassen Sie, Herr Kollege Klein, dem nationalen Recht, das die Gleichbehandlung herstellen soll. Das nationale Steuerrecht, dem ein Denken in Staatsangehörigkeitskategorien fremd ist, das sachliche Gründe für die Unterscheidung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht erkennt, wird mir mit guten Gründen Hilfe versagen. und

deshalb meine ich: Wenn das Europarecht kräftig schneidet, sollte es insoweit auch für die Angleichung verantwortlich sein. Kann man dieser Verantwortlichkeit mangels Kompetenz nicht nachkommen, muß man das Schneiden reduzieren.

Dr. Borggräfe:

Herr *Trzaskalik*, ich möchte Sie gern in dem Denkansatz unterstützen und möchte behaupten, daß da, wo wir dem Harmonisierungsgebot tatsächlich folgen, wenn es richtig ausgestaltet ist, die Frage aus meiner Sicht beantwortet wird: Das Diskriminierungsverbot bitte nicht nur politisch, sondern ganz praktisch wirken lassen!

Lassen Sie mich das an einem ganz konkreten Beispiel deutlich machen. In dem Moment, in dem die EU-Staaten die Kraft politisch nicht mehr finden, bei der indirekten Steuer, der Mehrwertsteuer oder der Verbrauchsteuern einen gemeinsamen Steuersatz in den EU-Staaten zu vereinbaren, stoßen sie in der Praxis zu der Frage der Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes vor. Wir haben die Situation bei der Erdgassteuer in Deutschland. Wir erheben sie in Deutschland, wohingegen die anderen Mitgliedstaaten den Nullsteuersatz anwenden, so daß es die Steuer in anderen EU-Staaten praktisch nicht gibt. Umgekehrt haben wir in Deutschland keine Weinsteuern. In dem Moment, in dem die Franzosen einen Sondersteuersatz auf Düngemittel erheben und der deutsche Landwirt den pauschalierten Vorsteuerabzug geltend machen kann und das Ursprungslandsystem zur Anwendung kommt, können sie im deutschen Grenzgebiet keine einzige Tonne Düngemittel mehr verkaufen. Das Gleiche gilt im Hinblick auf das Pflanzenschutzmittel für Luxemburg. Die fehlende Harmonisierung der Mineralölsteuersätze läßt zudem die Tankstellen im deutschen Grenzgebiet zu Luxemburg austrocknen.

Ich komme morgen noch einmal in der Podiumsdiskussion darauf zurück. Es ist m.E. ganz wichtig, daß wir immer dann das Harmonisierungsgebot benötigen, wenn solche Dinge auftreten, wie sie Herr Prof. Dr. *Trzaskalik* angesprochen hat, um das Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten und wie Art. 2 EGV besagt – ich darf zitieren –: „um eine harmonische und ausgewogene Entwicklung des Wirtschaftslebens innerhalb der Gemeinschaft“ herzustellen. Wenn wir diesen Sinn und Zweck der Gemeinschaft nicht für die Praxis aktivieren können, verlieren wir m.E. die tragende Grundlage für die weitere Entwicklung des europäischen Steuerrechts.

Prof. Dr. Klein:

Herr Prof. *Trzaskalik*, Herr Dr. *Borggräfe*, ich kann mich rechtspolitisch ihrem Ansatz nicht entziehen; ich glaube das ist in sich schlüssig. Ich bezweifle nur, ob das Gemeinschaftsrecht in seinem aktuellen Stand die Frage positiv entscheidet. Das Gemeinschaftsrecht, wie es derzeit aktuell ist, läßt dieses Auseinanderdriften zu, das die Diskriminierungsverbote einerseits und die Harmonisierungsermächtigungen andererseits ermöglichen.

Ich glaube nicht, daß man mit Ihrem rechtspolitisch akzeptablen und von mir akzeptierten Ansatz zu einer einklagbaren und durchsetzbaren Verpflichtung der Gemeinschaft kommt, hier die Harmonisierung voranzutreiben.

Heydt:

Ich bin froh darüber, daß die Diskussion hier so in Grundlagenfragen einsteigt, denn es besteht diesbezüglich ein erheblicher Klärungsbedarf. Ich möchte noch ein paar Vorschriften einführen, die einen gewissen Bezug zum Thema haben, aber bisher noch nicht angesprochen worden sind. Zunächst einmal das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zum nationalen Steuerrecht. Sinnvollerweise hat Herr Prof. Dr. *Klein* die Steuerhoheit in einzelne Facetten aufgeteilt. Die europäische Dimension stellt sich für Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragshoheit doch recht unterschiedlich dar. Wenn in Art. 105 GG steht, daß die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz u.a. für Zölle beim Bund liege, dann stimmt das einfach nicht mehr. Man kann allerdings die Frage stellen, ob für die Einführung der entsprechenden Finanzierungsvorschriften der Gemeinschaft eine Grundgesetzänderung erforderlich gewesen wäre; sie dürfte sich aber mit der kürzlichen Europa-Aufladung des Grundgesetzes durch den neuen Art. 23 GG n.F.³⁴ erledigt haben. Das Verhältnis zwischen der EU und den Mitgliedstaaten kann nach meiner Auffassung nicht so gesehen werden, daß man dem Staat vorab seine Allzuständigkeit bescheinigt. Auch im neuen Art. 23 GG ist zum Ausdruck gekommen, daß eine echte Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft stattgefunden hat. Sie findet auf Gemeinschaftsebene eine Art Gegenstück in Art. 5 EGV, in der Förderungspflicht der Staaten für das europäische Integrationswerk und auch in der Pflicht, Schädigungen und Behinderungen zu unterlassen. Dies kann als allgemeine Auslegungsregel durchaus hilfreich sein. Zu der nationalstaatlichen Ebene ist eine neue Ebene hinzugekommen; beide verhalten sich komplementär zueinander,

³⁴ Eingefügt durch Gesetz v. 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2086.

wobei allerdings die gemeinschaftliche Komponente an Umfang und Bedeutung mit der nationalstaatlichen nicht vergleichbar ist. Wichtig ist, daß eine neue Dimension eingeführt ist, die nach deutschem Verfassungsrecht jetzt akzeptiert wird.

Meine zweite Bemerkung bezieht sich auf das von Herrn Prof. Dr. *Lang* eingangs erwähnte, sehr entscheidende Verhältnis von Diskriminierungsverboten und Harmonisierungsgeboten. Ich war zu Beginn dieser Veranstaltung noch geneigt zu sagen, die Diskriminierungsverbote ergeben sich aus dem Vertrag und sind unmittelbar anzuwenden, während ein Harmonisierungsgebot sich aus Sondervorschriften ergeben muß, die normalerweise einen betätigten politischen Handlungswillen erfordern. Die Diskussion hat aber gezeigt, daß wir hier differenzieren können. Gerade die letzten beiden Themen haben gezeigt, daß das Diskriminierungsverbot auch automatisch Handlungsbedarf für den politischen Gesetzgeber erzeugen kann, was naturgemäß eine Anerkennung des EuGH bei der Anerkennung von Diskriminierungsverboten enthält. Andererseits möchte ich davor warnen, den Richtern nahezulegen, die Diskriminierungsverbote restriktiv aufzufassen, nur damit aus ihnen resultierende Harmonisierungsgebote vermieden werden. Denn derartiges wäre gewiß der falsche Weg, um dem Gemeinschaftsanliegen Rechnung zu tragen.

Ich möchte noch hinweisen auf den aus politischen Gründen bisher noch nie angewandten Art. 101 EGV, der zur Bekämpfung von Wettbewerbsverzerrungen auch im Bereich der Steuern erlaubt, einen Rechtsakt mit qualifizierter Mehrheit zu erlassen. Wenn ich das von Herrn Dr. *Borggräfe* angeführte Beispiel der nicht harmonisierten Mineralölsteuern aufgreife, so wäre es nach meiner Ansicht durchaus möglich, hier Verzerrungen festzustellen und daraufhin zu versuchen, auf der Grundlage von Art. 101 EGV voranzukommen. Aber auch zu der notwendigen qualifizierten Mehrheit für eine Gemeinschaftsregelung im Bereich der Steuern zu kommen, ist beinahe unmöglich, da es nicht nur ein oder zwei Staaten sind, deren Widerstand überwunden werden muß. Wir in der Kommission machen uns keine Illusionen, daß die Mitgliedstaaten ihre Steuersouveränität verteidigen, da sie die Verfügung über ihre Steuerquellen nur höchst ungern aus der Hand geben.

Als letztes erlauben Sie mir eine Anmerkung zu der Frage, inwieweit der Binnenmarkt das Verbot der Inländerbenachteiligung umfaßt. Ich fürchte, daß die Zeit nicht reif ist, daß der EuGH bereits jetzt in dieser Weise entschiede. Mir scheint aber, daß es nicht prinzipiell ausgeschlossen ist, aus dem Binnenmarkt-begriff selbst das Verbot der Inländerbenachteiligung abzuleiten. Sonst kommt es wie im Fall *Werner* dazu, daß die Sache,

nach dem sie vergeblich beim EuGH gewesen ist, dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt wird, das sich nun unter nationalen Verfassungsaspekten damit zu befassen hat.

Dr. Voß:

Wenn Sie gestatten, möchte ich auf die Frage von Herrn Hofrat Dr. Zorn eingehen, weil es sich um eine Frage von erheblicher praktischer Bedeutung für die Gerichte, Anwälte und Steuerberater handelt. Zunächst möchte ich darauf hinweisen, daß es im EGV eine Bestimmung gibt, wonach der EuGH die zeitliche Wirkung seiner Urteile selbst bestimmen kann³⁵. Von dieser Möglichkeit hat er jetzt – um ein jüngstes Beispiel zu nennen – Gebrauch gemacht, und zwar im Zusammenhang mit der Entscheidung zur Richtlinie über die Kraftfahrzeugsteuern und über die Mautgebühren³⁶. Er hat diese Richtlinie für ungültig erklärt, weil am Gesetzgebungsverfahren das Parlament nicht ausreichend beteiligt worden ist. Gleichzeitig hat der EuGH in diesem Urteil aber festgestellt, daß diese Richtlinie trotz der Ungültigkeit weiterhin bis zu dem Zeitpunkt gilt, an dem eine neue Richtlinie unter entsprechender Beteiligung des Parlaments gemacht worden ist. Der Kläger hat also theoretisch Erfolg gehabt mit seiner Klage, aber in der Praxis ändert sich für ihn zunächst nichts, weil die Richtlinie aufrechterhalten bleibt und die Mitgliedstaaten nach wie vor berechtigt und auch verpflichtet sind, die aufgrund dieser Richtlinie erlassenen steuerlichen Bestimmungen aufrecht zu erhalten.

Schließlich möchte ich gerne ein paar erläuternde Worte zur Rolle des EuGH im allgemeinen sagen. Der EuGH entscheidet nur über das Gemeinschaftsrecht und niemals über das nationale Recht. Kein Wort darf in dem Urteil des EuGH darüber stehen, welche Konsequenzen sich aus diesem Urteil auf nationaler Ebene ergeben. Das ist allein Sache des nationalen Gerichts. Insofern besteht eine klare Arbeitsteilung zwischen dem EuGH auf der einen Seite und der nationalen Gerichtsbarkeit auf der anderen Seite. Grundsätzlich wird man sagen müssen, das nationale Gericht muß zunächst mal prüfen, ob die nationale Bestimmung im Lichte des Gemeinschaftsrechts vertragskonform so ausgelegt werden kann, daß sie weiterhin Bestand hat. Es kann natürlich auch sein, daß die nationale Vorschrift aufgrund der Entscheidung des EuGH dann für ungültig erklärt wird. Dann stellt sich die Frage, ob die Möglichkeit besteht, die zeitliche Wirkung eines solchen nationalen Urteils zu begrenzen. Dies könnte auf den ersten Blick eine Frage des nationalen Verfassungsrechts

35 Art. 174 EGV.

36 EuGH v. 5.7.1995, Rs C-21/94, Parlament ./l. Rat, EuZW 1995, 767.

sein, die möglicherweise allein auf nationaler Ebene zu entscheiden wäre. Wenn man diesen Standpunkt vertritt, dann ist der EuGH nicht einzuschalten. Das scheint mir klar zu sein. Aber man könnte natürlich überlegen, ob das Problem der nationalen Konsequenzen nicht letztlich eine Frage des Gemeinschaftsrechts ist. Wenn man im Ergebnis dazu kommt, daß es eine Frage des Gemeinschaftsrechts ist, dann kann man nicht mehr sagen, wir wollen vielleicht vorlegen oder wollen vielleicht nicht vorlegen, sondern der Verwaltungsgerichtshof als die letzte Instanz in Österreich muß diese Frage vorlegen. Da diese Vorlage eine sehr interessante Frage ist und ich ein bißchen Erfahrung habe aus dem Umgang mit dem Europäischen Gerichtshof, bin ich der Auffassung, der Gerichtshof wäre sehr interessiert, diese Frage zu entscheiden. Bisher ist immer so entschieden worden, daß ein Verstoß von nationalem Recht gegen Gemeinschaftsrecht durchgängig auch für die Vergangenheit galt³⁷. Mir ist kein Fall bekannt, wo das anders entschieden worden ist. Im Bereich der Abgaben hat das immer dazu geführt, daß die nationalen Verwaltungen gezwungen waren, die nicht rechtskräftigen Bescheide zu korrigieren und die entsprechenden Abgaben an den Steuerpflichtigen zurückzuzahlen.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Ich habe zwei konkrete Fragen an Herrn Prof. Klein. Die erste Frage betrifft den Fall Werner³⁸. Hätte der EuGH in dieser Sache über die ihm vorgelegte materiellrechtliche Frage entscheiden müssen, wenn die Vorlagefrage anders formuliert worden wäre? Das vorlegende Finanzgericht hätte z.B. die Auffassung vertreten können, daß Herr Werner einen Anspruch gemäß Art. 3 Abs. 1 GG auf Gleichbehandlung mit einem anderen Steuerausländer hat, der allerdings die Staatsangehörigkeit eines anderen EU-Mitgliedstaates besitzen muß. Es hätte ausgehend von einem solchen Anspruch auf Gleichbehandlung danach fragen können, ob der gedachte Staatsangehörige eines anderen EU-Mitgliedstaates unter sonst gleichgelagerten Voraussetzungen durch die Besteuerung in der Bundesrepublik diskriminiert werde. Zu dieser Frage darf ich aus der Praxis anmerken, daß sie sich dem Bundesfinanzhof im Falle Schumacker gestellt hat. Dem BFH lagen damals Parallelfälle vor, die allerdings deutsche Staatsangehörige betrafen. Damals wurde erwogen, alle Fälle gleichzeitig dem EuGH vorzulegen. Von diesem Ansinnen hat der BFH letztlich Abstand genommen.

37 Vgl. dazu EuGH v. 11.8.1995, Rs C-367-377/93, F.b. Roders BV, HFR 1995, 676.

38 EuGH v. 26.1.1993, Rs. C-112/91, Hans Werner ./, Finanzamt Aachen-Innenstadt, Slg. 1993, I-463 ff.

Die zweite Frage geht dahin, ob es richtig ist, was Herr Saß vertreten hat, daß die Diskriminierungsverbote nur die Ungleichbehandlung von EG-Ausländern mit Deutschen verbieten. Bedeutet es nicht gleichermaßen einen Verstoß gegen die Diskriminierungsverbote, wenn wir einen Belgier, der Einkommen aus der Bundesrepublik bezieht, anders besteuern als einen Niederländer unter sonst gleichen Voraussetzungen?

Prof. Dr. Klein:

Zwei sehr schwierige Fragen, die hier zuletzt gestellt worden sind, und ich weiß nicht, ob ich auf Anhieb eine überzeugende Antwort finden kann. Ich hätte bezüglich der letzten Frage Bedenken, von der Nichtanwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts auszugehen. Also ich meine, hier müßte eine Ungleichbehandlung auch nach Gemeinschaftsrecht festgestellt werden.

Bezüglich der ersten Frage glaube ich, daß der EuGH nicht dazu da ist, sozusagen den innerstaatlichen Rechtsweg zum Bundesverfassungsgericht „zu planieren“. Ich meine, der EuGH würde in diesem Fall gesagt haben, für die Vorlage fehlt es an der nötigen Erforderlichkeit für seine eigene Entscheidung. Ich glaube nicht, daß hier der EuGH hätte anders entscheiden können. Wenn im Fall Werner der Betroffene nicht Herr Werner, sondern Monsieur Wernér, also ein Belgier gewesen wäre, dann allerdings hätte die Frage natürlich ohnehin anders ausgesehen, dann ist nämlich dieser grenzüberschreitende Bezug da. Ich glaube nicht, daß der EuGH angerufen werden kann mit dem Petitum, eine Frage hypothetisch zu entscheiden, damit dann auf dieser Grundlage das vorliegende Gericht eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht machen kann. Ich meine, daß in einem solchen Fall die These von der Verklammerung der Rechtswege oder das Verständnis von Art. 177 EGV dann doch überstrapapziert wäre.

Vielleicht noch eine abschließende Bemerkung zu den zutreffenden Erläuterungen, die Herr Dr. Voß gerade gegeben hat. Die von ihm angesprochene Bestimmung im EGV, die es erlaubt, den Zeitpunkt der Nichtigkeit in Abweichung von der grundsätzlichen ex-tunc-Wirkung zu bestimmen, ist Art. 174 EGV, der extensiv ausgelegt wird. An sich spricht er nur von Verordnungen, aber die Rechtsprechung des EuGH hat ihn auch auf den Fall angewendet, daß Richtlinien für ungültig erklärt worden sind. Sicher ist richtig, daß der EuGH nach Art. 177 EGV nur primäres oder sekundäres Gemeinschaftsrecht auszulegen hat. Demgemäß werden Vorlagefragen der nationalen Gerichte, die das nicht immer ganz richtig verstehen, umformuliert und auf die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes hin gefaßt. Die Tenorierung des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren folgt diesen Grundsätzen, aber gibt im Ergebnis doch eine klare Antwort auch auf die Frage der Anwendung des nationalen Rechtes. Die übliche Tenorierung

des EuGH in diesen Fällen ist die: „Die Bestimmung X des Gemeinschaftsrechtes (Sekundär-, Primärrecht) steht einer Regelung des nationalen Rechts entgegen (bzw. nicht entgegen), die ...“. Hier wird also zwar das Gemeinschaftsrecht ausgelegt, aber doch eindeutig auch zur Kenntnis des nationalen Gerichts die Frage der Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht der Sache nach mitentschieden. Auch im Rahmen des Art. 177 EGV wird übrigens Art. 174 EGV angewendet. Der EuGH hat schließlich im Zusammenhang mit der studentischen Aufenthaltsrichtlinie³⁹ ausdrücklich darauf hingewiesen, daß diese Richtlinie, die auf einer falschen vertraglichen Grundlage ergangen war, voll wirksam bleibt, bis der Fehler gesetzgebungstechnisch repariert und eine neue Richtlinie auf der Grundlage des damaligen Art. 7 Abs. 2 EWGV, jetzt Art. 6 Abs. 2 EGV erlassen war. Wir haben es also mit einer konstanten Rechtsprechung des EuGH zu tun.

³⁹ RL über das Aufenthaltsrecht der Studenten, RL 90/366 EWG, Abl. 90 L 180, 30 ff. Diese RL war jedoch nicht nach Art. 7 Abs. 2 EWGV, sondern fälschlicherweise nach Art. 235 EWGV ergangen, vgl. EuGH v. 7.7.1992, Rs. C-295/90, Parlament ./ Rat [Studentenrichtlinie], Slg. 1992, I-4230, 4236 Rz. 20. Daraufhin wurde eine inhaltlich praktisch deckungsgleiche Richtlinie auf der Grundlage von Art. 7 II EWGV erlassen; vgl. RL über das Aufenthaltsrecht der Studenten 93/96/EWG; Abl. 93, L 317, 59 ff.

Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union

Prof. Dr. *Dieter Birk*
Universität Münster

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Besteuerungshoheit und Besteuerungsgleichheit<ul style="list-style-type: none">1. Besteuerungsgleichheit innerhalb der Mitgliedstaaten2. Besteuerungsgleichheit im internationalen Steuerrecht3. Besteuerungsgleichheit im Europäischen GemeinschaftsrechtIII. Herstellung von Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union | <ul style="list-style-type: none">1. Besteuerungsgleichheit als Lastenverteilungsregel gegenüber Unionsbürgern2. Besteuerungsgleichheit als Funktionsvoraussetzung eines gemeinsamen BinnenmarktsIV. Vorstufen der Besteuerungsgleichheit: Harmonisierung und Abbau der Diskriminierung<ul style="list-style-type: none">1. Harmonisierung der Steuerrechtsordnungen2. Verbot der Diskriminierung3. Die verbleibenden Defizite |
|--|--|

I. Einführung

Ein großer europäischer Wissenschaftler, der schottische Philosoph und Nationalökonom *Adam Smith* hat in seinem 1776 erschienenen Werk „Der Wohlstand der Nationen“ vier Grundprinzipien eines rationalen Steuersystems beschrieben, die heute noch Gültigkeit besitzen: Es sind dies die Grundsätze der Steuergleichheit, der Bestimmtheit, der Bequemlichkeit und der Effizienz¹. Den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit nennt *Smith* an erster Stelle. Er bedeute, daß die Bürger eines jeden Staates zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten beisteuern sollen². Schon *Smith* nennt also das Leistungsfähigkeitsprinzip als Grundregel für die Herstellung der Besteuerungsgleichheit und stellt das Postulat auf, daß gleich leistungsfähige Bürger gleich, unterschiedlich leistungsfähige unterschiedlich besteuert werden müssen. Er bezieht diese Regel aber ausdrücklich auf den steuerlichen Beitrag der Bürger zu den öffentlichen Aufgaben *ihres* Staates. Die Anwendung dieser

¹ *Smith*, Wohlstand der Nationen, 5. Aufl. 1789, Neudruck München 1978, S. 703 f.

² *Smith* (Fn. 1), S. 703.

Regel auf Bürger *unterschiedlicher* Staaten oder auf Bürger, die in unterschiedlichen Staaten tätig werden, wäre ihm nie in den Sinn gekommen. Die Herstellung von Besteuerungsgleichheit in Staatsgrenzen überschreitenden Zusammenhängen oder innerhalb eines Verbundes einzelner Staaten, wie sie die Europäische Union bildet³, scheint schon auf den ersten Blick gar nicht realisierbar zu sein, wenn man am Postulat festhält, daß gleiche wirtschaftliche Sachverhalte gleiche steuerliche Folgen auslösen sollen. Denn bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kollidieren oder überlagern sich mehrere Steuerrechtsordnungen, die alle als Bezugsgröße für die steuerliche Gleichbehandlung in Betracht kommen. Wenn Ansatz für die Besteuerungsgleichheit der gleiche Lastenanteil an den einzelstaatlichen Ausgaben sein soll, dann wird man auf *eine* staatliche Steuerordnung verwiesen. Aber auf welche? Auf die inländische oder auf die ausländische? Lassen Sie mich die aufgeworfene Problematik mit drei Fragen umschreiben:

1. Ist es überhaupt möglich, für Unionsbürger, die Angehörige mehrerer Staaten mit eigener Besteuerungshoheit sind, eine Besteuerungsgleichheit herzustellen und zu sichern?
2. Wie könnte eine solche Besteuerungsgleichheit zwischen Bürgern verschiedener Staaten der Europäischen Union aussehen, und wäre sie wünschenswert?
3. Gibt es Annäherungen (Vorstufen) an die Zielvorstellung der Herstellung einer Besteuerungsgleichheit innerhalb eines Staatenverbundes, und inwieweit führen sie zu einer gleichen Lastenverteilung?

II. Besteuerungshoheit und Besteuerungsgleichheit

1. Besteuerungsgleichheit innerhalb der Mitgliedstaaten

Die Verwirklichung von Gleichheit zwischen Personen ist nur innerhalb gleicher rechtlicher Rahmenbedingungen möglich. Dies lehrt uns schon Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes, wonach alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind. Damit wird die Anwendbarkeit *einer* Rechtsordnung auf einen bestimmten Kreis von Personen vorausgesetzt. Die Formulierung geht zurück auf die Menschen- und Bürgerrechtserklärung in der französischen Verfassung von 1793, wo ebenfalls die Gleichheit vor dem Gesetz postuliert wurde. Das Gesetz als Ausdruck des allgemeinen Willens und der Vernunft soll die rechtlichen Bedingungen für die Verwirklichung der

³ BVerfGE 89, 155, Leitsatz 8.

Gleichheit schaffen⁴. Dieses Gleichheitsverständnis, das die Gesetzesanwendung betrifft, wird zwar schon in der Französischen Verfassung von 1793 ergänzt durch die Forderung an den Gesetzgeber, die Steuerlast gerecht zu verteilen, es hat aber auch da nur die vom Nationalstaat geschaffene Rechtsordnung im Blick. Ungleichbehandlungen durch verschiedene Rechtsordnungen sind gleichheitsrechtlich unbeachtlich, da der Maßstab für die Frage der Gleichheit gerade *innerhalb* einer Rechtsordnung zu suchen ist. Ein Land, welches den Besuch höherer Schulen von der Bezahlung einer Gebühr abhängig macht, schafft andere rechtliche Voraussetzungen für die Gleichheit von Bildungschancen als ein Land, welches die Schulen kostenfrei zur Verfügung stellt. Zwischen den verschiedenen Angehörigen dieser beiden Staaten herrscht keine Gleichheit in der Frage des Zugangs zu diesen Bildungseinrichtungen, trotzdem wird sich keiner im Verhältnis zum anderen Staat ungleich behandelt fühlen, weil auch das Rechtsgefühl zur Frage der ungleichen Behandlung grundsätzlich an den nationalen Grenzen haltmacht.

Das gilt auch für die steuerlichen Lasten. Die europäischen Staaten mögen jeweils für ihre Steuerbürger die steuerlichen Lasten entsprechend dem eingangs zitierten klassischen Satz von *A. Smith* gleichmäßig verteilen. Damit ist aber wegen der unterschiedlichen Steuersysteme (und natürlich auch wegen der unterschiedlichen von den Steuern abhängigen Sozialsysteme) noch keine Besteuerungsgleichheit *innerhalb* des Staatenverbundes hergestellt. Mit einem englischen Kollegen, der drei minderjährige Kinder hat, habe ich einmal über die Unterschiede in der Familienbesteuerung gesprochen. In Großbritannien gibt es kein Splitting, keine Kinderfreibeträge, die familiären Lasten werden weit weniger, als dies bei uns der Fall ist, im Steuerrecht berücksichtigt. Als ich ihm über die Regelungen in Deutschland berichtete, sagte er spontan: *I live in the wrong country*. Er wäre nicht auf die Idee gekommen, er werde ungleich behandelt, allenfalls auf die Idee, in ein anderes Land umzuziehen. Der Gleichheitssatz ist – das wird hieran deutlich – auf *einen* Gesetzgeber bezogen, er wirkt grundsätzlich nicht über dessen staatliche Regelungsgrenze hinaus⁵.

Noch etwas anderes kommt hinzu: Diskutieren wir, ob steuerliche Belastungstatbestände sachgerecht sind, so bewegen wir uns in der Regel ausschließlich im nationalen Rechtsrahmen. Wie die anderen Rechtsordnungen der europäischen Mitgliedstaaten den steuerlichen Sachverhalt behan-

4 *V. Mangoldt/Klein/Starck*, GG, Art. 3 Rn. 1.

5 Dazu kritisch *Bleckmann*, Der allgemeine Gleichheitssatz beim Zusammenwirken des Europäischen Gemeinschaftsrechts mit dem nationalen Recht, NJW 1985, 2856.

deln, wird regelmäßig gar nicht nachgefragt. Nur vereinzelt ist er Gegenstand der Rechtsvergleichung. Wo immer Steuertatbestände in den nationalen Einkommensteuern diskutiert werden, überall wird man feststellen, daß die Regelungen in den einzelnen europäischen Staaten unterschiedlich sind. Allein wenn man die aktuelle Diskussion um Berücksichtigung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer⁶, für Fahrten zum Arbeitsplatz oder der Schmiergeldzahlungen⁷ beobachtet, wird man dies bestätigt finden. Wer behauptet, die Nichtberücksichtigung der Fahrten zum Arbeitsplatz widerspreche dem Prinzip der gleichen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ist sich vielleicht gar nicht bewußt, daß in anderen Rechtsordnungen gerade die umgekehrte gleichheitsrechtliche Auffassung vertreten wird. Die Antworten der nationalen Steuersysteme auf die Frage nach der Herstellung steuerlicher Lastengleichheit können sehr voneinander abweichen. Zwar kommt dem Gleichheitssatz in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union eine fast einheitliche, umfassende Geltung zu⁸. Ähnlich wie in Deutschland ist zudem das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuerbelastung in den Verfassungen der Mitgliedsländer der Europäischen Union verwurzelt und zum Teil sogar *expressis verbis* verankert⁹. Dennoch herrscht damit keine Besteuerungsgleichheit innerhalb der Europäischen Union, weil die Bezugsgröße jeweils die nationale Steuerrechtsordnung ist. Besteuerungsgleichheit innerhalb der Mitgliedstaaten beschränkt sich naturgemäß auf die der jeweiligen Rechtsordnung unterworfenen Steuerpflichtigen, also auf die inländische Besteuerung¹⁰.

6 Dazu *Völlmecke*, Überlegungen zur Einschränkung der steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers, DB 95, 1354, die in ihre Überlegungen nur die Rechtslage in USA, Österreich und Schweiz einbezieht.

7 *Offerhaus*, SZ v. 28. 8. 95, 18.

8 Hierzu *Kimmel*, Die EU-Staaten im Vergleich: Grundrechte, Staatszielbestimmungen und Verfassungsstrukturen, in: *Gabriel/Brettschneider* (Hrsg.), Die EU-Staaten im Vergleich, 2. Aufl. 1994, S. 23, 29; *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht, S. 529; *Schambeck*, Menschenbild und Staatsform, in: Jahres- und Tagungsbericht der Görres-Gesellschaft 1977 (1978), S. 26 ff., vgl. auch die synoptische Darstellung von *Brettschneider*, Die Verfassungen der EU-Staaten im Vergleich, in: *Gabriel/Brettschneider* (Hrsg.), Die EU-Staaten im Vergleich, 2. Aufl. 1994, S. 463, 468 ff.

9 Art. 110 Belgische Verf.; § 43 Verf. Dänemark; § 61 Verf. Finnland; Art. 34 Französische Verf. i. V. m. Art. 14 der „Déclaration des droits“ von 1789; Art. 23 Italienische Verf.; Art. 99 Verf. Luxemburg; Art. 104 GG der Niederlande; Art. 18 Österreichische BV; Art. 8 Nr. 16, Art. 2 § 1 Verf. Portugal; Art. 133 Spanische Verf.

10 *De Weerth*, Der gegenwärtige Stand des Gemeinschaftsrechts und das Steuerrecht, RIW 1995, 395, 396.

2. Besteuerungsgleichheit im internationalen Steuerrecht

In der Regel interessieren wir uns für die Steuertatbestände der anderen Mitgliedstaaten nur, wenn davon die grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung betroffen ist. Der einzelne Staat hat, wie wir wissen, ein Interesse daran, bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte, die auftretenden Belastungsunterschiede zu minimieren. Dieses Interesse ist aber nicht so sehr aus dem Gleichheitssatz (also aus dem Gerechtigkeitsstreben) gespeist, sondern aus dem Bestreben, die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die im Inland tätigen Unternehmen attraktiv zu erhalten und damit volkswirtschaftlich die Wettbewerbsfähigkeit, die Arbeitsplätze und den Wohlstand zu sichern. Deshalb werden vor allem im Bereich der Unternehmensbesteuerung Belastungsvergleiche angestellt; die durch grenzüberschreitende Tätigkeit entstehende Doppelbesteuerung wird durch einseitige gesetzliche Maßnahmen, durch Doppelbesteuerungsabkommen oder innerhalb der Europäischen Union – in Ansätzen – durch Rechtsakte der Gemeinschaft vermieden oder gemindert.

Eine allgemeine Regel im internationalen Steuerrecht, die den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbürgt, gibt es nicht¹¹. Es gibt zwar Diskriminierungsverbote, die von Staatengemeinschaften anerkannt sind¹² und die in Musterentwürfen von Doppelbesteuerungsabkommen ihren Niederschlag gefunden haben, die Steuerhoheit als Merkmal der Souveränität einzelner Staaten wird davon aber grundsätzlich nicht berührt.

3. Besteuerungsgleichheit im Europäischen Gemeinschaftsrecht

Die Europäische Union ist – wie immer so schön gesagt wird – eine Rechtsgemeinschaft¹³ – aber sie ist kein Staat und verfügt über keine, den Staat kennzeichnende eigenständige Rechtsordnung¹⁴. Folgerichtig findet sich im europäischen Gemeinschaftsrecht kein Grundsatz der Besteuerungsgleichheit. Bezeichnenderweise enthält die Präambel zum Vertrag über die Europäische Union zwar ein Bekenntnis zur Freiheit und Demo-

11 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 25 ff.

12 *Schaumburg* (Fn. 11), S. 25; *Lehner* in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, § 31 Rn. 56.

13 *E. Klein*, Der Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Verwaltungsrecht der Mitgliedstaaten, *Der Staat* 1994, 39; *Mestmäcker*, Von der Wirtschaftsgemeinschaft zur Wirtschafts- und Währungsunion, in: Hommelhoff/Kirchhof, *Der Staatenverbund der Europäischen Union*, 1994, S. 120.

14 *Klein* (Fn. 13); *Hilf*, Europäische Union und die Eigenständigkeit ihrer Mitgliedstaaten, in: Hommelhoff/Kirchhof (Fn. 13), S. 75.

kratie und zur Achtung der Menschenrechte, nicht aber zur Gleichheit. Aus den Verbürgungen einer Besteuerungsgleichheit in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten kann nicht auf die Existenz einer Besteuerungsgleichheit auf Gemeinschaftsebene geschlossen werden. Vielmehr könnte sich das Postulat einer Besteuerungsgleichheit innerhalb der Europäischen Union nur aus einer gemeinschaftsrechtlichen Grundordnung des Steuersystems ergeben. Das Gemeinschaftsrecht hat aber die Finanzhoheit der Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht eingeschränkt¹⁵. Der EGV zwingt die Mitgliedstaaten nur partiell, nämlich im Bereich der indirekten Steuern, sich über ein gemeinsames Steuersystem zu einigen (Art. 99 EGV); die direkten Steuern, allen voran die Einkommensteuer, die aus der Idee einer Herstellung steuerlicher Belastungsgleichheit entstanden ist (und insoweit als Königin der Steuern bezeichnet wurde), werden im Vertrag nicht einmal erwähnt. Wenn auch mittlerweile die Rechtsprechung des EuGH durch Anwendung des Primärrechts und Konkretisierung der darin enthaltenen Diskriminierungsverbote zu massiven Korrekturen der nationalen Rechtsordnung zwingt, so bleibt dennoch die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte im Prinzip ebenso konfliktgeladen wie im Verhältnis zu sog. Drittstaaten.

Recht plastisch läßt sich dies am Fall Hoechst verdeutlichen: Die deutsche Hoechst AG und ihre britische Tochtergesellschaft streiten vor Gericht, da die Dividenden der Tochter an die deutsche Mutter im Gegensatz zu britischen Muttergesellschaften mit der sog. advanced corporation tax besteuert werden¹⁶. In einem Bericht der Süddeutschen Zeitung v. 21. 4. 95, der mit der Überschrift versehen ist „Konzerne verheddert im Europäischen Steuerdschangel“ wird ein – namentlich nicht genannter – Sprecher der deutschen Industrie mit den Worten zitiert: „In der internationalen Steuerpolitik ist gegenwärtig ein unheimliches Gerangel angesagt¹⁷.“ Damit ist salopp ausgedrückt, daß die multinationalen Unternehmen unter den verschiedensten europäischen Steuerrechtsordnungen operieren, die unterschiedlichen steuerlichen Bedingungen natürlich auch für sich nutzen und steuerliche Diskriminierungen von Fall zu Fall abwehren.

15 Birk, Handbuch (Fn. 12), § 5 Rn. 2 ff.

16 FAZ v. 19. 4. 95, 22.

17 SZ v. 21. 4. 95, 22.

III. Herstellung von Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union

1. Besteuerungsgleichheit als Lastenverteilungsregel gegenüber Unionsbürgern

Steuerliche Lastengleichheit der Unionsbürger oder Unternehmen innerhalb der Europäischen Union gibt es nicht. Die Herstellung gleicher steuerlicher Belastung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Unionsbürgers und die Aufrechterhaltung der steuerlichen Souveränität der einzelnen Mitgliedstaaten schließen sich gegenseitig aus, da allein die unterschiedlichen Steuersysteme schon zu erheblichen steuerlichen Belastungsunterschieden führen.

Ich erinnere nur an die Feststellungen im sog. Ruding-Bericht, in dem die steuerlichen Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit (nicht der steuerlichen Lastengleichheit) untersucht wurde¹⁸. Die Belastungsdifferenzen sind gravierend und reichen von unterschiedlichen Körperschaftsteuersystemen, Abweichungen in den Bemessungsgrundlagen, in der Berücksichtigung von Verlusten und in den Steuersätzen bis hin zu verschiedenen Quellensteuerbelastungen. Zwar erwähnt der Ruding-Bericht den Begriff der Steuergerechtigkeit, allerdings nur im Zusammenhang der Nichtdiskriminierung und der Verteilung der Steuerquellen zwischen den Mitgliedstaaten bei grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeit der Unternehmen¹⁹. Ein weiteres Beispiel ist die unterschiedliche Besteuerung der Kapitalerträge, die der Steuerpflichtige aufgrund der Freiheit des Kapitalverkehrs für sich nutzen kann, wodurch sich ihm auch bequeme Möglichkeiten der Steuerhinterziehung bieten²⁰. Angesichts dieser erheblichen steuerlichen Belastungsunterschiede mag sich für den gutverdienenden und mobilen Steuerpflichtigen sogar eine Beratung lohnen, ob durch Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht Steuervorteile zu erreichen sind. So liest man von Berufssfußballern des 1. FC Köln oder von Fernsehentertainern, die angeblich aus steuerlichen Gründen in Belgien wohnen²¹ oder von Pensionären mit

18 DB Beilage 5/92; näher dazu *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 120 ff.

19 DB-Beilage 5/92, S. 4.

20 Dazu *Carl/Klos*, Bankgeheimnis und Quellensteuer im Vergleich internationaler Finanzmärkte, 1993; *Streck*, Besteuerung inländischer und ausländischer Einkünfte aus Kapitalvermögen, DStR 1993, 342.

21 *Korn/Stabl*, Steuervorteile durch Wohnsitzverlegung ins Ausland, KÖSDI 1995, 10263.

erheblichen Einkünften aus Kapitalvermögen, denen empfohlen wird, nach Österreich umzuziehen²². Und in der Tat ist es für einen Bezieher von hohem Geldvermögenseinkommen verlockend, nach Österreich zu ziehen, da dort die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 22% versteuert werden, während sie in Deutschland mit ca. 58% (einschließlich Vermögensteuer) belastet sind.

Lassen Sie mich zurückkommen auf die erste der eingangs gestellten Fragen: Ist eine Besteuerungsgleichheit zwischen Bürgern verschiedener Staaten der Europäischen Union überhaupt herstellbar?

Die Antwort lautet: Sie ist herstellbar. Nur: Die konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips als innerstaatliche Steuerbelastungsregel auf die Belastungsrelationen innerhalb der Europäischen Union würde ein radikales Umdenken erfordern. Denn eine echte Besteuerungsgleichheit zu gewährleisten, hieße, bei gleichen steuerlichen Sachverhalten eine gleiche steuerliche Belastung herzustellen. Dies wäre nur bei einer einheitlichen steuerlichen Gesetzgebung, also bei einem Übergang der Steuergesetzgebungshoheit (ganz oder teilweise in Form der Harmonisierungsbefugnis) auf die Europäische Union möglich. Daß der Vertrag eine solche Verlagerung von Steuergesetzgebungskompetenzen nicht vorsieht, brauche ich hier nicht hervorzuheben, ebensowenig, daß solche Überlegungen zum gegenwärtigen Zeitpunkt utopisch sind. Dennoch: Wäre eine europäische Steuergesetzgebungskompetenz staats- und verfassungspolitisch sinnvoll, wäre es *wünschenswert*, die Herstellung steuerlicher Lastengleichheit gewissermaßen gegen den Verlust der nationalen Steuerhoheiten einzutauschen?

Die Steuergesetzgebungshoheit kann, muß aber nicht – wie wir aus der deutschen Finanzverfassung wissen – mit der Ertragshoheit über die Steuerquellen gekoppelt sein. So richtet sich in der Bundesrepublik Deutschland die Frage, wem die Erträge bestimmter Steuerquellen zustehen, primär nach der Aufgabenverteilung im Bundesstaat, so daß als Folge Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz für bestimmte Steuern auseinanderfallen.

Bei einer Verlagerung der nationalen Steuergesetzgebungskompetenzen auf die Gemeinschaft sind daher für die Regelung der Ertragshoheit zwei Möglichkeiten denkbar: Entweder behalten die Mitgliedstaaten ihre Ertragshoheit zur Finanzierung der nationalen Aufgaben, so daß die gemeinschaftlich geregelten Steuerquellen entsprechend dem wirtschaftlichen Ursprung der Steuerleistungen im entsprechenden Mitgliedstaat verbleiben

²² *Struck*, Steuerliche Aspekte beim Wohnsitzwechsel nach Österreich, INF 1995, 390.

und im Wege eines horizontalen Finanzausgleichs verteilt werden, oder die Gemeinschaft gibt im Wege eines vertikalen Finanzausgleichs die Erträge an die Mitgliedstaaten nach einem von der Gemeinschaft zu bestimmenden Schlüssel weiter. Beide Alternativen würden erhebliche Probleme aufwerfen. Zum einen würde die Verlagerung der nationalen Steuergesetzgebungskompetenzen auf die Gemeinschaftsebene der Mitgliedstaaten der Europäischen Union die Möglichkeit nehmen, die Einnahmen ihrem jeweiligen Finanzbedarf anzupassen. Die Europäische Union wäre damit zwangsläufig für eine angemessene Finanzausstattung ihrer Mitgliedsländer verantwortlich. Angesichts der stark differierenden ökonomischen Leistungskraft der Mitgliedsländer sowie der unterschiedlichen nationalen Gewichtung der Außen-, Wirtschafts- und Sozialpolitik, wäre aber die EU gar nicht in der Lage, durch eine einheitliche Steuergesetzgebung den unterschiedlichen Bedürfnissen gerecht zu werden. Man könnte allenfalls daran denken, durch einen supranationalen Finanzausgleich die bestehenden Unterschiede zu nivellieren, also eine Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse anzustreben. Ein solches Überweisungssystem in Form eines supranationalen Finanzausgleichs zur Finanzierung der Mitgliedstaaten der Europäischen Union müßte sicherstellen, daß alle Mitgliedstaaten am Gesamtertrag des im gemeinsamen Binnenmarkt erwirtschafteten Finanzaufkommens sachgerecht beteiligt würden. Eine Einigung über den unterschiedlichen nationalen Finanzbedarf zwischen so verschiedenen Ländern wie beispielsweise der Bundesrepublik Deutschland und Portugal ist praktisch nicht vorstellbar. Die Europäische Union hat sich in Art. 2 EGV auch nicht zur Durchsetzung des Postulats der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse verpflichtet. Sie hat sich lediglich das Ziel gesetzt, den freien Austausch von Waren, Dienstleistungen und Kapital von Hemmnissen jeder Art zu befreien. Die Schaffung eines einheitlichen großen Binnenmarkts soll innerhalb der Europäischen Union zwar auch zur Hebung des allgemeinen Lebensstandards beitragen²³, die nationalen und regionalen Unterschiede in den Lebens- und Wirtschaftsbedingungen werden davon nicht berührt.

Das wohl stärkste Argument gegen die Verlagerung der nationalen Steuergesetzgebungshoheiten auf die EU-Ebene ist der damit verbundene Verlust an Eigenstaatlichkeit. Steuern sind nach einem berühmten Wort des im 16. Jh. lebenden Juristen *Jean Bodin* die „Nerven des Staates“²⁴; mit der Übertragung der Steuerhoheit an die EU würden die Mitgliedstaaten zentrale staatliche Funktions- und Gestaltungsvoraussetzungen verlieren.

²³ Art. 2 EGV.

²⁴ Dazu *K. Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts*, Bd. 1, § 27 Rn. 22.

Steuern sind Voraussetzung staatlicher Macht, die Verlagerung der gesetzgeberischen Erhebungs- und Ausgestaltungsbefugnis träge die einzelnen Staaten in ihrem Lebensnerv. Gerade diese Bedeutung der Steuern für die Ausübung eigenständiger staatlicher Macht ist der Grund dafür, daß der EG-Vertrag keine Bestimmung über die Rechtsangleichung der direkten Steuern enthält und für jede Art der Steuerharmonisierung das Einstimmigkeitsprinzip gilt.

Damit können wir auch die zweite der eingangs gestellten Fragen beantworten: Zwar wäre es durch Übertragung von Steuergesetzgebungsbefugnissen theoretisch möglich, eine steuerliche Lastengleichheit innerhalb des Unionsgebiets herzustellen. Man könnte durchaus sicherstellen, daß die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage in Deutschland nach gleichen Regeln wie in den übrigen europäischen Mitgliedsländern ermittelt und der gleiche Tarif darauf angewandt wird. Solange jedoch der Integrationsprozeß noch nicht soweit fortgeschritten ist, daß wir von einem echten Bundesstaat sprechen können, der die Verantwortung für eine angemessene und gleichmäßige Finanzausstattung der Gliedstaaten übernehmen kann, ist eine solche Übertragung nicht nur politisch utopisch, sie wäre auch nicht wünschenswert.

2. Besteuerungsgleichheit als Funktionsvoraussetzung eines gemeinsamen Binnenmarkts

Die Überlegungen zur Besteuerungsgleichheit innerhalb der EU haben deshalb auf einer ganz anderen Ebene anzusetzen, nämlich auf der Ebene der Anpassung der nationalen Steuerrechtsordnungen an die Ziele der EU. Aufgabe der Europäischen Union ist die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes, der durch eine möglichst weitgehende Wettbewerbsneutralität zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union geprägt sein soll. „Der Binnenmarkt“, so heißt es in Art. 7a Abs. 2 EGV, „umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrags gewährleistet ist“. Diese Grundfreiheiten, die in speziellen Regelungen näher ausgeformt sind, bilden die Strukturelemente des EGV, sie begründen für die einzelnen Bürger Rechtspositionen und wirken unmittelbar auf die nationalen Rechtsordnungen und damit auch auf das nationale Steuerrecht ein.

Steuern wirken sich je nach Art und Weise ihrer gesetzlichen Ausgestaltung preiswirksam und damit wettbewerbswirksam aus. Steuerliche Vorschriften können deshalb die Verwirklichung des gemeinsamen Binnenmarkts behindern. Unterschiedliche Steuervorschriften, die eine ungleiche

Steuerbelastung zur Folge haben, können zum „Hemmschuh des europäischen Integrationsprozesses“ werden. Insoweit – also unter dem engen Blickwinkel der Vollendung des Binnenmarkts – muß für alle Marktteilnehmer ein Mindestmaß an Besteuerungsgleichheit sichergestellt werden, wobei dieses Gleichheitsverständnis nichts mit dem Postulat der gleichen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit innerhalb des Unionsgebietes zu tun hat. Es geht um die Beseitigung steuerlicher Hindernisse, die die Ausübung der Marktfreiheiten behindern oder anders formuliert darum, daß sich das in fünfzehn Steuergebiete aufgeteilte und bezogen auf das Gemeinschaftsgebiet völlig zersplitterte Steuerrecht gegenüber der Wahrnehmung der Grundfreiheiten des EGV *neutral* zu verhalten hat. Dies wird dadurch erreicht, daß mittels des europäischen Rechts auf das nationale Recht eingewirkt wird, und zwar in zweierlei Weise:

Der EG-Vertrag ermöglicht die Harmonisierung steuerrechtlicher Vorschriften, soweit diese den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital behindern. Harmonisierung heißt Angleichung der verschiedenen Steuersysteme im Hinblick auf das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes und hat damit eine auf die Wettbewerbsbedingungen bezogene gleichheitsrechtliche Komponente.

Der EG-Vertrag enthält Diskriminierungsverbote, welche unmittelbar auf die nationalen Steuerrechtsordnungen einwirken und punktuell Ungleichbehandlungen im nationalen Steuerrecht beseitigen. Sie bewirken keine Systembereinigung, sondern sind eine eng, nämlich durch das Thema der Grundfreiheiten begrenzte Einbruchsstelle eines europarechtlichen Willkürverbots. Durch den Verzicht auf eine grundlegende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern sind die Diskriminierungsverbote hier der einzige und notwendigerweise unzureichende gleichheitsrechtliche Ansatz zur Schaffung punktueller Besteuerungsgleichheit, unzureichend schon deshalb, weil ihr Thema nicht die Lastengleichheit, sondern die Verwirklichung von Marktfreiheiten ist.

Die Herstellung einer steuerlichen Lastengleichheit innerhalb des Unionsgebiets ist damit nicht verbunden und wird auch nicht angestrebt. Ich nenne deshalb die über die Binnenmarkt-konzeption erzeugten Anpassungen der nationalen Steuerrechtsordnungen Vorstufen der Besteuerungsgleichheit und komme damit zur dritten der eingangs gestellten Fragen, nämlich inwieweit man sich durch die Instrumente der Harmonisierung und das Verbot der Diskriminierung überhaupt dem Lastenausgleichspostulat nähern kann.

IV. Vorstufen der Besteuerungsgleichheit: Harmonisierung und Abbau der Diskriminierung

Harmonisierung bewirkt eine Annäherung der Besteuerungssysteme und ist aus gleichheitsrechtlicher Sicht der Anwendung der Diskriminierungsverbote vorzuziehen, da diese nur punktuell Verwerfungen beseitigen können. Während die Harmonisierung nur durch den Ministerrat, also von „oben“, über den Erlass von Richtlinien vorgenommen werden kann, werden Diskriminierungen in der Regel „von unten“ her beseitigt, indem sich Steuerpflichtige auf ihre Grundfreiheiten berufen und den Europäischen Gerichtshof anrufen. Die durch beide Instrumente hervorgerufenen Angleichungsprozesse sind schon aus diesem Grunde kaum vergleichbar.

1. Harmonisierung der Steuerrechtsordnungen

Wenn auch die Entfaltung des Binnenmarkts von steuerrechtlichen Rahmenbedingungen abhängt, so bildet doch die Steuerharmonisierung kein selbständiges Ziel der Gemeinschaft. Ausdrücklich genannt ist sie nur in Art. 99 EGV.

Nach dem Wortlaut des Art. 99 EGV ist eine Harmonisierung der indirekten Steuern zulässig, soweit sie für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes *notwendig* ist. Gestützt auf diesen Harmonisierungsauftrag sind seit 1967 eine Reihe von Richtlinien ergangen, die zu einer weitgehenden Angleichung der Umsatzsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern in den Mitgliedstaaten der EG geführt haben. Dennoch bestehen auch hier noch zahlreiche Unterschiede. So differieren im Bereich der Umsatzsteuer nach wie vor die (normalen) Steuersätze zwischen 15% und 25%. Auch im Bereich der besonderen Verbrauchsteuern bestehen noch unterschiedliche Steuersätze²⁵. Die Steuergegenstände sind ebenfalls nicht vollständig harmonisiert²⁶, ganz zu schweigen vom unterschiedlichen Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern in den einzelnen Mitgliedsländern. Während Luxemburg weniger als ein Drittel der Steuereinnahmen aus indirekten Steuern bezieht, sind es in Portugal und Griechenland mehr als zwei Drittel²⁷. Auch hieran wird deutlich, daß steuerliche Lastengleichheit der Unionsbürger nicht Ziel der Harmonisierung ist²⁸. Der Harmonisierungsauftrag des Art. 99 EGV bezweckt die Herstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen und nicht gleicher Bela-

25 *Schroer-Schallenberg*, in: Birk (Fn. 12), § 27 Rn. 56.

26 *Schroer-Schallenberg*, in: Birk (Fn. 12), § 27 Rn. 26.

27 *Förster*, in: Birk (Fn. 12), § 28 Rn. 6.

28 Zu den Zielen *Mick*, in: Birk (Fn. 12), § 24 Rn. 3 f.

stung des Endverbrauchers. Das im Umsatzsteuerrecht nach wie vor geltende *Bestimmungslandprinzip* belegt dies eindrucksvoll: Zwar wird eine steuerliche Gleichbehandlung der Güter innerhalb eines nationalen Marktes erreicht, die höchst unterschiedliche Verbrauchsteuerbelastung der Unionsbürger bleibt jedoch unangetastet²⁹.

Die direkten Steuern sind in den Staaten der Europäischen Union sehr unterschiedlich geregelt; sie unterscheiden sich nicht nur im Tarif, sondern auch in der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und – wie bei der Körperschaftsteuer – auch in der systematischen Konzeption³⁰. Für die Harmonisierung der direkten Steuern ist die materielle Rechtfertigung noch enger als bei den indirekten Steuern. Unter Rückgriff auf Art. 100 EGV dürfen nationale Bestimmungen über direkte Steuern nur angeglichen werden, wenn sie sich *unmittelbar* auf den gemeinsamen Markt *auswirken*. Eine Steuerharmonisierung kann und darf demnach hier nur erfolgen, wenn die unterschiedlichen steuerlichen Belastungen den gemeinsamen Binnenmarkt unmittelbar behindern. Aber selbst in den Bereichen, in denen die Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung erhebliche internationale Wettbewerbsverzerrungen zur Folge hatten, wie etwa bei Unternehmensumstrukturierungen über die Grenze hinweg (Fusion) oder bei der Doppelbesteuerung von Gewinnen, die eine in einem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausschüttet (Dividendenausschüttung), hat der Erlaß entsprechender Richtlinien von den Vorschlägen der Kommission an gerechnet mehr als zwanzig Jahre auf sich warten lassen³¹. Das Gesamtprogramm, das 1967 von der damaligen EWG-Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern verabschiedet wurde³², konnte nicht verwirklicht werden. In ihm kann man zwar viel von Beseitigung der Wettbewerbsverzerrungen lesen, das Wort der Besteuerungsgleichheit kommt jedoch nicht vor. Ohnehin hat sich die Harmonisierungsdiskussion auf die Besteuerung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften, sowie die Gewinn- und Dividendenbesteuerung konzentriert. Die Besteuerung von Privatpersonen gerät nur punktuell, nämlich durch die fallweise Rechtsprechung des EuGH ins Blickfeld, wie die Beispiele der Grenzgängerbesteuerung³³ und Zinsbesteuerung zeigen.

29 *Mick*, in: Birk (Fn. 12), § 25 Rn. 4.

30 *Förster*, in: Birk (Fn. 12), § 28 Rn. 10 ff.

31 *Förster*, in: Birk (Fn. 12), § 29 Rn. 6 ff.

32 EG-Bulletin 8/1967 (Sonderbeilage).

33 Dazu *Förster*, Das Grenzpendlergesetz: Ein weiterer Versuch zur Lösung des Grenzpendlerproblems?, DStR 1994, 1297.

Der gleichheitsrechtliche Ertrag der Steuerharmonisierung ist deshalb als mager zu bezeichnen. Das Harmonisierungskonzept der EGV ist auf die Bedürfnisse des funktionierenden Binnenmarktes zugeschnitten³⁴. Steuerliche Belastungsunterschiede sind nach den steuerlichen Vorschriften der Gemeinschaft hinzunehmen, wenn der gemeinsame Binnenmarkt oder die Verwirklichung der gemeinsamen Grundfreiheiten dadurch nicht beeinträchtigt werden. Aus dem Harmonisierungsgebot kann keine Pflicht zur Verwirklichung einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb des europäischen Binnenmarktes abgeleitet werden.

2. Verbot der Diskriminierung

Wenn auch aus den Vorschriften des EG-Vertrags keine Pflicht zur Herstellung einer Besteuerungsgleichheit im europäischen Binnenmarkt abgeleitet werden kann, so können dennoch die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebene Steuergesetzgebungskompetenz nicht beliebig ausschöpfen. Im Bereich der indirekten Steuern enthalten die Art. 95–98 spezielle Diskriminierungsverbote, die steuerliche Hemmnisse im freien Warenverkehr beseitigen sollen. Aber auch im Bereich der direkten Steuern haben die Mitgliedstaaten darauf zu achten, daß die durch das Gemeinschaftsrecht gewährleisteten Grundfreiheiten verwirklicht werden können.

Die europarechtlichen Grundfreiheiten der Freizügigkeit (Art. 8a, 48–51 EGV), der Warenverkehrsfreiheit (Art. 30, 36 EGV), der Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EGV), der Dienstleistungsfreiheit (Art. 59–66 EGV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 67–73h EGV) sind grundrechtsähnliche Rechte der Unionsbürger. Diese können sich darauf berufen, soweit sie sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten durch die Rechtsordnung eines Staates beeinträchtigt fühlen. Neben dem allgemeinen Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Art. 6 Abs. 1 EGV) wirken diese als Freiheitsrechte konzipierten Bestimmungen somit egalisierend auf die nationalen Rechtsordnungen und insbesondere auf die Steuerrechtsordnungen ein. In einer Reihe von Entscheidungen hat der EuGH diesen Diskriminierungsverboten im Steuerrecht Geltung verschafft³⁵; ihre Bedeutung ist vor allem deshalb so wichtig, weil eine Harmonisierung der direkten Steuern noch aussteht. Sie sollte aber auch nicht überschätzt werden. Die Reichweite der Diskriminierungsverbote kann immer nur soweit gehen, wie die zugrundeliegenden Marktfreiheiten reichen; sie sind niemals in der Lage, steuerliche Belastungsgleichheit inner-

34 Götz, Auf dem Weg zur Rechtseinheit in Europa?, JZ 1994, 266.

35 EuGHE 1986, 273 (avoir fiscal); EuGHE 1990, 1789 (Bieh); EuGH, ISr 1995, 126 (Schumacker).

halb des Unionsgebiets herzustellen, also fehlende Harmonisierung zu ersetzen³⁶. Diskriminierungsverbote führen immer nur zur steuerlichen Gleichbehandlung innerhalb der nationalen „Kästchen“ auf der Unionslandkarte und bewirken eine „Kästchengleichheit“. Sie vermögen einzelne Rechtsvorschriften in nationalen Rechtsordnungen zu korrigieren (und können bestenfalls indirekt einen Harmonisierungsschub auslösen), sie thematisieren aber nie die gleichheitsrechtliche Rechtfertigung des Belastungstatbestands als solchen.

Am Beispiel der in Art. 48 Abs. 2 EGV garantierten Freizügigkeit der Arbeitnehmer soll dies verdeutlicht werden. Steuerliche Bedeutung erlangt die gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheit der Freizügigkeit der Arbeitnehmer primär dort, wo grenzüberschreitende Tätigkeiten von Arbeitnehmern eine Mehrbelastung mit Abgaben auslösen. Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer umfaßt gemäß Art. 48 Abs. 2 EGV die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen und bezieht sich auch auf die steuerlichen Bedingungen, denen ein Arbeitnehmer unterliegt. Dies wird durch die VO (EWG) Nr. 1612/68 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft vom 15. 10. 1968 i. d. F. vom 9. 2. 1976 ausdrücklich festgelegt³⁷. Die Freizügigkeit ist damit ihrerseits eine Spezifizierung des allgemeinen Diskriminierungsverbotes aus Gründen der Staatsangehörigkeit gemäß Art. 6 EGV³⁸.

Versagt ein Mitgliedstaat gebietsfremden Arbeitnehmern bestimmte Steuerergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies ein Verstoß gegen den Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, wenn sich die Regelung hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedsländer auswirkt³⁹. Gerade der Fall Schumacker zeigt, daß es immer nur um „Kästchengleichheit“ gehen kann: Der EGV zwingt den nationalen Gesetzgeber, Angehörige anderer Mitgliedstaaten mit Wohnsitz im Ausland unter bestimmten, vom EuGH näher definierten Voraussetzungen (über die man sehr viel sagen könnte⁴⁰), wie Steuerinländer zu behandeln. Nicht mehr und nicht weniger.

36 *Eckhoff*, in: Birk (Fn. 12), § 17 Rn. 12.

37 ABl. Nr. L 257 v. 19. 10. 1968, 2.

38 *Eckhoff*, (Fn. 12), § 17 Rn. 13.

39 EuGH, Urt. v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, IStR 1995, 126, 127 (Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker).

40 S. *Kaefer/Saß*, DB 1995, 642; *de Weerth*, RIW 1995, 395; *Müller*, DStR 1995, 585; umfassend *Eckhoff*, (Fn. 12), § 17.

3. Die verbleibenden Defizite

Welche Defizite verbleiben?

Das grundsätzliche Defizit einer gleichen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im gesamten Unionsgebiet ist nicht behebbar. Gleiche steuerliche Sachverhalte lösen in den einzelnen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten unterschiedliche steuerliche Folgen aus.

Aber auch die Vorstufen einer Besteuerungsgleichheit durch Harmonisierung und Beseitigung von Diskriminierungen weisen Defizite auf. Die Harmonisierung kommt im gleichheitsempfindlichen Bereich der direkten Steuern nicht voran. Schon die Ziele werden dem Anspruch auf Herstellung der Besteuerungsgleichheit nicht gerecht. Wohl mit Blick auf den Grundsatz der Subsidiarität wird in den Leitlinien der Kommission aus dem Jahre 1990⁴¹ nicht mehr die Angleichung der Steuersysteme, sondern nur noch eine Neutralität der steuerlichen Regelungen gegenüber unternehmerischen Standort- und Investitionsentscheidungen angestrebt. Auch die Ruding-Kommission begrenzte ihre Untersuchung auf die steuerlichen Wettbewerbsbedingungen der Unternehmen innerhalb des Binnenmarkts. Aber auch auf diesem auf Unternehmen verengten Bereich sind wenig Fortschritte zu verzeichnen. Der Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften (Verlustrichtlinie) konnte nicht verabschiedet werden⁴². Ohnehin sind grenzüberschreitende Verlustberücksichtigungen fraglich, solange die Gewinnermittlungsvorschriften innerhalb der Gemeinschaft nicht angeglichen sind. Ein Konzept einer an die systematischen Grundlagen heranreichenden Harmonisierung der direkten Steuern ist bislang nicht vorhanden. Es würde auch die genaue Kenntnis der Steuerrechtsordnungen der einzelnen Staaten voraussetzen, was schon aufgrund der Schnellebigkeit der Materie nur schwer zu leisten ist⁴³. Zu einem wirklich aussagekräftigen Vergleich der Steuerrechtsordnungen gehört zudem nicht nur ein Vergleich der materiellen Steuergesetze, sondern auch ein Vergleich des Besteuerungsverfahrens, also der Effizienz der Sachverhaltsermittlung und der gesetzmäßigen Steuererhebung. Hier stehen wir selbst in den harmonisierten Bereichen der indirekten Besteuerung erst an den Anfängen!

Ein Schub in Richtung Besteuerungsgleichheit kann auch von den Diskriminierungsverboten nur begrenzt erwartet werden, da es hier nur um

41 BR-Drs. 360/90; *Jacobs* (Fn. 18), S. 120.

42 Dazu *Schollmeier*, in: *Birk* (Fn. 12), § 30 Rn. 200 ff.; *Jacobs* (Fn. 18), S. 106.

43 *Förster*, in: *Birk* (Fn. 12), § 28 Rn. 10 ff.

Ansprüche auf Gleichbehandlungen in einer fremden Steuerrechtsordnung geht (Kästchengleichheit). Thematisch sind diese durch die Grundfreiheiten des EGV begrenzt, so daß nicht jede steuerliche Diskriminierung erfaßt wird. Die Frage, wann die Grundfreiheiten des Vertrags durch eine steuerliche Regelung verletzt sind, ist leider auch nicht immer einfach zu beantworten. So hat jüngst das FG Rheinland-Pfalz in der Begrenzung des Sonderausgabenabzugs von Schulgeldzahlungen an Auslandsschulen keinen Verstoß gegen EG-Recht gesehen, mit der wenig überzeugenden Begründung, daß durch diese Diskriminierung die Dienstleistungsfreiheit nicht eingeschränkt werde⁴⁴. Aber auch inhaltlich haben die Diskriminierungsverbote nur eine begrenzte Reichweite. Sie beschränken sich darauf, eine Schlechterstellung eines Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates bei der Erhebung von direkten Steuern zu unterbinden. Abgesehen davon, daß es erhebliche Schwierigkeiten bereitet festzustellen, wann beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sich in einer vergleichbaren steuerlichen Lage befinden und wann Diskriminierungen durch das vom EuGH immer wieder bemühte „Kohärenzprinzip“⁴⁵ gerechtfertigt sind, hat die Medaille der Gleichstellung auch eine Kehrseite, da sie unter Umständen zu einer Besserstellung gegenüber der Besteuerungssituation im Wohnsitzstaat führen kann.

Schumacker wird zwar den unbeschränkt Steuerpflichtigen in Deutschland gleichgestellt, und es wird ihm der Splittingtarif gewährt, was sich bekanntlich günstig auswirkt, wenn er allein Einkünfte erzielt. In Belgien gibt es aber keinen Splittingtarif, so daß Schumacker in dieser Hinsicht im Vergleich zu denen, die in Belgien wohnen und arbeiten, bessergestellt ist. Unter dem Gesichtspunkt des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit stellt sich aber die Frage, ob es eine Rolle spielen kann, daß Schumacker seine Einkünfte in Deutschland und nicht in Belgien bezieht. Anders ausgedrückt: Worin liegt die Rechtfertigung, daß der Belgier S gegenüber dem Belgier X bessergestellt wird, nur weil er denselben Betrag der Einkünfte jenseits der Grenze verdient. Das Diskriminierungsverbot kann also nicht verhindern, daß durch bloße Tätigkeitsverlagerung steuerliche Vorteile eintreten. Es kann nur eine Gleichstellung am Maßstab der Steuerrechtsordnung im Tätigkeitsstaat bewirken („Kästchengleichheit“) und muß eine Ungleichbehandlung am Maßstab der Steuerrechtsordnung im Wohnsitzstaat in Kauf nehmen.

44 FG Rheinland-Pfalz EFG 1995, S. 747; krit. hierzu *Meilicke*, DB 1994, 1011; *Eckhoff*, in: Birk (Fn. 12), § 18 Rn. 63; zum Anwendungsbereich des Diskriminierungsverbots s. *Eckhoff*, in: Birk (Fn. 12), § 17 Rn. 29 ff.

45 Dazu *Thömmes*, IWB 1995, Fach 11, Gruppe 2, 211; *Eckhoff*, in: Birk (Fn. 12), § 19 Rn. 41, 65.

Dazu kommt ein Weiteres: Wäre Schumacker nicht belgischer, sondern deutscher Staatsangehöriger, der in Belgien wohnt und seit jeher in Deutschland arbeitet, dann hätte er sich nicht auf das Diskriminierungsverbot berufen können, denn bekanntlich ist nach der Rechtsprechung des EuGH eine solche Inländerdiskriminierung vom Anwendungsbereich des Vertrags nicht erfaßt (Fall Werner⁴⁶). Kann aber die inländische Staatsangehörigkeit, die mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nichts gemein hat, eine Schlechterstellung rechtfertigen? Das Gemeinschaftsrecht versagt in solchen wirtschaftlich gleichgelagerten Fällen. Ob der Gleichheitssatz des Grundgesetzes hier weiterhilft, ist ein anderes Thema und ist derzeit Gegenstand einer Richtervorlage beim Bundesverfassungsgericht⁴⁷.

Das Ergebnis meiner Überlegungen ist recht ernüchternd, wenn auch wenig überraschend. Eine Besteuerungsgleichheit im Sinne steuerlicher Lastengleichheit der Unionsbürger gibt es nicht. Sie zu fordern, wäre – beim gegenwärtigen Integrationsstand der Gemeinschaft – leeres Gerede. Der Gemeinschaftsbürger sieht sich verschiedenen nationalen Steuersystemen ausgesetzt, die vielleicht intern gleichheitssatzkonform ausgestaltet sein mögen, und innerhalb derer er eine Gleichbehandlung beanspruchen kann, falls seine wirtschaftliche Betätigung unter den Schutz des EGV fällt. Eine Gleichheit innerhalb des Unionsgebiets wird aber dadurch nicht bewirkt. Auch wenn es gelingen sollte, die durch Harmonisierung oder Verbot der Diskriminierung ausgelösten Angleichungsprozesse konsequent weiterzuentwickeln, so wird im Augenblick niemand sagen können, ob daraus jemals eine am Grundsatz der Besteuerungsgleichheit meßbare europäische Steuerrechtsordnung entstehen wird.

46 EuGH, IStR 1993, 72.

47 FG Köln, IStR 1995, 138; dazu Schön, Die beschränkte Steuerpflicht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht, IStR 1995, 119, dem ich in der Argumentation nicht folge.

Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern

Rechtsanwalt Dr. *Otmar Thömmes*, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. ÜberblickII. Diskriminierungsverbot des EG-Vertrages (EGV)<ul style="list-style-type: none">1. Das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 EGV2. Die spezialgesetzliche Ausprägung des Diskriminierungsverbotes durch Art. 48 und Art. 52 EGV3. Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung des Diskriminierungsverbotes des Art. 52 EGV4. Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung | <ul style="list-style-type: none">des Diskriminierungsverbotes des Art. 48 EGVIII. Sonstige Diskriminierungsverbote<ul style="list-style-type: none">1. Verfassungsrecht: Art. 3 GG2. Zwischenstaatliche Vereinbarungen: Art. 24 OECD-MusterabkommenIV. Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des SteuersystemsV. Unterschiedliche steuerliche Behandlung von verschiedenen Steuerausländern durch einen MitgliedstaatVI. Ausblick |
|---|---|

I. Überblick

Das Thema meines Vortrages „Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern“¹ verwendet bewußt die Pluralform „Diskriminierungsverbote“. Dabei ist zu unterscheiden zwischen dem EG-rechtlichen Diskriminierungsverbot und den Diskriminierungsverböten des Art. 24 OECD-Musterabkommen sowie – als Ausfluß des Art. 3 GG – dem verfassungsrechtlichen Diskriminierungsverbot. Bei dem EG-rechtlichen Diskriminierungsverbot, welches im Rahmen des Generalthemas der diesjährigen Veranstaltung im Mittelpunkt der Betrachtung stehen soll, unterscheiden wir zwischen dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 EGV und den spezialgesetzlichen Ausprägungen des

¹ Das Thema „Diskriminierungsverbote“ war auch eines der beiden Generalthemen des 47. IFA-Kongresses in Florenz, 1993 („Diskriminierungsverbote im Internationalen Steuerrecht“); vgl. dazu den Nationalbericht von *Mössner* und *Strobl* in: IWB, Fach „IFA Mitteilungen“, 1335.

Diskriminierungsverbotes in Art. 48 EGV einerseits und Art. 52 EGV andererseits. Für den Anwendungsbereich des Steuerrechts hat das EG-rechtliche Diskriminierungsverbot eine noch nicht abgeschlossene inhaltliche Ausgestaltung durch die Rechtsprechung des EuGH erhalten, auf die ich im Verlaufe meines Vortrages näher eingehen möchte. Von besonderem Interesse ist dabei die Frage nach den möglichen Rechtfertigungsgründen für eine – im übrigen festgestellte – steuerliche Diskriminierung. Nicht zuletzt der vom EuGH in der Rechtssache Bachmann² erstmals entwickelte Rechtfertigungsgrund der „Kohärenz“ nationalstaatlicher Steuersysteme hat zu großer Unsicherheit in der Bestimmung der Grenzen des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbotes geführt. Ich werde den Versuch unternehmen, unter besonderer Bezugnahme auf die jüngste Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Wielockx³ vom 11. 8. 1995 zu einer Klärung des Begriffs der „Kohärenz“ beizutragen.

Schließlich möchte ich auf die zu erwartende weitere Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH eingehen. Dabei sind zwei mögliche Anwendungsbereiche des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbotes von besonderem Interesse. Zum einen geht es um die Frage, ob sich das Diskriminierungsverbot in einem Gebot der Inländergleichbehandlung erschöpft, oder ob es auch einer Ungleichbehandlung von Ansässigen zweier unterschiedlicher Mitgliedstaaten durch einen dritten Mitgliedstaat entgegensteht. In diesem Zusammenhang stellt sich die weitere Frage des Einflusses des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbotes auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

II. Diskriminierungsverbot des EG-Vertrages (EGV)

1. Das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 EGV

Art. 6 Abs. 1 EGV (der inhaltlich Art. 7 Abs. 1 des EWGV entspricht) lautet: „Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrages ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten“.

2 EuGH-Urteil v. 28. 1. 1992, verbundene Rechtssachen C-204/90 (Bachmann/Belgien) und C-300/90 (Kommission/Belgien), Slg. 1992 I-249.

3 EuGH-Urteil v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 (G. H. E. J. Wielockx/Inspecteur der directe belastingen), noch nicht veröffentlicht in der Amtlichen Sammlung der EuGH-Entscheidungen; das Urteil ist wiedergegeben in: IWB, Fach 11a, 33 m. Anm. von Kischel.

Entsprechend seiner Stellung im EG-Vertrag und seiner Bedeutung wird Art. 6 Abs. 1 EGV als allgemeines Diskriminierungsverbot bezeichnet⁴. Obwohl der EG-Vertrag – im Gegensatz zum Grundgesetz – keine ausdrücklichen Grundrechte benennt, wird das Diskriminierungsverbot wegen seines absoluten Verbotscharakters und seiner Wirkung als Abwehrrecht des einzelnen gegen hoheitliche Eingriffe allgemein als ein EG-rechtliches Grundrecht bezeichnet⁵.

Nach seinem Wortlaut verbietet Art. 6 Abs. 1 EGV Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Derartige Diskriminierungen kommen im Steuerrecht allerdings nur selten vor, da die Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten nicht nach der Staatsangehörigkeit, sondern nach der steuerlichen Ansässigkeit unterscheiden, für welche die Staatsangehörigkeit – von Ausnahmeregelungen wie z. B. § 1 Abs. 2 und 3 EStG, § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG oder §§ 2 ff. AStG abgesehen – keine Rolle spielt.

Der EuGH hat frühzeitig erkannt, daß der Wortlaut des Diskriminierungsverbotes des Art. 6 Abs. 1 EGV insoweit zu eng ist und deshalb den Anwendungsbereich der Vorschrift auf sog. „indirekte Diskriminierungen“ – auch verdeckte oder verschleierte Diskriminierungen genannt – ausgedehnt. Darunter versteht man die Anknüpfung an andere Differenzierungsmerkmale als das der Staatsangehörigkeit, die aber in der großen Zahl der Fälle überwiegend Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten betreffen und somit indirekt zu einer Ungleichbehandlung von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten führen⁶. Für die im Steuerrecht anzutreffende Diskriminierung nach dem Kriterium der Ansässigkeit hat der EuGH erstmals in der Grundsatzentscheidung „avoir fiscal“ im Jahre 1986⁷ entschieden und später in ständiger Rechtsprechung bekräftigt⁸, daß die Anwendung des Differenzierungsmerkmals der Ansässigkeit zu einer verdeckten Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit führt.

4 Vgl. verbundene Rechtssachen 185–204/78, van Dam, EuGH-Urteil v. 3. 7. 1979, Slg. 1979, 2345, 2361.

5 Vgl. *Grabitz*, Kommentar zum EWG-Vertrag, München (Loseblatt-Ausgabe), Art. 7 Rn. 2.

6 St. Rspr. seit der Entscheidung des EuGH v. 12. 2. 1974 in der Rs. 152/73 (Sotgiu/Deutsche Bundespost), Slg. 1974, 153, 164; vgl. auch *Grabitz* (Fn. 5) Art. 7 Rn. 10 m. w. N.

7 Urteil v. 26. 1. 1986, Rs. 270/83 (Kommission/Französische Republik), Slg. 1986, 273 ff.

8 Urteil v. 3. 7. 1993, Rs. 330/91 (Commerzbank AG/Inland Revenue Commissioners), Slg. 1993 I-4017; EuGH-Urteil v. 12. 4. 1994, Rs. C-1/93 (Halliburton Services), Slg. 1994 I-1137; EuGH-Urteil (Fn. 3).

Der Begriff „Diskriminierung“ bezeichnet nach allgemeinem Sprachgebrauch eine Ungleichbehandlung mit negativem Charakter⁹. Das Diskriminierungsverbot verbietet somit eine Schlechterstellung des Ausländers gegenüber dem Inländer. Dies wirft die Frage nach der Zulässigkeit der Besserstellung des Ausländers gegenüber dem Inländer oder, umgekehrt gesprochen, nach der Schlechterbehandlung des Inländers auf. Das Diskriminierungsverbot des Art. 6 EGV erfaßt ausdrücklich jede Diskriminierung. Es steht grundsätzlich auch einer Benachteiligung von Steuerinländern entgegen, sofern sie an der Ausübung ihrer im EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheiten gehindert werden. Voraussetzung ist allerdings die Ausübung wirtschaftlich erheblicher grenzüberschreitender Aktivitäten, eine Voraussetzung, die vom EuGH in der Rechtssache Werner¹⁰ als nicht gegeben angesehen wurde, weshalb der Fall Werner – ich werde später darauf zurückkommen – als interne Angelegenheit eines Mitgliedstaates und damit außerhalb des Anwendungsbereiches des EG-vertraglichen Diskriminierungsverbotes stehend angesehen wurde¹¹.

2. Die spezialgesetzliche Ausprägung des Diskriminierungsverbotes durch Art. 48 und Art. 52 EGV

Anders als für den Bereich der indirekten Steuern (dort in den Art. 95–98 EGV) enthält der EG-Vertrag für die direkten Steuern kein spezialgesetzliches Diskriminierungsverbot.

Im Laufe seiner Rechtsprechung hat der EuGH jedoch das allgemeine Diskriminierungsverbot im Hinblick auf die Grundfreiheiten der Niederlassung (Art. 52 ff. EGV) und der Freizügigkeit (Art. 48 EGV) weiterentwickelt und aus den vorgenannten Vorschriften ein jeweils für deren Anwendungsbereich geltendes spezielles Diskriminierungsverbot hergeleitet, welches dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 EGV insoweit vorgeht.

⁹ Vgl. *Grabitz* (Fn. 5), Art. 7 Rn. 5.

¹⁰ EuGH-Urteil v. 23. 1. 1993, Rs. C-112/91, Slg. 1993 I-429; eingehend zu dem Werner-Urteil nachfolgend in Teil II.3.

¹¹ So hat der EuGH beispielsweise in der Rechtssache *Knoors* (Urteil v. 7. 2. 1979, Rs. C-115/78, Slg. 1979, 399, 410; ebenfalls abgedruckt in NJW 1979, 1761; vgl. auch die Entscheidung des EuGH v. 7. 2. 1979, Rs. 136/78 [Auer], Slg. 1979, 437, 449) als zusätzliches qualifizierendes Merkmal für die Inanspruchnahme des Schutzes des Diskriminierungsverbotes durch Inländer darauf abgestellt, daß diese „rechtmäßig im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässig waren und dort eine nach dem Gemeinschaftsrecht anerkannte berufliche Qualifikation erworben haben“.

Erstmals in der Rechtssache van Ameyde¹² hat der EuGH ausdrücklich für den Anwendungsbereich des Art. 52 EGV festgestellt, daß die Durchführung des in Art. 6 Abs. 1 EGV niedergelegten Grundsatzes für das Niederlassungsrecht in Art. 52 EGV gewährleistet wird. In der Begründung der Entscheidung in der Rechtssache Werner nimmt der EuGH ausdrücklich auf diese vorgenannte Entscheidung Bezug. Noch deutlicher kommt das Rangverhältnis des speziellen Diskriminierungsverbotes des Art. 52 EGV zu dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 EGV in der Begründung der Entscheidung im Commerzbank-Urteil¹³ zum Ausdruck: „Da die Rechtsvorschriften, um die es im Ausgangsverfahren geht, gegen Art. 52, 58 EGV verstoßen, erübrigt sich die Prüfung der Vereinbarkeit mit Art. 7 EGV (jetzt Art. 6 EGV; Anmerkung des Verfassers)“.

Wenden wir uns also den speziellen Diskriminierungsverboten der Art. 52 und 48 EGV zu.

3. Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung des Diskriminierungsverbotes des Art. 52 EGV

Da der EuGH¹⁴ erstmals anlässlich eines Falles betreffend die Niederlassungsfreiheit Gelegenheit hatte, zur inhaltlichen Ausgestaltung des Diskriminierungsverbotes auf dem Gebiet der direkten Steuern Stellung zu nehmen, möchte auch ich mit dem Diskriminierungsverbot des Art. 52 EGV beginnen.

Seit Ablauf der in Art. 52 Abs. 1 EGV genannten Übergangszeit (31. 12. 1969) ist Art. 52 EGV in bezug auf das Diskriminierungsverbot unmittelbar anwendbares Recht in den einzelnen Mitgliedstaaten¹⁵. Das EG-rechtliche Diskriminierungsverbot begründet nicht nur objektives Recht, sondern subjektive Rechtsansprüche, die von den Gemeinschaftsbürgern gegen die Mitgliedstaaten – oder auch gegen die Gemeinschaftsorgane selbst – geltend gemacht werden können¹⁶. Anspruchsinhaber sind nach Art. 52 EGV die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates, die sich zum Zwecke der Aufnahme und Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat aufhalten. Diesen sind nach Art. 58 EGV die Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre

12 Urteil v. 9. 6. 1977, Rs. 90/76 (van Ameyde), Slg. 1977, 1091.

13 (Fn. 8), Tz. 21 der Entscheidungsgründe.

14 Urteil in der Rechtssache „avoir fiscal“ (Fn. 7).

15 St. Rspr. seit der Entscheidung des EuGH v. 21. 6. 1974, in der Rs. 2/74 (Reyners/Belgien), Slg. 1974, 631.

16 Vgl. *Bleckmann*, in: *Europarecht*, 5. Aufl. 1990, § 17 Rn. 1233.

Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft haben, gleichgestellt.

Der EuGH hat in ständiger Rechtsprechung Art. 52 EGV als eine der grundlegenden Vorschriften des EG-Vertrages bezeichnet¹⁷. Die Niederlassungsfreiheit umfaßt auch die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften (sog. „sekundäre Niederlassungsfreiheit“), wie sich unmittelbar aus Art. 52 Abs. 2 EGV ergibt, was für die Anwendung des Diskriminierungsverbotes auf das Unternehmensteuerrecht von besonderer Bedeutung ist. Seit der Grundsatzentscheidung in der Rechtssache „avoir fiscal“¹⁸ aus dem Jahre 1986 hat der EuGH das Diskriminierungsverbot des Art. 52 i. V. m. Art. 58 EGV in ständiger Rechtsprechung auf steuerliche Sachverhalte angewandt¹⁹.

Dabei hat der EuGH in den späteren Entscheidungen²⁰ immer wieder auf die „avoir fiscal“-Entscheidung und die in ihr getroffenen Feststellungen Bezug genommen. Deshalb erscheint es sinnvoll, die „avoir fiscal“-Entscheidung etwas näher zu betrachten²¹. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um die im damaligen französischen Steuerrecht nur für in Frankreich ansässige Personen vorgesehene Körperschaftsteueranrechnung²². Beschränkt steuerpflichtige Personen hingegen kamen nicht in den Genuß dieser Steueranrechnung. Der EuGH sah hierin einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 52 EWGV. In der Urteilsbegründung setzte er sich mit den von der beklagten französischen Republik vorgebrachten Rechtfertigungsgründen eingehend auseinander, erachtete diese aber als nicht geeignet, die durch die Versagung des „avoir fiscal“ eintretende Schlechterstellung ausländischer Aktionäre zu rechtfertigen. Aus den Gründen der „avoir fiscal“-Entscheidung lassen sich folgende Kernthesen ableiten:

- Jedes Unternehmen mit Sitz innerhalb der Europäischen Gemeinschaft hat die freie Wahl zwischen den Betätigungsformen, welche Art. 52

17 Vgl. u. a. die Entscheidung in der Rechtssache „avoir fiscal“ (Fn. 7).

18 Vgl. oben (Fn. 7).

19 Vgl. nachfolgend die Diskussion der einschlägigen Entscheidungen.

20 EuGH-Urteil (Fn. 8); EuGH-Urteil (Fn. 8); EuGH-Urteil (Fn. 3).

21 Wie sich aus dem Vergleich mit den Diskriminierungsverboten des Art. 24 OECD-Musterabkommen sowie des Art. 3 GG noch zeigen wird (vgl. hierzu unten Kapitel III.), hat das EG-rechtliche Diskriminierungsverbot gerade durch die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „avoir fiscal“ eine Ausprägung erfahren, die in ihrer Schutzwirkung für beschränkt steuerpflichtige Personen erheblich über die vorgenannten Diskriminierungsverbote hinausgeht.

22 Art. 158a, b Code Général des Impôts.

EGV vorsieht. Danach ist es dem Unternehmen insbesondere freigestellt, sich in einem anderen Mitgliedstaat mittels einer dort errichteten Tochtergesellschaft oder einer unselbständigen Niederlassung (Betriebsstätte) wirtschaftlich zu betätigen.

- Nachteile, die dem Unternehmen bei der Ausübung seiner Niederlassungsfreiheit in einem anderen Mitgliedstaat aufgrund einer für nicht ansässige Unternehmen vorgesehenen steuerlichen Behandlung erwachsen, können nicht durch mögliche Vorteile ausgeglichen werden, in deren Genuß beschränkt Steuerpflichtige generell gelangen können.
- Die Gleichstellung des beschränkt Steuerpflichtigen mit Steuerinländern steht nicht unter dem Vorbehalt der Steuerharmonisierung.
- Die Gleichbehandlung steht weiterhin nicht unter dem Vorbehalt gegenseitiger Vereinbarungen im Rahmen eines DBA.

Kurze Zeit nach der „avoir fiscal“-Entscheidung hatte der EuGH im Jahre 1988 erneut Gelegenheit, in einer steuerrechtlichen Sache zur Auslegung des Art. 52 EGV Stellung zu nehmen²³. Es ging um die britische Holdinggesellschaft Daily Mail and General Trust PLC, die zur Ausnutzung einer Lücke im damaligen britischen Steuerrecht ihren Ort der Geschäftsleitung (kurzfristig) nach den Niederlanden verlegen wollte, um dort dann ihre diversen Beteiligungen an anderen Gesellschaften steuerfrei unter Inanspruchnahme des niederländischen Schachtelprivilegs zu veräußern. Diesem Vorhaben machte aber das britische Steuerrecht einen Strich durch die Rechnung, denn es ordnete als Folge der Verwaltungssitzverlegung eine Liquidationsbesteuerung der Gesellschaft an.

Der EuGH erkannte m. E. im Ergebnis zu Recht diese steuerliche Beschränkung der „Wegzugsfreiheit“ an. Ohne daß der Fall dazu Veranlassung gegeben hätte, nahm der EuGH in den Urteilsgründen auch zu der Frage der EG-Rechtsverträglichkeit der zivilrechtlichen Behandlung einer Sitzverlegung Stellung, wofür die Entscheidung vielfältiger Kritik ausgesetzt war²⁴. Für die Auslegung des Diskriminierungsverbotes des Art. 52 EGV ist der Daily Mail-Entscheidung die Aussage zu entnehmen, daß Art. 52 EGV über das Verbot der Diskriminierung von EG-Ausländern hieraus ein allgemeines Beschränkungsverbot enthält, welches lediglich in dem zur Entscheidung stehenden Fall nicht zum Tragen kam, weil das Gericht – mit zweifelhafter Begründung – die gesellschaftsrechtlichen

23 EuGH-Urteil v. 27. 8. 1988, Rs. 81/87 (The Queen/H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust P.L.C.), EuGHE 1988, 5483.

24 Vgl. u. a. *Knobbe-Keuk*, ZHR 154 (1990), 325; DB 1993, 2573; *Behrens*, IPrax 1989, 354.

Voraussetzungen für eine freie Sitzwahl von Kapitalgesellschaften beim Stand des Gesellschaftsrechtes zur Zeit der Entscheidung als nicht gegeben ansah. Festzuhalten bleibt aber die Feststellung, daß Art. 52 EGV grundsätzlich auch Inländer vor Beschränkungen ihrer Niederlassungsfreiheit durch den eigenen Staat schützt²⁵.

Die nächste Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zur Anwendung des Art. 52 EGV zu einem steuerlichen Sachverhalt betraf den Fall Werner. Auch hier ging es um die Frage der Inländerdiskriminierung, denn Herr Werner wurde als Deutscher in Deutschland den steuerlichen Benachteiligungen eines beschränkt Steuerpflichtigen ausgesetzt, weil er seinen Familienwohnsitz in den Niederlanden hatte. Der EuGH gelangte mit wenig überzeugender Begründung zu dem Ergebnis, daß Art. 52 EGV einer steuerlichen Benachteiligung von eigenen Staatsangehörigen nicht entgegenstehe. Zwar beruhe die steuerliche Benachteiligung beschränkt Steuerpflichtiger grundsätzlich die Gefahr einer verdeckten Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit, doch gelte dies nicht, wenn der beschränkt Steuerpflichtige gerade kein Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaates, sondern des eigenen Mitgliedstaates, dessen Staatsangehöriger er ist, sei.

So bedauerlich diese Entscheidung des EuGH im Ergebnis und in der Begründung auch war²⁶, sie stellte keine Grundsatzentscheidung zu Art. 52 EGV dar, denn sie drang zur inhaltlichen Auslegung dieser Vorschrift gar nicht vor.

So war es denn auch der Klarstellung dienlich, daß der EuGH in der nachfolgenden Commerzbank-Entscheidung vom 3. 7. 1993²⁷ die Grundsätze des „avoir fiscal“-Urteils bestätigte, ohne auf die Werner-Entscheidung überhaupt einzugehen. Der Sachverhalt der Commerzbank-Entscheidung verdeutlicht, daß der EuGH Erwägungen im Sinne eines Vorteilsausgleichs bei der Sanktionierung einer im übrigen feststehenden Diskriminierung keine Bedeutung beimißt. Die britische Niederlassung der deutschen Commerzbank AG hatte von 1973–1976 auf Zinsen für Darlehen, die sie US-amerikanischen Gesellschaften gewährt hatte, britische Körperschaftsteuer gezahlt²⁸. Später stellte sich heraus, daß Großbritannien aufgrund des zur damaligen Zeit geltenden DBA zwischen Großbri-

25 In diesem Sinne interpretiert auch *Knobbe-Keuk*, EuZW 1991, 649; DB 1993, 2573, das Daily Mail-Urteil.

26 Vgl. die Kritik bei *Knobbe-Keuk*, DStR 1993, 425; *Thömmes*, IWB, Fach 11, Gruppe 2, 129.

27 Vgl. oben (Fn. 8).

28 Insgesamt ging es um einen Betrag von über £ 4 Mio.

tannien und den USA kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der aus den USA bezogenen Zinsen hatte. Eine entsprechende Klage der Commerzbank AG auf Rückforderung der zuviel gezahlten Körperschaftsteuer war erfolgreich. Damit nicht genug, verlangte die Commerzbank auch Zinsen auf den Steuerrückforderungsanspruch. Das britische Steuerrecht sah jedoch eine Verzinsung von Steuerrückforderungsansprüchen nur für in Großbritannien ansässige Personen vor. Hierin sah die Commerzbank AG eine verbotene Diskriminierung. Die britische Regierung verteidigte sich mit dem Argument, daß der Commerzbank AG nur deshalb ein Rückforderungsanspruch zustehe, weil sie in Großbritannien in dem maßgeblichen Zeitraum gerade nicht ansässig gewesen sei. Folglich könne sich die Commerzbank nicht auf eine weitere ihr günstige Regelung berufen, die an die Ansässigkeit anknüpft. Der EuGH wies die Argumentation der britischen Regierung zurück und betrachtete die gesetzliche Regelung betreffend die Verzinsung von Steuerrückforderungsansprüchen völlig isoliert von der Frage, aufgrund welcher Umstände der Commerzbank ein Steuerrückforderungsanspruch erwachsen war.

Auch in der nachfolgenden Entscheidung in der Rechtssache Halliburton Services B.V. vom 12. 4. 1994²⁹ bestätigte der EuGH seine Rechtsprechung zur Auslegung des Diskriminierungsverbotes des Art. 52 EGV. Es ging dabei um eine im niederländischen Steuerrecht vorgesehene Grunderwerbsteuerbefreiung, die auf den Erwerb von Grundstücken im Rahmen einer Konzernumstrukturierung für in den Niederlanden ansässige Gesellschaften beschränkt war.

Auch die jüngste Entscheidung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Rechtssache Wielockx³⁰ betrifft die Auslegung des Diskriminierungsverbotes des Art. 52 EGV, auch wenn die Entscheidung inhaltlich wegen des personenbezogenen Charakters der in Frage stehenden Steuervergünstigung stärker an das Schumacker-Urteil³¹ anknüpft als an die bisherige Rechtsprechung zur Auslegung des Art. 52 EGV.

4. Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung des Diskriminierungsverbotes des Art. 48 EGV

Während sich das Diskriminierungsverbot des Art. 52 EGV auf selbständige Personen und – in Verbindung mit Art. 58 EGV – auf Gesellschaften

29 Vgl. oben (Fn. 8).

30 Vgl. oben (Fn. 3); zum Wielockx-Urteil s. auch unten Kapitel IV.

31 EuGH-Urteil v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (FA Köln-Altstadt/Roland Schumacker), IWB, Fach 11a, 25 m. Anm. von Thömmes; IStR 1995, 126; vgl. hierzu unten Kapitel II.4.

erstreckt, ist die entsprechende Grundfreiheit für Arbeitnehmer in Art. 48 EGV niedergelegt (Grundrecht auf Freizügigkeit). Auch aus Art. 48 EGV wird ein spezielles Diskriminierungsverbot abgeleitet. Für den Bereich der Steuern hat das spezielle Diskriminierungsverbot des Art. 48 EGV seinen ausdrücklichen Niederschlag in Art. 7 Abs. 2 der EG-Verordnung Nr. 1612/68³² gefunden. Nach dieser Vorschrift genießen Arbeitnehmer, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaates sind, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer.

Für den Bereich der direkten Steuern hatte der EuGH 1990 erstmals in der Rechtssache Biehl³³ Gelegenheit, zur inhaltlichen Ausgestaltung des Diskriminierungsverbotes des Art. 48 Stellung zu nehmen. Im Urteilsfall Biehl ging es um einen in Luxemburg ansässigen deutschen Staatsangehörigen, welcher im Oktober des Steuerjahres 1983 seinen Wohnsitz von Luxemburg nach Deutschland verlegte. Somit war Herr Biehl nur während eines Teils des Jahres unbeschränkt steuerpflichtig in Luxemburg. Der nachfolgende Antrag des Herrn Biehl auf Durchführung eines Lohnsteuerjahresausgleichs wurde von den luxemburgischen Steuerbehörden zurückgewiesen, da ein Lohnsteuerjahresausgleich nach luxemburgischem Steuerrecht nur für unbeschränkt steuerpflichtige Personen vorgesehen war. Der EuGH sah hierin einen klaren Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 48 EGV und verpflichtete die luxemburgischen Steuerbehörden, Herrn Biehl den Lohnsteuerjahresausgleich zu gewähren³⁴. In seiner Tragweite für steuerliche Sachverhalte steht das Diskriminierungsverbot des Art. 48 EGV dem des Art. 52 EGV nicht nach. Stärker noch, als dies in den Entscheidungen des EuGH zu steuerlichen Sachverhalten auf dem Gebiet des Art. 52 EGV der Fall war (die Entscheidungen betrafen, soweit sich der EuGH dort zur Auslegung des Diskriminierungsverbotes überhaupt äußerte, ausschließlich Gesellschaften), werfen die den EuGH-Entscheidungen zu Art. 48 EGV zugrundeliegenden steuerlichen Sachverhalte die Grundsatzfrage nach der Vereinbarkeit der traditionellen Unterscheidung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht auf.

32 EG-Verordnung 1612/68 v. 15. 10. 1968, ABl. EG Nr. L 257 v. 19. 10. 1968, 2.

33 Urteil v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88 (Biehl/Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg), Slg. 1990, I-1779.

34 Am Rande sei bemerkt, daß die deutsche Regelung zum Lohnsteuerjahresausgleich (vgl. § 42b EStG) auch nach Erlaß der Biehl-Entscheidung des EuGH die gleiche Beschränkung wie das luxemburgische Steuerrecht auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen vorsah. Erst im Zuge der Umsetzung der Schumaker-Entscheidung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 ist diese Beschränkung beseitigt worden.

Die Frage nach dem Inhalt des Diskriminierungsverbotes des Art. 48 EGV auf steuerlichem Gebiet schien an den Grundfesten des nationalen und internationalen Steuerrechts zu rütteln³⁵. Konnte der EuGH diese Grundsatzfrage noch in der Biehl-Entscheidung außer Betracht lassen³⁶, mußte er sich der Grundsatzfrage im Verfahren in der Rechtssache Schumacker stellen.

Anders als noch vom BFH in dem der Schumacker-Entscheidung zugrundeliegenden Vorlagebeschluß befürchtet³⁷, ging der EuGH in seiner Entscheidung nicht so weit, die beschränkte Steuerpflicht als solche zu verwerfen. Vielmehr stellte der EuGH in den Urteilsgründen ausdrücklich fest, daß beschränkt Steuerpflichtige einerseits und unbeschränkt Steuerpflichtige andererseits grundsätzlich nicht in derselben Situation sind. Folglich verstoße die unterschiedliche steuerliche Behandlung als solche nicht gegen das Diskriminierungsverbot. Auch sei es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates, die personen- und familienbezogenen Umstände des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Etwas anderes gilt nach Auffassung des EuGH aber dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige sein ausschließliches oder fast ausschließliches Einkommen im Tätigkeitsstaat erzielt. Dem Argument der Bundesregierung, die Ermittlung des im Wohnsitzstaat erzielten Einkommens des beschränkt Steuerpflichtigen stoße auf unüberwindbare Verwaltungsschwierigkeiten, erteilte der EuGH unter Hinweis auf die EG-Amtshilferichtlinie³⁸ eine deutliche Absage.

In Deutschland hat der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 1996 die Konsequenzen aus dem Schumacker-Urteil gezogen und nun in Form der

35 Vgl. die Begründung des Vorlagebeschlusses des BFH v. 14. 4. 1993 in der Rs. Schumacker, IStR 1993, 272.

36 In der Entscheidung in der Rs. Biehl (Fn. 33) ging es nur um die Frage der Berechtigung zum Lohnsteuerjahresausgleich bei unterjährigem Fortzug eines unbeschränkt Steuerpflichtigen. Der Urteilssachverhalt gab dem EuGH keine Veranlassung, zur materiell-steuerlichen Behandlung beschränkt steuerpflichtiger Personen Stellung zu nehmen. Auch ging es in der Entscheidung Biehl nicht um die Gewährung personenbezogener Vergünstigungen an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen EG-Bürger, sondern allein um die Berücksichtigung des Umstandes, daß Herr Biehl nur während eines Teils des betreffenden Steuerjahres in Luxemburg unbeschränkt steuerpflichtig war und somit eine, gemessen an seinem Jahreseinkommen, zu hohe monatliche Lohnsteuer vorausbezahlt hatte.

37 Vgl. oben (Fn. 35).

38 Richtlinie 77/799 EWG des Rates v. 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates im Bereich der direkten Steuern, ABl. EG L 336 v. 27. 12. 1977, 15.

§§ 1 Abs. 3 sowie 1a EStG die gesetzlichen Grundlagen für eine Gleichstellung beschränkt Steuerpflichtiger mit Steuerinländern geschaffen. Im wesentlichen eröffnet die Neuregelung den beschränkt Steuerpflichtigen mit ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen Einkünften im Tätigkeitsstaat Bundesrepublik die Möglichkeit einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Antrag. Obwohl EG-rechtlich nur eine Gleichstellung von Steuerinländern mit EG-Ausländern veranlaßt war, ging der Gesetzgeber insoweit über die EG-rechtlichen Vorgaben hinaus, als die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG auch auf Nicht-EG-Ausländer ausgedehnt worden ist. Offenbar wollte der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 1996 nicht hinter die Vorgaben des Grenzpendlergesetzes vom 24. 6. 1994³⁹ zurückgehen, obwohl – entgegen der Gesetzesbegründung des Grenzpendlergesetzes⁴⁰ – eine Differenzierung zwischen EG-Ausländern und Nicht-EG-Ausländern durchaus sachlich gerechtfertigt gewesen wäre.

Bei der Frage der Gewährung des Splittingtarifs für beschränkt steuerpflichtige Personen hingegen zeigte sich der deutsche Gesetzgeber zurückhaltender und beschränkte die im Jahressteuergesetz 1996 vorgesehene Neuregelung des § 1a EStG auf beiderseits innerhalb der Europäischen Gemeinschaft bzw. des EWR ansässige Personen. Die Neuregelung der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Personen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 entspricht weitestgehend den Vorgaben der Schumaker-Entscheidung des EuGH und hat deshalb allgemein Zustimmung gefunden⁴¹. Damit wird den beschränkt steuerpflichtigen Personen – und innerhalb dieser Gruppe insbesondere der zahlenmäßig stetig anwachsenden Gruppe der Grenzgänger⁴² – endlich Gerechtigkeit zuteil. Positiv ist zu vermerken, daß die Neuregelung nicht auf Grenzgänger beschränkt ist, sondern auch beschränkt steuerpflichtige Personen mit sonstigen Einkünften umfaßt. Eine Beschränkung auf nichtselbständig tätige Personen wäre auch im Hinblick auf die inhaltlich gleiche Ausprägung des Diskriminierungsgrundsatzes in Art. 48 und Art. 52 EGV wenig sinnvoll gewesen, wie die nun vorliegende Entscheidung in der Rechtssache Wielockx⁴³ anschaulich belegt.

39 BGBl. I 1994, 1395 ff.; BStBl. I 1994, 440 ff.

40 BT-Drucksache 12/64/76 v. 21. 12. 1993, S. 8.

41 Vgl. *Kaefer*, BB 1995, 1615; *Kischel*, IStR 1995, 368; *Thömmes*, IWB aktuell, Heft 17 v. 13. 9. 1995, 793.

42 Vgl. *Kaefer*, BB 1995, 1615.

43 Vgl. oben (Fn. 30). In der Rechtssache *Wielockx* geht es um die Gewährung personenbezogener Steuervergünstigungen an eine in einem anderen Mitgliedstaat freiberuflich tätige Person durch den Tätigkeitsstaat.

III. Sonstige Diskriminierungsverbote

1. Verfassungsrecht: Art. 3 GG

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verpflichtet der verfassungsrechtlich garantierte Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG den deutschen Gesetzgeber, „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln“⁴⁴. Der Vergleich der steuerlichen Situation des Steuerinländers mit der des Steuerausländers hat in der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu durchgreifenden verfassungsrechtlichen Beanstandungen geführt. Das Bundesverfassungsgericht sieht den Steuerausländer grundsätzlich in einer wesentlich anderen Situation verglichen mit der des Steuerinländers. Insofern stimmt die verfassungsrechtliche Würdigung mit den Grundfeststellungen des EuGH in der Begründung der Schumacker-Entscheidung⁴⁵ überein. Abgesehen von dieser Übereinstimmung bestehen jedoch wesentliche Unterschiede in der Würdigung des Vergleichsergebnisses in der Rechtsprechung der beiden Gerichte:

- Während der EuGH ausländische Gesellschaften über Art. 58 EGV ausdrücklich in den Schutzbereich des Diskriminierungsverbotes des Art. 52 EGV einbezieht⁴⁶, sind ausländische juristische Personen von Art. 3 Abs. 1 GG nicht erfaßt⁴⁷.
- Während das Bundesverfassungsgericht eine typisierende Betrachtungsweise anwendet und dabei davon ausgeht, „daß beschränkt Steuerpflichtige in der Regel auch Einkommen im Ausland erzielen“⁴⁸, stellt der EuGH auf den Einzelfall ab. Steuerliche Nachteile, die dem einzelnen Gemeinschaftsbürger auferlegt werden, können nach der Rechtsprechung des EuGH nicht durch sonstige Vorteile kompensiert werden, schon gar nicht, wenn in deren Genuß nicht der die Benachteiligung erleidende, sondern andere beschränkt steuerpflichtige Personen gelangen⁴⁹.

Auch in der Gewichtung des Arguments der nationalen Steuerverwaltungen, verwaltungsmäßige Schwierigkeiten rechtfertigten die steuerliche Un-

44 BVerfGE 1, 14, 52; Vogel, in: Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12, 1989, S. 123 ff., 138 f.

45 Vgl. oben (Fn. 31), Tz. 31 ff. der Urteilsgründe.

46 Vgl. Tz. 18 der Urteilsbegründung der „avoir fiscal“-Entscheidung (Fn. 7).

47 Vgl. Beschluß des BVerfG v. 1. 3. 1967, 1 BvR 46/66, BVerfGE 21, 207, 209.

48 Vgl. BVerfGE 43, 1 ff., 9.

49 Vgl. insoweit ausdrücklich die Urteilsbegründung der „avoir fiscal“-Entscheidung (Fn. 7), Tz. 21 der Urteilsgründe.

gleichbehandlung, weichen die beiden Gerichte voneinander ab. Während das Bundesverfassungsgericht verwaltungsmäßige Schwierigkeiten bei der Ermittlung des sich zum Teil im Ausland abspielenden Besteuerungssachverhaltes bei beschränkt steuerpflichtigen Personen selbst in den Fällen, in denen der betreffende Steuerpflichtige sein ausschließliches Einkommen im Quellenstaat erzielt, als Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung (sprich: Schlechterstellung) des beschränkt Steuerpflichtigen anerkennt, läßt der EuGH dieses Argument, jedenfalls im Verhältnis der EG-Mitgliedstaaten untereinander, nicht gelten⁵⁰. Offenbar ist der Rahmen, den die Grundrechte des Grundgesetzes der Ausübung der Steuerhoheit gesetzt haben, weiter als der bei Anwendung des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbotes verbleibende Gestaltungsrahmen. Zu berücksichtigen ist auch, daß die Entscheidungskompetenz des Bundesverfassungsgerichtes sehr viel weiter geht als die des EuGH. Während dem Bundesverfassungsgericht eine sog. „Verwerfungskompetenz“ hinsichtlich der zur Prüfung stehenden Rechtsvorschriften zukommt⁵¹, beschränkt sich die Kompetenz des EuGH im Rahmen des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV lediglich auf die Klärung bestimmter, von dem nationalstaatlichen Gericht vorgelegter Rechtsfragen. Auch wenn der EuGH in seinen Entscheidungen die EG-Rechtswidrigkeit einer nationalstaatlichen Norm feststellt, hat diese Feststellung keine Auswirkungen auf die Wirksamkeit der betreffenden Norm. Insoweit ist das Verfahren vor dem EuGH kein Normenkontrollverfahren⁵². Auch eine Klage der Kommission nach Art. 169 EGV bewirkt im Falle der Verurteilung des betreffenden Mitgliedstaates keine Nichtigkeit der jeweils angegriffenen nationalstaatlichen Rechtsnormen. Der Urteilsspruch des EuGH verpflichtet den verklagten Mitgliedstaat lediglich, die gemeinschaftsrechtliche Maßnahme zu beseitigen. Im Falle einer gemeinschaftswidrigen Rechtsnorm bedeutet dies, daß der verurteilte Mitgliedstaat ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren in die Wege leiten muß, mit dem Ziel, die für EG-rechtswidrig erkannte Norm zu beseitigen, bzw. gemeinschaftsrechtskonform zu gestalten.

50 Vgl. BVerfGE 43, 1 ff., 11 einerseits sowie das EuGH-Urteil in der Rs. „avoir fiscal“ (Fn. 7), Tz. 24 der Urteilsgründe andererseits.

51 Vgl. §§ 13 Nr. 6, 78 BVerfGG.

52 Dies wird besonders deutlich angesichts des zur Zeit vor dem EuGH anhängigen Verfahrens in der Rs. C-151/94, in dem es um die der Biehl-Entscheidung v. 8. 5. 1990 (Fn. 33) zugrundeliegenden Rechtsvorschriften der Art. 154 Abs. 6 und 145 der „Loi sur l'impôt sur le revenu“ (Einkommensteuergesetz) geht, die den Lohnsteuerjahresausgleich auf in Luxemburg ansässige Personen beschränken. Bemerkenswerterweise hat die luxemburgische Regierung in der Biehl-Entscheidung keinen Anlaß gesehen, eine Änderung der fraglichen Gesetzesbestimmung in die Wege zu leiten.

Das oberste deutsche Finanzgericht war in seiner bisherigen verfassungsrechtlichen Würdigung der steuerlichen Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger zwar etwas kritischer⁵³, doch versagte die zur Beseitigung bestehender Ungleichbehandlungen vorgeschlagene Billigkeitsregelung⁵⁴ seitens der Finanzverwaltung in der Praxis kläglich⁵⁵.

2. Zwischenstaatliche Vereinbarungen: Art. 24 OECD-Musterabkommen

Wenden wir uns nun dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 OECD-Musterabkommen zu, welches in eine Vielzahl von bilateralen Abkommen der Mitgliedstaaten untereinander und mit Drittstaaten Eingang gefunden hat. Art. 24 Abs. 1 des Musterabkommens enthält den Grundsatz, daß die an die Staatsangehörigkeit anknüpfende steuerliche Diskriminierung untersagt ist. Mangels ausdrücklich an die Staatsangehörigkeit anknüpfender Steuervorschriften ist der Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens in der Praxis eingeschränkt. Ein Verstoß gegen das Verbot der Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit im Sinne des Art. 24 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens kann nur angenommen werden, wenn die Staatsangehörigkeit – und nichts anderes – das nach innerstaatlichem Steuerrecht für die Schlechterstellung ausschlaggebende Merkmal ist⁵⁶. Anders als für das ebenfalls nach seinem Wortlaut nur auf die Staatsangehörigkeit abstellende Diskriminierungsverbot des Art. 52 EGV hat eine Weiterentwicklung des Diskriminierungsverbotes des Art. 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommen in Richtung auf sog. „indirekte oder verdeckte Diskriminierungen“ nicht stattgefunden. Nicht unter Art. 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommen fällt somit eine

53 Vgl. BFH-Urteil v. 4. 2. 1987, I R 252/83, BStBl. II 1987, 682; Urteil v. 20. 4. 1988, I R 219/82, BStBl. II 1990, 701.

54 BFH-Urteil v. 20. 4. 1988 (Fn. 53).

55 Vgl. die berechtigte Kritik bei *Knobbe-Keuk*, DStR 1993, 425; *Kaefer*, BB 1992, 1334; DStR 1991, 671.

56 So *Vogel*, DBA der BRD auf d. Gebiet d. Steuern von Einkommen und Vermögen, 2. Aufl., Art. 24 Rn. 29; so auch die st. Rspr. des BFH, vgl. u. a. Urteil v. 13. 1. 1970, I 32/65 (zu Art. 21 Abs. 1 DBA Frankreich), BStBl. II 1970, 790; Urteil v. 18. 4. 1975, III B 24/74 (zu Art. XX DBA Großbritannien), BStBl. 1975, 595; Urteil v. 20. 10. 1976, I R 224/74 (zu Art. XX DBA Großbritannien), BStBl. II 1977, 175. Nur am Rande sei angemerkt, daß sich die vorstehenden Urteile des BFH auch zur Frage einer Verletzung des Art. 7 EWGV (allgemeines Diskriminierungsverbot) äußern. Die diesbezüglichen Ausführungen der Urteilsbegründung sind durch die zwischenzeitliche Entwicklung der Rspr. des EuGH überholt und bedürfen daher keiner Erwähnung mehr.

Schlechterstellung aufgrund der steuerlichen Ansässigkeit, auch wenn sie im Einzelfall einen Staatsangehörigen des anderen Vertragsstaates trifft.

Im Rahmen des Art. 24 OECD-Musterabkommen kommt ein Verstoß gegen das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 (entspricht Art. 24 Abs. 4 OECD-Musterabkommen 1977) in Betracht. Aufgrund des eindeutigen Wortlautes des Art. 24 Abs. 3 Satz 2 des Musterabkommens ist das Betriebsstättendiskriminierungsverbot aber nur auf rein betriebsbezogene Besteuerungsmerkmale beschränkt. Die bei der Ungleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger in besonderem Maß relevanten personenbezogenen Steuervergünstigungen sind somit – per definitionem – aus dem Anwendungsbereich des Art. 24 Abs. 3 des Musterabkommens ausgeklammert.

Über den engen Anwendungsbereich des Art. 24 OECD-Musterabkommens hinaus ist ein allgemeines völkerrechtliches Diskriminierungsverbot nach allgemeiner Meinung bisher nicht entwickelt worden⁵⁷.

IV. Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems

Während die bisherige Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern bei der Anerkennung von Rechtfertigungsgründen für eine im übrigen festgestellte Diskriminierung von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten eine durchgehend restriktive Tendenz erkennen läßt, weicht das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Bachmann* vom 28. 1. 1992 von dieser Linie ab. In dieser Entscheidung hat der EuGH eine im übrigen festgestellte Diskriminierung im belgischen Steuerrecht als durch die „Kohärenz“ des belgischen Steuersystems gerechtfertigt angesehen⁵⁸. Im Urteilsfall der Entscheidung *Bachmann* ging es um einen deutschen Staatsangehörigen, der in Belgien ansässig war und Versicherungsbeiträge an eine deutsche Lebensversicherung aufgrund eines Vertrages zahlte, den er vor seinem Wohnsitzwechsel nach Belgien in Deutschland geschlossen hatte. Das im Streitjahr geltende belgische Steuerrecht verweigerte die Prämienzahlungen an die deutsche Lebensversicherung als Abzugsposten bei der Ermittlung des in Belgien steuerpflichtigen Einkommens des Klägers. Der EuGH sah hierin dem Grunde nach eine Diskriminierung im Sinne des Art. 48 EGV, hielt diese Diskriminierung aber wegen der Besonderheit der belgischen Regelung für gerechtfertigt. Das belgische Steuerrecht verknüpfte nämlich die Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien

⁵⁷ Vgl. *Vogel* (Fn. 56), Art. 24 Rn. 3.

⁵⁸ Vgl. oben (Fn. 2).

mit der Steuerpflicht der später fällig werdenden Versicherungsleistung. Blieben die Versicherungsprämien unberücksichtigt, so genoß aufgrund der belgischen Regelung auch die Auszahlung der Versicherungssumme Steuerfreiheit. Hatte der Versicherungsnehmer jedoch die Versicherungsprämien als Abzugsbetrag bei der belgischen Besteuerung geltend gemacht, so erhob Belgien eine Steuer auf die Auszahlung der Versicherungssumme.

Aufgrund dieser Regelung sah der EuGH das Begehren des Klägers in der Rechtssache Bachmann nach Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien nur dann als gerechtfertigt an, wenn Belgien aufgrund der „Kohärenz“ seines Steuersystems die Möglichkeit zustünde, die später fällig werdende Versicherungsleistung zu besteuern. Aufgrund des Umstandes, daß der deutsche Staatsangehörige Bachmann die Versicherungsprämien an eine deutsche Lebensversicherung zahlte, sah der EuGH die Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs Belgiens hinsichtlich der Versicherungsleistung als gefährdet an. Sonstige Maßnahmen zur Sicherstellung des belgischen Besteuerungsrechts, wie etwa eine Quellenbesteuerung hinsichtlich der Versicherungsleistung, versagten aus der Sicht des EuGH wegen der ausländischen Ansässigkeit der zahlenden Versicherungsgesellschaft. Die Einbehaltung einer Sicherheitsleistung, so der EuGH, sei im Ergebnis vermutlich einschneidender als die Versagung der Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämie.

Die Bachmann-Entscheidung des EuGH vermochte weder vom Ergebnis her, noch im Hinblick auf ihre Begründung zu überzeugen. So war die Entscheidung auch in der Literatur vielfältiger Kritik ausgesetzt⁵⁹. Vor allem wurde der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Bachmann entgegengehalten, daß das Besteuerungsrecht hinsichtlich der von der Lebensversicherung ausgezahlten Versicherungsleistung bei einem im Ausland ansässigen Versicherungsnehmer stets dem Wohnsitzstaat des Versicherungsnehmers zusteht, auch wenn der Versicherungsvertrag mit einer inländischen Versicherungsgesellschaft geschlossen worden ist. Dabei wurde darauf hingewiesen, daß sämtliche DBA Belgiens mit anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft, in Anlehnung an das OECD-Musterabkommen, in der Zuweisung des Besteuerungsrechts dem Wohnsitzprinzip folgen. Aufgrund dieser DBA-rechtlichen Zuweisung des Besteuerungs-

59 Vgl. u. a. *Knobbe-Keuk*, EC Tax Review 1994, 74; *Thömmes*, IWB, Fach 2, 595; *Dassesse*, The Bachmann case: A major setback for the single market in financial services?, *Butterworths Journal of International Banking and Financial Law*, 1992, 257; *Hinneken/Schelpke*, EC Tax Review 1992, 58.

rechts bestand die „Kohärenz“ des belgischen Steuersystems ohnehin nur in der Theorie⁶⁰.

In der Praxis hat die Bachmann-Entscheidung des EuGH zu großer Verunsicherung geführt. Der in dieser Entscheidung aus der Taufe gehobene Rechtfertigungsgrund der „Kohärenz“ war von Beginn an konturenlos und gab Anlaß zu vielfältigen Mißverständnissen. In den der Bachmann-Entscheidung folgenden Urteilen⁶¹ versäumte es der EuGH, zu einer Präzisierung des Begriffs der „Kohärenz“ beizutragen. In der Begründung der Schumacker-Entscheidung⁶² begnügte sich der EuGH mit der Feststellung, daß die „Kohärenz“ der in Frage stehenden deutschen steuerlichen Regelung der Gleichstellung des beschränkt steuerpflichtigen Klägers Schumacker nicht entgegenstehe.

So ist es nur zu begrüßen, daß der EuGH in der jüngsten Entscheidung in der Rechtssache Wielockx vom 11. 8. 1995⁶³ sich erstmals eingehend mit dem „Kohärenz“-Argument auseinandergesetzt hat. Im Urteilsfall der Entscheidung Wielockx ging es um einen in den Niederlanden ansässigen belgischen Staatsangehörigen, der in den Niederlanden einer freiberuflichen Tätigkeit als Physiotherapeut nachging. Nach niederländischem Steuerrecht sind Zuführungen zu einer sog. „Altersrückstellung für selbständig Tätige“ bei deren Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig. Mit Eintritt in den Ruhestand wird die zuvor aufwandswirksam gebildete Rückstellung aufgelöst, wobei der Steuerpflichtige zwischen einer Sofortversteuerung oder einer rentierlichen Auflösung wählen kann. Da die Abzugsfähigkeit der der Altersrückstellung zugeführten Beträge auf in den Niederlanden unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen beschränkt ist, sah der Kläger des Rechtsstreits Wielockx darin einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 52 EGV.

Der EuGH gab dem Kläger Recht und setzte sich eingehend mit dem von der niederländischen Regierung vorgebrachten Argument auseinander, die „Kohärenz“ des niederländischen Steuersystems rechtfertige die Versagung der Abzugsfähigkeit. Zunächst stellte der Gerichtshof unter Hinweis auf die Entscheidung in der Rechtssache Schumacker fest, daß die Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der in die Altersrückstellung eingestellten Beträge diskriminierend wirkt, wenn die betreffende beschränkt

60 So insbesondere die zutreffende Kritik von *Knobbe-Keuk*, *EC Tax Review* 1994, 80.

61 Vgl. die Urteile in den Rechtssachen *Werner* (Fn. 10), *Commerzbank* (Fn. 8), *Halliburton Services* und *Schumacker* (Fn. 31).

62 Vgl. Tz. 42 der Urteilsgründe der *Schumacker*-Entscheidung (Fn. 31).

63 Vgl. oben (Fn. 3).

steuerpflichtige Person ihr ausschließliches oder fast ausschließliches Einkommen in den Niederlanden erzielt. Damit steht aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Wielockx* fest, daß das Diskriminierungsverbot des Art. 52 EGV nicht auf die Berücksichtigung unternehmens- bzw. betriebsbezogener Besteuerungsmerkmale beschränkt ist, sondern ebenso wie das Diskriminierungsverbot des Art. 48 EGV auch rein personenbezogene Besteuerungsmerkmale erfaßt.

Zur „Kohärenz“ stellte der EuGH fest, daß sich die Niederlande durch ihr DBA mit Belgien des Kohärenzargumentes von vornherein begeben haben. Wörtlich führt der EuGH in der Begründung der *Wielockx*-Entscheidung hierzu aus⁶⁴: „Wie der Generalanwalt in Nr. 54 seiner Schlußanträge⁶⁵ ausgeführt hat, besteuert der Staat aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen, die, wie das oben erwähnte Abkommen, nach dem Modell des OECD-Musterabkommens gestaltet sind, alle Renten, die in seinem Gebiet ansässige Personen beziehen, unabhängig davon, in welchem Staat die Beiträge gezahlt wurden; er verzichtet aber umgekehrt darauf, die im Ausland bezogenen Renten der Besteuerung zu unterwerfen, auch wenn sie auf Beiträgen beruhen, die in seinem Gebiet gezahlt wurden und die er als abzugsfähig angesehen hat. Die steuerliche ‚Kohärenz‘ wird also nicht auf der Ebene der Einzelpersonen, durch eine strenge Wechselbeziehung zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Renten, hergestellt, sondern sie wird auf eine andere Ebene, nämlich die der Gegenseitigkeit der in den Vertragsstaaten anwendbaren Vorschriften, verlagert.“

Mit dieser Feststellung folgte der EuGH exakt einem der Hauptargumente der Kritiker des *Bachmann*-Urteils, nämlich, daß aufgrund DBA-rechtlicher Zuweisung des Besteuerungsrechts das „Kohärenz“-Argument nicht greife⁶⁶. Auf den *Bachmann*-Fall angewandt bedeutete das nun vom EuGH entwickelte Verständnis des „Kohärenz“-Prinzips, daß die damalige Entscheidung anders ausgefallen wäre. Auch im Fall *Bachmann* hatte der betroffene Mitgliedstaat Belgien die „Kohärenz“ aufgrund seines DBA mit Deutschland selbst außer Kraft gesetzt. Es ist bezeichnend, daß der EuGH in den der *Bachmann*-Entscheidung folgenden Fällen das Argument „Kohärenz“ als Rechtfertigungsgrund nicht mehr angewandt hat. Es bleibt zu hoffen, daß der EuGH in seinen weiteren Entscheidungen auf dem Gebiet der direkten Steuern zu der konsequenten Einsicht gelangt, daß das Argument der „Kohärenz“ insgesamt gegenstandslos ist. Die „Ko-

64 Vgl. oben (Fn. 3), Tz. 24 der Urteilsbegründung.

65 Vgl. IStR 1995, 326 m. Anm. *Rainer*.

66 Vgl. in diesem Sinne insbesondere *Knobbe-Keuk*, EC Tax Review 1994, 81; vgl. in diesem Sinne auch *Dassesse* (Fn. 59) sowie *Hinneken/Schelp*, EC Tax Review 1992, 58.

härenz“ des Steuersystems ist eine Leerformel. Im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten, die ein dem OECD-Musterabkommen folgendes DBA geschlossen haben, gibt es keine „Kohärenz“, wie *Knobbe-Keuk*⁶⁷ überzeugend festgestellt hat. Aber auch in den Fällen, in denen zwischen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (immer noch) kein DBA geschlossen worden ist⁶⁸, greift das „Kohärenz“-Argument nicht, da diese Mitgliedstaaten entgegen dem Auftrag des Art. 220 EGV und ihrer Verpflichtung aus Art. 5 EGV durch ihre nachhaltige Weigerung, einer Doppelbesteuerung ihrer Ansässigen durch Abschluß eines DBA entgegenzutreten, einen per se gemeinschaftswidrigen Zustand geschaffen haben, der seinerseits nicht als Rechtfertigung für eine diskriminierende Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger aus dem jeweils anderen Mitgliedstaat herangezogen werden kann.

V. Unterschiedliche steuerliche Behandlung von verschiedenen Steuerländern durch einen Mitgliedstaat

Nach wie vor umstritten ist die Frage, ob sich das Diskriminierungsverbot des Art. 52 in seiner Wirkung auf ein Gebot der Inländerbehandlung beschränkt oder darüber hinaus die Wirkung eines allgemeinen Beschränkungsverbotens entwickelt⁶⁹.

Während der EuGH⁷⁰ zur Freiheit des Warenverkehrs entschieden hat, daß es bei der Freiheit des Warenverkehrs nicht nur um das Verbot der

67 Vgl. *Knobbe-Keuk*, EC Tax Review 1994, 81.

68 Zum gegenwärtigen Zeitpunkt betrifft dies nur die Staatenbeziehungen zwischen Griechenland und Spanien, Irland, Luxemburg und Portugal sowie zwischen Portugal und Luxemburg, Niederlande und Schweden.

69 Für eine erweiterte Auslegung des Art. 52 im Sinne eines allgemeinen Beschränkungsverbotens vgl. u. a. *Bleckmann* (Fn. 16), § 17 Rn. 1211; *Steindorff*, EuR 1988, 19 ff.; *Roth*, Rabels Z 54 (1990), 80 ff.; *Behrens*, Rabels Z 52 (1988), 508 ff.; *Blumenwitz*, NJW 1989, 621 ff.; *Grothe*, Die ausländische Kapitalgesellschaft & Co., 1989, S. 164 ff.; aus jüngster Zeit insbesondere *Knobbe-Keuk*, DB 1990, 2573 ff. Für die bislang herrschende Auffassung, wonach sich die Wirkung des Diskriminierungsverbotes des Art. 52 EGV in einem Gebot der Inländerbehandlung erschöpft: *Randelzhofer*, in: *Grabitz* (Fn. 5), Art. 52 Anm. 36 ff.; *Grabitz* (Fn. 5), Art. 7 Anm. 18 ff.; *Everling*, DB 1990, 1853 ff.; *Hailbronner*, Das Deutsche Bundesrecht, Stand 12/88, Kapitel AufenthG.-EWGV, vor §§ 3-7; *Troberg*, in: von der Gröben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EWG-Vertrag, Art. 52 Rn. 38.

70 EuGH-Urteil v. 11. 7. 1974, Rs. 8/74 (Staatsanw./Benoit und Dassonville), Slg. 1974, 873 ff.; EuGH-Urteil v. 20. 2. 1979, Rs. 129/78 (Rewe/Bundesrepublik Deutschland, „Cassis de Dijon“), Slg. 1979, 649 ff.

Diskriminierung, sondern auch um den Abbau der rechtlichen und faktischen Hindernisse geht und die gleiche Aussage auch für den Geltungsbereich der Dienstleistungsfreiheit (Art. 59 ff. EGV) getroffen hat⁷¹, ist die bisherige Rechtsprechung des EuGH zum Geltungsbereich des Diskriminierungsverbotes des Art. 52 nicht klar umrissen und für eine Weiterentwicklung offen.

Noch nicht vom EuGH entschieden ist die Frage, ob das Diskriminierungsverbot des Art. 52 EGV eine Ungleichbehandlung verschiedener Ausländer durch einen Mitgliedstaat verbietet. Der dieser Fragestellung zugrundeliegende Sachverhalt betrifft also eine Situation, in der ein Mitgliedstaat A Angehörige eines anderen Mitgliedstaates B schlechter behandelt als Angehörige eines weiteren Mitgliedstaates C. Diese Frage ist insbesondere vor dem Hintergrund höchst unterschiedlicher Regelungen in den zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gerade für den Bereich des internationalen Steuerrechts von herausragender Bedeutung. In letzter Konsequenz würde die Anwendung des Diskriminierungsverbotes auf differenzierende DBA-Regelungen in den Abkommen mit verschiedenen Mitgliedstaaten zur Entwicklung eines innereuropäischen Meistbegünstigungsgrundsatzes führen. Ein entsprechender Sachverhalt lag dem EuGH bisher nicht zur Entscheidung vor. Aufgrund einer bei der EG-Kommission eingereichten Beschwerde ist aber davon auszugehen, daß die Frage der EG-Rechtsverträglichkeit unterschiedlicher Quellensteuersätze in absehbarer Zeit einer Überprüfung durch den EuGH zugeführt werden wird. Wie der EuGH sich letztlich entscheiden wird, ist derzeit schwer abzusehen. In der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache Schumacker ließen klar formulierte Fragestellungen des Berichterstatters bezüglich der unterschiedlichen Grenzgängerregelungen im Verhältnis zwischen Deutschland und den Niederlanden einerseits⁷² und mit Belgien andererseits⁷³ zunächst darauf schließen, daß der Gerichtshof die im Vergleich ungünstigere Behandlung

71 St. Rspr. seit EuGH-Urteil v. 3. 12. 1974, Rs. 33/74 (van Binsbergen), Slg. 1974, 1229 ff.

72 Vgl. das Grenzgängerabkommen Niederlande v. 13. 3. 1980, Ratifizierungsgesetz v. 24. 2. 1986 (sog. Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande), BGBl. I, 321.

73 Mit Belgien hat Deutschland kein dem Grenzgängerabkommen Niederlande entsprechendes Abkommen. Die Grenzgängerklausel des Art. 15 Abs. 3 des DBA Belgien greift nur für innerhalb der in Ziffer 11 des Schlußprotokolls v. 11. 4. 1967 definierten Grenzzone von 20 km beiderseits der gemeinsamen Grenze wohnende Steuerpflichtige.

des belgischen Steuerzahlers Schumacker als diskriminierend ansieht⁷⁴. In der Begründung der Schumacker-Entscheidung kommt dem Vergleich zwischen den unterschiedlichen DBA-Regelungen aber keine entscheidungstragende Bedeutung zu. Der Gerichtshof verwendet den Hinweis auf die Grenzgängerregelung im Grenzgängerabkommen Niederlande nur zur Widerlegung des Argumentes der Bundesrepublik Deutschland, daß verwaltungsmäßige Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung der Gewährung der unbeschränkt Steuerpflichtigen vorbehaltenen Vergünstigungen an beschränkt Steuerpflichtige entgegenstünden. Der Gerichtshof war sich bei der Abfassung der Urteilsbegründung womöglich darüber bewußt, daß eine stärkere Gewichtung der unterschiedlichen abkommensrechtlichen Vereinbarungen über den Entscheidungsfall Schumacker hinaus weitreichende Auswirkungen auf das Recht der DBA entfaltet hätte. Für eine derart weitreichende Aussage gab der Schumacker-Fall keine Veranlassung.

Bei der weiteren Klärung des Verhältnisses zwischen dem EG-rechtlichen Diskriminierungsverbot und dem Recht der DBA ist Sorgfalt geboten. Der bloße Vergleich unterschiedlich hoher Quellensteuersätze rechtfertigt m. E. allein noch nicht den Vorwurf der Diskriminierung. Andererseits ist aber auch darauf hinzuweisen, daß Doppelbesteuerungsabkommen inhaltlich den Vorgaben des EG-Vertrages entsprechen müssen und, sofern sie diesem entgegenstehen, sich dem höherrangigen EG-Recht beugen müssen⁷⁵. Bei der weiteren Klärung der Frage der Auslegung und Anwendung des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbotes auf Doppelbesteuerungsabkommen ist zwischen den verschiedenen Abkommensbestimmungen zu unterscheiden⁷⁶.

Die abschließende Klärung des Verhältnisses zwischen dem Recht der DBA und dem Diskriminierungsverbot des EG-Vertrages würde den Rahmen dieses Beitrages sprengen. Ich möchte mich deshalb nur beispielhaft mit einer Regelung in den DBA einzelner Mitgliedstaaten befassen, deren EG-Rechtswidrigkeit ich bejahen würde. Es geht um die von *Saß*⁷⁷

74 Vgl. den Bericht über die mündliche Verhandlung in der Schumacker-Sache bei *Rädler*, FR 1994, 705.

75 Vgl. hierzu am Beispiel des Art. 28 DBA USA 1989 *Becker/Thömmes*, Treaty Shopping und EG-Recht – Kritische Anmerkungen zu Art. 28 des neuen deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens, DB 1991, 566.

76 Vgl. in diesem Sinne die Fragestellungen von *Hinnekens*, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law, EC Tax Review 1994, 146.

77 Vgl. S. 31 ff.

angesprochenen Regelungen in den DBA vornehmlich Großbritanniens⁷⁸, wonach Großbritannien auf der Grundlage der jeweiligen DBA einer im jeweils anderen Vertragsstaat ansässigen Muttergesellschaft einer britischen Tochtergesellschaft – unter bestimmten Voraussetzungen⁷⁹ – eine (grenzüberschreitende) Körperschaftsteuererstattung in Höhe von 50% des einem in Großbritannien ansässigen Dividendenempfänger zustehenden Steuergutschriftbetrages gewährt.

Diese grenzüberschreitende Körperschaftsteuererstattung hält einer kritischen Überprüfung unter EG-rechtlichen Aspekten nicht Stand. Zum einen ist darauf hinzuweisen, daß sich die Regelung außerhalb des Rahmens der – ansonsten abkommenstypischen – Gegenseitigkeitserwägungen bewegt. Die besagte Körperschaftsteuererstattung wird auch in Fällen gewährt, in denen der jeweils andere Vertragsstaat keine entsprechende Vergünstigung gewährt. Sie dient erkennbar dem ohne Rücksicht auf Gegenseitigkeitserwägungen verfolgten Ziel, Ansässige des jeweils anderen Vertragsstaates durch Gewährung steuerlicher Anreize zu Direktinvestitionen im eigenen Hoheitsgebiet zu veranlassen⁸⁰.

Eine EG-rechtlich veranlaßte Einschränkung derartiger einseitig gewährter Vergünstigungen greift auch wegen deren Ausnahmecharakter nicht in die innere Systematik des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen ein. Innerhalb der Europäischen Union verwenden nur Großbritannien⁸¹, Frankreich⁸² sowie Italien⁸³ derartige Abkommensbestimmungen; somit

78 Innerhalb der EU sind dies die Abkommen Großbritanniens mit Belgien, Dänemark, Finnland, Italien, Luxemburg, den Niederlanden und Schweden.

79 Bei einer Beteiligung von weniger als 10% (Stimmrechte) erhält die im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft die volle Steuergutschrift als Anrechnungsbetrag bzw., falls keine britische Steuer anfällt, als Erstattung; Gesellschaften mit 10% oder mehr Beteiligung erhalten die hälftige Anrechnung bzw. Erstattung. Gesellschaften, die ihrerseits zu mehr als 50% von nichtansässigen Gesellschaften beherrscht werden, erhalten keine Gutschrift (sog. „Beneficial Ownership Test“). Bei mindestens 10%iger Beteiligung qualifiziert nur die Ausschüttung von laufenden Gewinnen oder Rücklagen, die nicht älter als 12 Monate sind, für die grenzüberschreitende Gutschrift.

80 Vgl. *Thömmes*, Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuern, in: Herzig, Körperschaftsteuerguthaben und grenzüberschreitende Kooperation, Tagungsband zur 8. Kölner Steuerkonferenz, Köln, 1995.

81 In Großbritannien ist die grenzüberschreitende Erstattung von Körperschaftsteuern Teil der britischen Abkommenspolitik, wie sich aus der Zahl der entsprechenden Abkommen ergibt.

82 Frankreich gewährt in seiner Abkommenspolitik grundsätzlich nur eine grenzüberschreitende Körperschaftsteueranrechnung.

83 Italien sieht eine Anrechnung von in Italien gezahlter Körperschaftsteuer nur in

kann das Argument der inneren Systematik der DBA nur bedingt zur Rechtfertigung herangezogen werden.

Bedenken im Hinblick auf die EG-Rechtsverträglichkeit der vorgenannten Abkommensbestimmungen bestehen auch im Hinblick auf das Verbot staatlicher Beihilfen in Art. 92 EGV. Diese Problematik ist meines Wissens bisher noch nicht eingehend untersucht worden. *Dassesse*⁸⁴ hat nun unter Bezugnahme auf den Sachverhalt der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Bachmann* diese Fragestellung erstmals aufgegriffen und damit die Diskussion eröffnet. Wie der EuGH in der Entscheidung in der Rechtssache *Banco Exterior de España*⁸⁵ ausdrücklich entschieden hat, umfaßt das Beihilfeverbot des Art. 92 EGV auch die Gewährung von Steuervorteilen, die darin bestehen, daß steuerliche Belastungen erlassen oder gemildert werden, welche normalerweise zu den Betriebsausgaben eines Unternehmens gehören. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, daß es bei der britischen Erstattungsregelung um auf in Großbritannien ausgeübte operative Tätigkeiten entrichtete Körperschaftsteuer geht. Die selektive Gewährung derartiger Steuererstattungen führt auch unbestreitbar zu erheblichen Wettbewerbsbeeinträchtigungen zum Nachteil der Unternehmen aus Staaten, die kein entsprechendes DBA mit Großbritannien geschlossen haben. Dabei ist der Vergleichsmaßstab des Art. 92 EGV weiter als der des Diskriminierungsverbotes nach Art. 52 EGV. Verboten sind nicht nur Beihilfen, welche Inländer im Vergleich zu Ausländern bevorzugen, sondern Art. 92 EGV verbietet jegliche Beihilfe zugunsten bestimmter Unternehmen, „welche den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt . . .“.

Ein weiteres Beispiel für eine DBA-rechtliche Regelung, die m. E. mit dem EG-vertraglichen Diskriminierungsverbot nicht vereinbar ist, stellt die in den DBA zwischen Italien einerseits und den Niederlanden, Frankreich und Deutschland andererseits vorgesehene Erstattung der italienischen Ausgleichsteuer auf Dividendenausschüttungen italienischer Tochtergesellschaften an in dem jeweils anderen Vertragsstaat ansässige Muttergesellschaften dar⁸⁶. Die Erhebung der italienischen Ausgleichsteuer ist mit der Herstellung der Ausschüttungsbelastung im deutschen Körperschaft-

den Abkommen mit Großbritannien und Frankreich vor; vgl. hierzu eingehend *Mayr*, *Intertax* 1995, 35.

84 Vgl. *Dassesse*, *Tax Deductibility of Insurance Premiums: A Case of State Aid for Insurance Companies?*, *The EC Tax Journal* 1995, 15.

85 EuGH-Urteil v. 15. 3. 1994, Rs. C-387/92 (*Banco Exterior de España*), Slg. 1994, I-877.

86 *Mayr*, *Intertax* 1995, 35 ff.

steuerrecht vergleichbar, denn auch Italien kennt ein körperschaftsteuerliches Vollenrechnungssystem.

Die Erstattungsregelung bezüglich der italienischen Ausgleichsteuer stellt in den angeführten DBA einen Fremdkörper dar. Allein sachgerecht wäre es, die Erstattung im nationalen italienischen Steuerrecht zu verankern, so wie dies im deutschen Körperschaftsteuerrecht vor dem 1. 1. 1994 in § 52 KStG hinsichtlich der deutschen Ausschüttungsbelastung bei Weiterausschüttung steuerbefreiter ausländischer Gewinne vorgesehen war. Die Aufnahme der Erstattungsregelung in ein DBA enthebt die Regelung nicht der EG-rechtlichen Kontrolle.

Die integrationsfeindlichen Wirkungen körperschaftsteuerlicher Anrechnungssysteme sind vielfach beschrieben und kritisiert worden⁸⁷. Insbesondere der Umstand, daß Ansässige anderer Mitgliedstaaten nicht in den Genuß der Körperschaftsteueranrechnung kommen, wird EG-rechtlich kritisch beurteilt⁸⁸. Die Erhebung einer Ausgleichsteuer auf die Weiterausschüttung ausländischer Gewinne wird damit gerechtfertigt, daß ansonsten – wegen der Anrechnungsberechtigung inländischer Dividendenempfänger – die Sicherstellung des Steueraufkommens des Ansässigkeitsstaates des Dividendenempfängers gefährdet wäre. Diese Rechtfertigung für die Erhebung einer Ausgleichsteuer entfällt jedoch, wenn der Dividendenempfänger seinerseits nicht im Staat der weiterausschüttenden Muttergesellschaft, sondern im Ausland ansässig ist und deshalb von vornherein nicht in den Genuß der Körperschaftsteueranrechnung gelangt. In den Fällen eines ausländischen Dividendenempfängers wäre somit allein ein ausnahmsloser Verzicht – oder, wie es die deutsche Regelung vor dem 1. 1. 1994 vorsah, eine Erstattung der Ausschüttungsbelastung sachgerecht. Indem Italien die Erstattung der Ausgleichsteuer aber nicht allen EG-Ausländern in gleicher Weise gewährt, sondern diese nur den Ansässigen der Mitgliedstaaten vorbehält, für die das jeweilige Abkommen eine solche Erstattung vorsieht, behandelt Italien die Ansässigen aus den übrigen EG-Mitgliedstaaten schlechter. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Schlechterstellung fehlt. Der bloße Umstand des Fehlens einer entsprechenden DBA-Regelung reicht als sachlicher Rechtfertigungsgrund nicht aus. Dies hat der EuGH in der „avoir fiscal“-Entscheidung⁸⁹ klar zum Ausdruck gebracht. Ein allgemeiner Rechtfertigungsgrund der „inneren Systematik der DBA“, der etwa ähnlich dem Rechtfertigungsgrund der

87 Böckli, *StuW* 1979, 1; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, §§ 14 III, 17 III 3; *Loos*, *DB* 1971, 1634; *Mersmann*, *DStZ/A* 1971, 310; *Rath*, *BB* 1976, 1066; *Ritter*, *BB* 1983, 325; *Wohlschlegel*, *FR* 1976, 243.

88 *Knobbe-Keuk*, *EC Tax Review* 1992, 22.

89 Vgl. oben (Fn. 7).

„Kohärenz der Steuersysteme“ denkbar wäre, vermag – selbst wenn ein solcher Rechtfertigungsgrund bestünde – die Diskriminierung in Form der selektiven Erstattung der italienischen Ausgleichsteuer nicht zu rechtfertigen.

VI. Ausblick

Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern wird vor den DBA nicht haltmachen und zu einer weiteren Klärung der Tragweite des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbotes beitragen. In der Zwischenzeit sollte die Diskussion offen und ohne Tabus geführt werden. Es würde mich freuen, wenn es mir gelungen wäre, zur Belebung dieser Diskussion beigetragen zu haben.

Diskussion

zu den Referaten von *Prof. Dr. Dieter Birk* und
RA Dr. Otmar Thömmes

Leitung
Prof. Dr. Klaus Vogel

Prof. Dr. Söhn:

Herr Dr. *Thömmes*, Sie haben so erfreulich kritische Worte zur Werner-Entscheidung gebracht, die wir heute vormittag vermißt haben und haben gesagt, daß der EuGH nicht zu Art. 52 EGV vorgedrungen sei. Ich knüpfe daher an eine Frage an, die Herr Prof. *Wassermeyer* heute morgen gestellt hat und die m.E. nicht befriedigend beantwortet worden ist. Wie müßte Art. 52 EGV ausgelegt werden, um im Werner-Fall zum umgekehrten Ergebnis zu kommen, denn diese Entscheidung stößt allgemein auf wenig Verständnis.

Dr. Thömmes:

Zunächst darf ich kurz sagen, wie ich mir die Entscheidung im Fall Werner, so wie der Vorlagebeschluß formuliert war, vorgestellt hätte. M.E. hätte der EuGH zwei Fälle unterscheiden müssen. Da ist zunächst der Fall eines deutschen Staatsangehörigen, der in Deutschland arbeitet und wohnt und nun die Entscheidung trifft nach Holland zu ziehen, um dort zu rein privaten Wohnzwecken seinen Wohnsitz zu nehmen. In diesem Falle

hätte ich der Werner-Entscheidung zugestimmt, weil man dann in der Tat Schwierigkeiten gehabt hätte in dieser bloßen Wohnsitznahme die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu sehen. Der Fall Werner war aber dadurch gekennzeichnet, daß Herr Werner bereits 20 Jahre seinen Wohnsitz in Holland hatte und nur deshalb solange von der beschränkten Steuerpflicht verschont blieb, weil er während dieser 20 Jahre als Arbeitnehmer tätig war und in den Genuß des Grenzgängerabkommens Niederlande kam. Dann machte er, rein steuerlich betrachtet, einen entscheidenden Fehler, er wechselte in die Selbständigkeit und katapultierte sich damit aus dem Anwendungsbereich des Grenzgängerabkommens Niederlande heraus und bekam dann erstmals die steuerlichen Nachteile der beschränkten Steuerpflicht zu spüren. In dieser Situation, glaube ich, kann man nicht mehr von einer freien Wohnsitzwahl sprechen, d.h., die sozialen Bindungen, die entstanden waren durch 20 Jahre Wohnsitz in den Niederlanden, sind ein Faktum. Diese starke soziale, familiäre Bindung an die Niederlande hat doch zur Folge, daß sich Herr Werner sehr gründlich überlegen muß, ob er seine Berufstätigkeit in Deutschland weiter ausüben kann oder jetzt seine Berufstätigkeit in einem anderen Mitgliedsstaat ausüben muß. Art. 52 EGV schützt auch die negative Niederlassungsfreiheit, d.h., sie schützt den einzelnen EG-Bürger auch davor, gezwungen zu werden, in einem anderen Mitgliedsstaat seine Berufstätigkeit auszuüben.

Wenn ich dann vielleicht noch einmal kurz auf die von Herrn Prof. Dr. Wassermeyer heute morgen gestellte Frage eingehen darf, wie der EuGH wohl entschieden hätte, wenn der Vorlagebeschluß etwas anders formuliert worden wäre. Ich glaube, daß der EuGH auf die von Ihnen heute morgen formulierte Vorlagefrage hätte eingehen müssen, denn ich vermag dem Art. 177 EGV nicht die Beschränkung zu entnehmen, daß die Entscheidung, um die es dort bei dem nationalen Gericht geht, ein Endurteil sein muß. Auch die Entscheidung, den Fall dem nationalen Verfassungsgericht vorzulegen, ist eine Entscheidung und für diese Entscheidung wäre die Parallelbetrachtung und die entsprechende steuerliche Behandlung des Belgiens entscheidungserheblich gewesen.

Prof. Dr. Schön:

Herr Prof. Birk, Herr Dr. Thömmes, ich würde gerne unmittelbar an Grundthesen beider Referate anknüpfen. Der entscheidende Begriff scheint mir der der Kohärenz zu sein. Ich fand es eindrucksvoll, wie Herr Prof. Birk ganz systematisch aus dem großen verfassungsrechtlichen Überblick hergeleitet hat, wie weit diese Kohärenz geht. Daß eben bei der Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit für Schulgeld die Frage gestellt werden muß, ob überhaupt Schulgeld erhoben wird. Daß bei der Frage, in

welchem Umfang Steuersätze hoch und niedrig liegen, eben auch darauf geachtet wird, in welchem Umfang der Staat selber etwa soziale Verantwortung, soziale Vorsorge dem Einzelnen überträgt. Wenn man davon ausgeht, kommt man zu einem außerordentlich weit gespannten Kohärenzbegriff. Es ließe sich, – um es mal etwas salopp zu sagen – weil alles mit allem zusammenhängt, der Gedanke der Kohärenz sehr weit treiben. Herr Dr. *Thömmes* hat, ohne daß dies von den Referenten selber so als Gegenposition verstanden worden ist, einen ganz anderen Standpunkt eingenommen, indem er nämlich versucht hat, den Kohärenzbegriff zu reduzieren. Er hat gesagt, das Instrument der Kohärenz sei nicht nur in den Fällen, die dem EuGH vorgelegen haben⁹⁰, zu Unrecht angewandt worden. Dies haben Sie für die Bachmann-Entscheidung⁹¹ recht überzeugend dargelegt. Nach ihrer Auffassung, Herr Dr. *Thömmes*, ist der Kohärenzbegriff per se unsinnig. Wenn ich Sie richtig verstehe, vertreten Sie die These, ein Staat, der DBA abschließe, gebe nicht nur für einzelne Punkte eines DBA, sondern generell den eigenen Anspruch der Kohärenz der Steuerordnung auf. M.E. kann die Wahrheit doch nur in der Mitte liegen zwischen der – jetzt sage ich mal – der großen Kohärenz, wie sie Herr Prof. *Birk* dargestellt hat, und der völligen Aufgabe der Kohärenz, wie sie Herr Dr. *Thömmes* dargestellt hat. Ich wäre sehr dankbar, wenn vielleicht beide Referenten noch eine Andeutung von dem geben könnten, was der Europäische Gerichtshof als sinnvolles Kohärenzargument in der Zukunft akzeptieren könnte?

Prof. Dr. Vogel:

Eine gute Frage. Die Wahrheit liegt natürlich fast immer in der Mitte.

Prof. Dr. Birk:

Ich habe zum Begriff Kohärenz überhaupt nicht Stellung genommen. Ich habe nur in einem Nebensatz den Begriff erwähnt, weil ich bei der Vorbereitung meines Vortrages gedacht habe, der Begriff muß irgendwie fallen und habe ausgeführt, dazu ließe sich viel sagen. Was ich gegen den Begriff Kohärenz einwenden will, liegt nicht so weit entfernt zu dem, was Herr Dr. *Thömmes* gesagt hat, nämlich daß er nicht bestimmbar ist. Wir wissen nicht, was Kohärenz ist, ich jedenfalls weiß es nicht und ich glaube, es ließe sich alles darunter fassen, weil man steuersystematisch immer so

90 EuGH v. 28.1.1992, Rs. C-204/90, Hanns Martin Bachmann ./ Belgischer Staat, Slg. 1992, 249 ff.; EuGH v. 11.8.1995, Rs. C-80/94, G.H.E.J. Wielockx ./ Inspecteur der directe belastingen, IStR 1995, S. 431 ff.

91 EuGH v. 28.1.1992, Rs. C-204/90, a.a.O. Fn. 90.

argumentieren kann, daß die Ablehnung der Diskriminierung durch den EuGH durch die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt wird. Eigenartigerweise ist in der Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz⁹², die ich in meinem Vortrag zitiert habe, das Wort Kohärenz nicht vorgekommen, obwohl ich eigentlich eher erwartet hätte, daß das Finanzgericht mit diesem Begriff operiert. Es hat wohl auch nicht gewußt, was man mit dem europarechtlichen Begriff der Kohärenz alles anfangen kann. Ich glaube, daß der Begriff der Kohärenz für den EuGH ein relativ beliebig einsetzbares Mittel ist, Diskriminierungen zu rechtfertigen oder nicht. Herr Prof. Klein hat heute vormittag bezüglich der Bachmann-Entscheidung dazu Stellung genommen für dieses Urteil ausgesprochen, weil es einer kohärenten Steuerrechtsordnung innerhalb des nationalen Steuersystems folgt. Gerade hören wir wieder, daß diese Argumentation nicht überzeugt. Ich denke, das ist doch der beste Beleg dafür, daß der Begriff der Kohärenz wirklich nicht weiterführt. Ich meine, wir sollten drauf verzichten.

Dr. Thömmes:

Ich glaube auch, der EuGH sollte den Mut haben, in einer der nächsten Entscheidungen vom Kohärenzprinzip Abschied zu nehmen, jedenfalls von dem Kohärenzprinzip, wie der EuGH es selber in der Bachmann-Entscheidung definiert hat. Nur damit habe ich mich in meinem Vortrag auseinandergesetzt, Herr Schön. Eine Weiterentwicklung des Kohärenzprinzips im Sinne eines allgemeinen Rechtfertigungsgrundes, der aber dann noch näher zu definieren wäre, ist durchaus im Rahmen des Möglichen. Nur fällt es mir in der Auseinandersetzung mit der bisherigen EuGH-Rechtsprechung schwer, ein Kohärenzprinzip zu diskutieren oder gar zu kritisieren, welches noch gar keine Konturen gewonnen hat. Wenn es in dem Rechtssystem eines Mitgliedsstaates zwingende innere Zusammenhänge gibt, die Einschränkungen bei der Anwendung des Diskriminierungsverbotes erforderlich machen, dann wäre nach meiner Auffassung der EuGH gefordert, diese inneren Zusammenhänge zu berücksichtigen. Nur der innere Zusammenhang zwischen Abzugsfähigkeit und späterer Steuer trägt nach m.E. eine Einschränkung nicht.

Prof. Dr. Vogel:

Wir sind auch gefordert, darüber nachzudenken, wo es solche zwingenden inneren Zusammenhänge geben könnte und ich verstehe Sie nicht so, daß wir nun darauf warten müßten, daß dem Europäische Gerichtshof etwas

⁹² FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 17.3.1995, 3 K 1046/94, EFG 1995, S. 747 – Rev. eingelegt Az. d. BFH: X R 74/95.

Überzeugendes einfällt. Wissenschaft besteht nun einmal zu einem guten Teil in dem Versuch, den Gerichten vor auszudenken. Wir werden weiter darüber nachzudenken haben, ob es so etwas gibt.

Dautzenberg:

M.E. läßt sich der Begriff der „Kohärenz“ dann mit Inhalt füllen, wenn man ihn in den Zusammenhang stellt, in dem das Gericht ihn für seine Beweisführung verwenden muß. Der EuGH hat in der *Avoir-Fiscal*-Entscheidung den Grundsatz aufgestellt, daß Nachteile einer Regelung nicht mit Vorteilen aus einer anderen Regelung kompensiert werden dürfen⁹³. Er muß also *eine* Regelung aus dem Steuerrecht herauslösen und auf ihre Vereinbarkeit mit dem EGV prüfen. Es muß für ihn also irgendeinen Maßstab geben, nach dem er beurteilen kann, was noch zu derselben Regelung gehört und was nicht. Hierbei kann es nicht auf formale Kriterien ankommen, sondern auf inhaltliche Zusammenhänge. Diesen notwendigen Beurteilungsmaßstab scheint mir der Kohärenzgrundsatz zu bilden. Er besagt m.E. nicht mehr und nicht weniger, als daß zwei Vorschriften, die zwingend zusammenhängen, nicht voneinander getrennt beurteilt werden können. Das sagte Herr Dr. *Thömmes* vorhin auch mit der Formulierung „zwingender innerer Zusammenhang“. Mit der Beachtung der Kohärenz kann man – wie in den bisherigen Urteilen geschehen – auch Ungleichbehandlungen rechtfertigen, wenn sich herausstellt, daß die Lage des beschränkt Steuerpflichtigen bei Betrachtung der *gesamten* relevanten Regelung mit der seines inländischen Pendant nicht vergleichbar ist.

Prof. Dr. Vogel:

Das ist wohl ein Habilitations-, mindestens ein Dissertationsthema, für das dann später einmal der Albert-Hensel-Preis⁹⁴ vergeben werden könnte. Schönen Dank für die Anregung. Das ist etwas, worüber man nachdenken sollte.

Saß:

Ich habe keine Habilitationsfrage, sondern nur eine einfache Frage an Herrn Dr. *Thömmes*. Ich möchte Ihren Beispielsfall aufgreifen, wonach Großbritannien einen Teil der Gutschrift ausländischen Muttergesellschaften, also Entlastung von der britischen Körperschaftsteuer gewährt.

⁹³ EuGH v. 28.1.1986, Rs. 270/83, Kommission ./ Frankreich, [avoir fiscal], Slg. 1986, 273 ff.

⁹⁴ Von der DStJG jährlich vergabene Auszeichnung für die beste wissenschaftliche Arbeit auf dem Gebiet des Steuerrechts.

Was würden Sie denn im folgenden Fall sagen? Nehmen Sie an, in dem Abkommen Großbritanniens mit dem EG-Mitgliedstaat A wird Entlastung gewährt (weil umgekehrt auch Staat A nach seinem System die Entlastung unter dem DBA britischen Muttergesellschaften gewährt), nicht aber in dem Abkommen mit dem EG-Mitgliedstaat B, weil die Muttergesellschaft in B oder die Aktionäre von B – wie es auch in Deutschland diskutiert wird –, bereits nach dem nationalem Recht des Staates B die Entlastung für die Steuer in Großbritannien erhalten. Wollen Sie dann sagen, aus dem Diskriminierungsverbot folgt, daß auch die Muttergesellschaft in B oder deren Aktionäre noch ein weiteres Mal, aus Gründen der Gleichbehandlung mit der Muttergesellschaft in A, die Gutschrift aus Großbritannien bekommen müssen, also eine doppelte Entlastung von der britischen Körperschaftsteuer aus dem Diskriminierungsverbot folgen würde? An diesem Beispiel zeigt sich die grundlegende Problematik, wenn einfach die Abkommensregelung mit Land A auf Land B übertragen werden soll.

Sie können das auch noch variieren. Nehmen Sie an, Großbritannien selbst hat gewollt, daß britische Muttergesellschaften auf irgendeinem Felde eine großzügige Regelung von Land B in meinem Beispielfall bekommen. Nun kommen auf diese Weise auch die Muttergesellschaften von Land B wegen des britischen Petitums in den Genuß dieser großzügigen Regelung. Wollen Sie dann wiederum aus dem Diskriminierungsverbot herleiten, die Muttergesellschaft von B könne auch die günstigen Regelungen aus dem Abkommen Großbritanniens mit Land A beanspruchen?

Anhand dieser Beispiele dürfte die Tragweite dieses Problems deutlich werden. Ich glaube bei der Diskussion des Problems muß man daher diese Wirkungen wegen ihrer Folgen für die Investitionsneutralität mit berücksichtigen.

Dr. Thömmes:

Saß, auf diese Frage will ich versuchen, kurz zu antworten, obwohl ich geneigt bin hier etwas weiter auszuholen. Das ist aber wohl ein Thema für eine eigene Seminarveranstaltung, weil es sehr tief in den Bereich der unterschiedlichen Körperschaftsteuersysteme hineingeht. Mein Kritikpunkt ist zunächst der, daß gerade die selektive Gewährung der steuerlichen Vergünstigung per se diskriminierend ist, gerade weil Großbritannien keine flächendeckende gleichförmige Regelung mit allen EG-Mitgliedstaaten hat. Ich möchte sogar soweit gehen, daß ich bilaterale Regelungen, die eine Erstattung oder Anrechnung von Körperschaftsteuern nur gegenüber dem jeweils anderen Vertragsstaat gewähren, von vornherein für ein ungeeignetes Mittel halte, um die bestehenden Systemunter-

schiede in der Gemeinschaft zu überbrücken. Ich glaube, daß für die sich aus den unterschiedlichen Systemen ergebenden steuerlichen Verzerrungen, kein Weg an einer Harmonisierung vorbeigehen wird.

Erlauben Sie mir noch eine zweite Anmerkung. Die von mir in bezug genommene Vorschrift des Art. 92 EGV wird m.E. auch ohne Rücksicht darauf, ob das in letzter Konsequenz systemgerecht ist oder nicht, zunächst darauf abstellen, ob die durch die jeweiligen DBA geschaffene Ist-Situation wettbewerbsverzerrend ist. Ich habe Bedenken, ob die Rechtsfolge zwingend darin bestehen muß, daß die anderen Mitgliedstaaten, die keine entsprechenden DBA abgeschlossen haben, auch eine solche Erstattung bekommen. Die Rechtsfolge kann auch darin bestehen, daß keiner mehr diese grenzüberschreitende Erstattung bekommt. Dann wäre die Investitionsneutralität auch wiederhergestellt.

Saß:

Dann würde also aus dem Diskriminierungsverbot folgen, daß Großbritannien in meinem Beispielsfall der Muttergesellschaft in Land A kraft des Diskriminierungsverbotes nicht mehr die Gutschrift gewähren würde. Verstehe ich das richtig?

Dr. Thömmes:

Nicht kraft des Diskriminierungsverbotes, sondern wegen Verstoßes gegen Art. 92 EGV.

Saß:

Art. 92 EGV sind Beihilfen. Sie meinen, es wird damit z.B. von Großbritannien *ausländischen* Unternehmen eine unzulässige Beihilfe gewährt? Hat die EU-Kommission jemals eine solche Auffassung vertreten?

Dr. Thömmes:

Das habe ich versucht, während meines Vortrags auszuführen.

Dautzenberg:

Ich möchte auch etwas zur Meistbegünstigungsproblematik beitragen. Es geht hier um die Frage, ob eine verbotene Diskriminierung vorliegt. „Diskriminierung“ kann ich gedanklich zergliedern in „Ungleichbehandlung“ und „fehlende Rechtfertigung“. „Ungleichbehandlung“ setzt einen Vergleich voraus, aber der Vertrag sagt nicht, mit wem. Also kann man theoretisch alle möglichen Vergleichspaare bilden. Das herkömmliche Vergleichspaar ist: Der Ausländer wird mit dem Inländer verglichen

(Fall 1). Daneben kann der EU-Ausländer mit einem Ausländer aus einem anderen EU-Staat verglichen werden, auch hier beruht die Ungleichbehandlung auf der Staatsangehörigkeit (Fall 2). Zu guter Letzt kann es aber auch unterschiedliche Behandlung zwischen einem EU-Ausländer und einem Drittstaatenbürger geben (Fall 3). Wird z.B. ein Franzose anders behandelt als ein vergleichbarer US-Amerikaner, so ist unstrittig, daß die schlechtere Behandlung auf der Staatsangehörigkeit beruht. Ansprüche stellen kann in einem solchen Fall zwar nur der Franzose, weil der US-Amerikaner keine Rechte aus dem EGV geltend machen kann. Die Logik der Integration spricht eigentlich dafür, Fall 3 auch als vom EGV erfaßt anzusehen. Es kann nicht sinnvoll sein, auf Dauer zu erlauben, Drittstaatenangehörige besser zu stellen als EU-Ausländer, denn dies würde auf lange Sicht eine stärkere Intensivierung der Beziehungen zum Drittland als zur EU ermöglichen.

M.E. sollte man Ungleichbehandlungen nach Fall 2 und Fall 3 daher in die Prüfung der Diskriminierungsverbote einbeziehen. Wenn das im DBA-Recht zu sachwidrigen Ergebnissen führen sollte, lassen sich unangemessene Folgen immer noch dadurch verhindern, daß man die Ungleichbehandlung im konkreten Fall der zu prüfenden DBA-Regelung als *gerechtfertigt* ansieht. So würde es bei dem von Herrn Saß gebildeten Fall sicher ausreichen, darauf hinzuweisen, daß eine Gleichbehandlung bei konsequenter Durchführung zu unsinnigen Ergebnissen führen würde und daher keine Diskriminierung vorliegt.

Heydt:

Ich möchte noch einige Anmerkungen zu dem Referat von Herrn Prof. Dr. *Birk* machen, in dem er grundsätzliche Überlegungen hinsichtlich der Besteuerungsgleichheit in der Gemeinschaft angestellt hat. Ich kann ihm in großen Zügen durchaus folgen, meine allerdings, daß seine Argumentation angreifbar erscheint. Wenn Sie bspw. sagen, die Harmonisierung auf europäischer Ebene sei kein Selbstzweck, ist das durchaus zutreffend. Ich möchte aber daran erinnern, daß die Gesetzgebungskompetenz des Bundes in der bundesstaatlichen Ordnung des Grundgesetzes auch gebunden ist an die Herstellung einheitlicher Lebensverhältnisse. Das ist ein Ziel, welches auch dem EGV nicht so fremd ist. Wenn sie in die Präambel schauen, dann ist auch dort die Rede davon, daß der Wohlstand der Völker allgemein gehoben werden soll und daß der Abstand zwischen den Regionen beseitigt werden soll. Das hängt eng mit einem Finanzausgleich zwischen den Mitgliedstaaten zusammen, den es in der allgemeinen Form zwar bisher nicht gibt, der aber in einer Reihe von Bereichen bereits ansatzweise institutionalisiert worden ist. So findet bspw. im Agrarfonds,

im Sozialfonds und im Regionalfonds ein erheblicher Finanztransfer statt. Das sind Ansätze für einen partiellen Finanzausgleich als ein EG-weiter Versuch, die Lebensverhältnisse aneinander anzugleichen. Unter diesem Aspekt scheint es mir nicht von vornherein abwegig zu sein, auch auf Besteuerungsgleichheit innerhalb der Gemeinschaft hindenken zu wollen.

Im Fall Schumacker haben Sie auf eine Schwäche in der Argumentation des EuGH hingewiesen. Wieso eigentlich wird Herr Schumacker, der in Belgien lebt, mit seinen deutschen Arbeitskollegen, nicht aber mit seinen belgischen „Wohnsitzkollegen“ verglichen? Wenn nach dem deutsch-belgischen DBA das Besteuerungsrecht Deutschland zugewiesen worden ist, dann wäre es unter systematischen Gesichtspunkten m.E. richtiger gewesen, den deutschen Fiskus zu verpflichten, Herrn Schumacker die ihm entgehenden *belgischen* Vergünstigungen zu gewähren. Es erscheint jedoch nicht zwingend, ihm die den in Deutschland ansässigen Personen zugestandenen Vergünstigungen zu gewähren, die ihn möglicherweise im Vergleich mit den entsprechenden Vorschriften in seinem Wohnsitzstaat Belgien sogar besser stellen.

Ich möchte noch eine letzte Bemerkung machen zur Bewertung des Falles Werner. Ich könnte Herrn Prof. Dr. *Söhn* noch eine weitere Alternative der Interpretation anbieten, die noch weiter geht als die von Herrn Dr. *Thömmes*. Ich denke, es ist nicht darauf abzustellen, ob Herr Werner erst in die Niederlande verzogen ist und dann seine Tätigkeit aufgenommen hat. Das würde m.E. keinen Unterschied machen. Denn er hat Gebrauch gemacht von dem nicht nur EG-weiten, sondern bereits vorher bestehenden Freiheitsrecht, sich anderswo zum Wohnen niederzulassen, das u.a. auf Vereinbarungen im Rahmen des Europarats zurückgeht. Wenn dies aber so ist, bedeutet das, daß er von seinem Wohnsitz in den Niederlanden aus die ihm nach dem Gemeinschaftsrecht zustehende Freizügigkeit wahrnimmt. Insofern spielt es keine Rolle, ob er dort schon zwanzig Jahre gewohnt hat oder noch gar nicht. Aber auch dort die gleiche Überlegung, wie die soeben zum Fall Schumacker gemachte: Der deutsche Fiskus wäre nach meiner Auffassung nur gehalten, Herrn Werner die steuerlichen Ermäßigungen zu gewähren, deren er in den *Niederlanden* dadurch verlustig geht, daß er dort keine Einkünfte hat; es besteht kein zwingender Grund, ihn mit in *Deutschland* Ansässigen gleichzustellen. Der Unterschied in der steuerlichen Behandlung folgt eben aus der prinzipiellen Anknüpfung an das Wohnsitzprinzip. Letztlich läßt sich die Frage stellen, ob die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den einen oder anderen Staat gemeinschaftsrechtlich bewertbar ist oder ob das eine Sache ist, die den Mitgliedstaaten vollständig freisteht. Mir scheint das eine wichtige, aber noch völlig offene Frage.

Dr. Borggräfe:

Herr Prof. *Birk*, mich hat besonders interessiert, daß Sie den Hinweis gegeben haben auf die Rechtsordnung als Rahmen für ein Gleichheitsgebot. Ich möchte diese Frage konkretisieren: Sind Sie nicht doch der Auffassung, daß wir innerhalb der Europäischen Gemeinschaft auch darüber nachdenken müssen, daß wir selber durch den Vertrag einen Rechtsrahmen bekommen haben, in dem sich Hinweise darauf finden, daß die EG solche Schritte nicht unternehmen darf, wenn aus den Rechtsakten eine verbotene Diskriminierung folgt? Mit anderen Worten: Gibt es nicht auch so etwas wie ein Diskriminierungsverbot für die EG selber? Das klingt im ersten Ansatz sehr theoretisch. Lassen sie mich daher zwei Beispiele bilden.

Wir diskutieren die Frage der Einführung einer EG-weiten CO₂-Energiesteuer. Dies wäre einer Verbrauchsteuer, die nach dem System das wir in Deutschland kennen, eine Produktionssteuer bezogen auf Halb- und Fertigprodukte ist. Diese Halb- und Fertigprodukte sind selbst kein Verbrauchsteuerobjekt mehr und daher einem – verbrauchsteuerlichen – Grenzausgleich nicht zugänglich. Mit anderen Worten: Die Industrie der EG steht im Wettbewerb in der Triade und den asiatischen „Tiger“-Staaten, insbesondere im Wettbewerb mit den USA und mit Japan. Die Amerikaner haben Pläne für eine Energiesteuer, die sog. BTU-tax, 1993 nach heftigen Diskussionen über die Haushaltspolitik dezidiert abgelehnt. Nehmen Sie z.B. ein Kunststoffgranulat, das in die EG eingeführt wird. Dieses unterliegt als solches keiner Energiesteuer mehr. Dagegen würde das in der EG hergestellte Kunststoffgranulat einer Stromsteuer unterliegen. Damit unternimmt die EG-Kommission, wenn sie die OECD-Konditionalität aufgibt, etwas, das ganz eindeutig den Zielen der Art. 3 lit. g und lit. l EGV⁹⁵ zuwiderläuft. Die nächste Stufe der Diskriminierung ist erreicht, wenn auf Drängen der deutschen Bundesregierung im Hinblick auf die gesehenen Haushaltsnöte sogar der nationale Alleingang zur Einführung einer CO₂-Energiesteuer durch eine Richtlinie der EG-Kommission zugelassen wird. Das führt zu nichts anderem, als daß nunmehr das Harmonisierungsgebot des Art. 99 EGV vor dem Hintergrund des zuvor Gesagten in sein Gegenteil verkehrt wird. Auch hier verhält es sich so: Zukünftig würde das Kunststoffgranulat, das z.B. in Frankreich produziert wird, mit dem entsprechenden in Deutschland hergestellten Produkt

⁹⁵ Art. 3 lit. g) und lit. l) EGV lauten: „Die Tätigkeit der Gemeinschaft im Sinne des Artikels 2 umfaßt nach Maßgabe dieses Vertrages und der darin vorgesehenen Zeitfolge ... g) ein System, das den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarkts vor Verfälschungen schützt; ... l) die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Industrie der Gemeinschaft; ...“

nicht mehr konkurrieren müssen: Es wäre immer um die nur in Deutschland erhobene Verbrauchsteuer günstiger! Wir bekommen dann eine Wettbewerbsungleichheit, die die EG-Kommission durch diskriminierende Schritte selber herstellt, denn sie gestaltet die Richtlinien aus. Deshalb die Frage, ob man nicht über eine Interpretation der Rechtsordnung nachdenken muß, die wir im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft haben, in der das Diskriminierungsverbot sich ggf. gegen die EG-Kommission selber richtet: Diese darf als Rechtsakte nur solche Dinge zulassen, die dem Harmonisierungsgebot im Bereich der indirekten Steuern des Art. 99 EGV genügen.

Prof. Dr. Vogel:

Herr Dr. *Borggräfe*, gibt es nicht einen alten Satz, daß bei Verbrauchsteuern, die weitergewälzt werden, insbesondere über etliche Stufen, der Export entlastet werden muß und der Import entsprechend belastet werden muß? Wäre das nicht die Konsequenz solch einer europäischen Verbrauchsteuer?

Dr. Borggräfe:

Herr Prof. *Vogel*, der Punkt ist sicher richtig. Durch eine Energiesteuer entstehen Kosten der Herstellung an den jeweiligen Standorten. Diese Kosten der Herstellung gehen in das Exportprodukt ein. Wenn aber nicht mehr der Strom als solcher exportiert wird, sondern das Halb- oder Fertigprodukt, z.B. ein in München hergestelltes Kraftfahrzeug, dann wird beim Export des Kfz keine Stromsteuer erstattet. Genausowenig wie sie heute im energetischen Bereich eine Erstattung der Mineralölsteuer bekommen, weil sie Mineralöl im gewerblichen Bereich zur Energieerzeugung eingesetzt haben. Die Höhe dieser Verbrauchsteuer führt, wenn sie als Produktionsmittelsteuer verstanden und tatsächlich erhoben wird, in der Triade ohne Konditionalität und im nationalen Alleingang eingeführt zur krassen Diskriminierung des Wirtschaftsstandortes EG oder Deutschland. Dies führt zur extremen Verzerrung der Wettbewerbsbedingungen! Wir haben das alles durchexerziert bei der Ihnen noch bekannten Branntweinsteuer auf Isoprophylalkohol (Art. 103b Branntwein-MonopolG). Kosmetika auf Basis dieses Produktes konnten in Deutschland nach Einführung dieser Steuer ab 1982 nicht mehr hergestellt werden. Daher wurde im Rahmen der Verbrauchsteuer-Harmonisierung in 1993 die entsprechende Regelung des Branntweinmonopolgesetzes wieder abgeschafft.

Prof. Dr. Vogel:

Das habe ich schon verstanden, Herr Dr. *Borggräfe*. Ich frage mich nur, ob die von Ihnen geschilderte Konsequenz, nicht elementaren Steuerprinzipien widerspricht und ob man dies nicht berücksichtigen sollte. Als 1856 Bremen eine Umsatzsteuer nur für inländische Geschäfte einführt, hat es diese dann nach 5 Jahren wieder abschaffen müssen, weil man bemerkte, daß man sich selber sehr weh tat, wenn man Importe nicht besteuerte und Exporte nicht entlastete. Im Grunde ist dies das Problem.

Prof. Dr. Lang:

Ich habe noch eine Verständnisfrage. Bei der Diskussion der Diskriminierungsverbote fällt mir auf, daß der Unterschied zwischen Fiskalzwecknorm und Sozialzweck- bzw. Lenkungsnorm zu wenig beachtet wird. So hängt die Rechtfertigung einer Norm wesentlich davon ab, ob sie als Sozialzwecknorm in Gestalt einer Steuervergünstigung zu qualifizieren ist oder ob die Norm dem vom Gesetzgeber entschiedenen Besteuerungssystem immanent ist, insbesondere verfassungsrechtliche Vorgaben wie die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit oder das Übermaßverbot berücksichtigt. So ist bspw. die Körperschaftsteuergutschrift Bestandteil eines Körperschaftsteuersystems, das den Grundsatz der Einmalbesteuerung befolgt. Demnach hat sich die Zuteilung oder Verweigerung der Körperschaftsteuergutschrift danach zu richten, wie weit das Körperschaftsteuersystem und der mit ihm verknüpfte Grundsatz der Einmalbesteuerung zu reichen hat. Das Problem der Rechtfertigung verdeutlicht auch die Neuregelung der Einkommensteuerpflicht für Grenzpendler. Das Schumacker-Urteil hat unterstellt, das Ehegatten-Splitting sei eine Steuervergünstigung. Die Funktion des Ehegatten-Splittings ist zu wenig hinterfragt worden. Es berücksichtigt die Haushaltsgemeinschaft der Ehegatten und regelt die Einkommensverteilung innerhalb der Ehegemeinschaft, so daß nach unserem Verständnis gerade keine Steuervergünstigung vorliegt. Das hat auch das BVerfG in seiner Entscheidung von 1982 ausdrücklich bestätigt⁹⁶. Hier stellt sich die Frage, ob die Anerkennung der Einkommensverteilung innerhalb der Ehegemeinschaft auf Haushalte im Zugriffsbereich des Steuergesetzgebers beschränkt werden kann. Das Beispiel einer solchen Frage zeigt, wie sehr es darauf ankommt, ob Gegenstand der Rechtfertigung eine Fiskalzwecknorm oder eine Sozialzwecknorm ist. Die Sozialzweckwürdigkeit einer ausländischen Ehe kann nicht in Frage gestellt werden, wohl aber die steuerliche Anerkennung einer Einkommensverteilung außerhalb des steuerhoheitlichen Zu-

⁹⁶ BVerfG v. 3.11.1982, BVerfGE 61, 319, 347.

griffsbereichs, wo unter Umständen auch ein dem Ehegatten-Splitting inadäquates Eherecht gilt. Vielleicht könnten die Referenten zum prinzipiellen Rechtfertigungsansatz – Fiskal-/Sozialzwecknorm – Stellung nehmen.

Prof. Dr. Vogel:

Ich kann Ihnen nur beipflichten, wenn sie auf den schludrigen Umgang mit dem Begriff der Steuervergünstigung, besonders durch unsere Politiker, hinweisen.

Prof. Dr. Birk:

Erlauben Sie mir eine kurze Anmerkung zum letzten Beitrag von Herrn Prof. Lang. Ob das Ehegatten-Splitting eine Steuervergünstigung ist oder nicht, wird in den verschiedenen Staaten ganz unterschiedlich gesehen. Zu Großbritannien beispielsweise wird es als Steuervergünstigung eingestuft. Es ist deswegen vielleicht vom EuGH ein bißchen viel verlangt, sich zu entscheiden, ob er nun übergreifend, sozusagen über verschiedene Steuersysteme hinweg das Splitting als Steuervergünstigung sieht oder nicht. Ich denke, es ist auch nicht entscheidend, denn Tatsache ist, daß der Belgier aufgrund der Verlagerung seiner Tätigkeit über die Grenze, nach Deutschland nämlich, einen Splitting-Vorteil hat und derselbe Belgier, der dieselbe Tätigkeit mit demselben Gehalt in Belgien verrichtet, den Splitting-Vorteil nicht hat. Wir entscheiden uns also für die Anwendung der Steuerrechtsordnung im Tätigkeitsstaat. Das scheint mir auch aus Verwaltungsgründen gar nicht anders möglich. Wie könnte die deutsche Finanzverwaltung nach belgischem Recht vorgehen? Aber man muß auch sehen, daß durch die Herstellung dieser „Kästchengleichheit“ der Belgier, der seine Tätigkeit verlagert hat, begünstigt wird. Wir behandeln zwar gleich im Verhältnis zu dem deutschen nationalen Recht, aber wir behandeln ungleich im Verhältnis zu dem Recht seines Wohnsitzstaates. Wie man es wendet, es bleibt letztlich immer ein unbefriedigendes Ergebnis, solange wir nicht zur umfassenden Harmonisierung kommen. Nur diese könnte zu einer Besteuerungsgleichheit *innerhalb der Union* führen. Herr Heydt, Sie stimmen mir darin zu, daß es kein Ziel der Harmonisierung als solches gibt, wie uns Herr Prof. Klein noch einmal eindringlich gesagt hat. Es gibt nur eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften im Rahmen der vertraglichen Bestimmungen, nicht etwa eine Bestimmung, wir müßten die gesamte Rechtsordnung harmonisieren. Aus dieser Perspektive gesehen hat der EGV enge Grenzen. Wenn Sie die Präambel oder Art. 2 EGV zitieren, da wird als Ziel „Hebung des Lebensstandards“, aber nicht Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse genannt. Es ist im Augenblick nicht vorstellbar,

daß beispielsweise die Bundesrepublik Deutschland oder Luxemburg, um einmal die EU-Spitzenreiter zu nehmen, verglichen werden mit Portugal oder Griechenland und hier einheitliche Lebensverhältnisse geschaffen werden sollen. Das wäre nur vorstellbar über einen gigantischen Finanzausgleich. Dazu müßten die Steuererträge an die Europäische Union fließen und dort dann nach einem bestimmten Schlüssel verteilt werden. Das wäre ein zu massiver Eingriff in die „Nerven“, um mit Bodin zu sprechen, des einzelnen Staates. Es bestehen schon völlig unterschiedliche Vorstellungen was überhaupt über Steuern finanziert werden soll. Wie sollen sich denn die Staaten zusammenraufen und die Kriterien für einen solchen Finanzausgleich festlegen. Ich glaube, im Augenblick führt dahin kein Weg, hier wäre noch eine erhebliche Integrationsarbeit zu leisten.

Als letztes noch zur Wortmeldung von Herrn Dr. *Borggräfe*. Ich habe ja zu der CO₂-Steuer so meine ganz eigene Auffassung. Ich halte die CO₂-Steuer, so wie sie konzipiert ist, als Produktionsteuer, nach deutschem Finanzverfassungsrecht für unzulässig. Daraus ergibt sich dann die Problematik, ob denn über eine Harmonisierungsverpflichtung im EG-Recht die Bundesrepublik verpflichtet werden kann, eine neue Steuer einzuführen, die nach deutschem Finanzverfassungsrecht nicht zulässig ist. Dazu kommt, da möchte ich eine andere Auffassung vertreten als Herr Prof. Klein, daß die Harmonisierungsverpflichtung nur auf eine *bestehende* Steuer gerichtet sein kann. Eine neue Steuer über die Harmonisierungsvorschrift einzuführen, ist vom EGV m.E. nicht abgedeckt. Aber Ausgangspunkt Ihrer Überlegung war, ob wir nicht über eine Rechtsordnung nachdenken müssen, die sozusagen in sich homogen ist und bei der nicht die EG oder die EG-Kommission bzw. der Ministerrat bei jeder Harmonisierungsbestimmung immer mitbedenken muß, inwiefern diskriminierende Wirkungen in den einzelnen Staaten entstehen. Ich denke, der Ministerrat hat, ähnlich wie der deutsche oder nationale Gesetzgeber, eine Art Gestaltungsfreiheit um einen Harmonisierungsrahmen zu schaffen, innerhalb dessen die einzelnen Staaten unterschiedlich agieren, was dann im Ergebnis zu Verwerfungen führen kann. Das ist nicht wünschenswert, aber es ist auch nicht vertragswidrig.

Dr. Thömmes:

Ich möchte kurz versuchen, aus meiner Sicht die Diskussion zusammenzufassen und dabei gleichzeitig noch auf die offenen Fragen einzugehen. Ich glaube, die Diskussion heute hat gezeigt, daß wir in der Entwicklung des EG-rechtlichen Diskriminierungsbegriffs erst am Anfang stehen. Sehr viele Fragen sind noch offen. Herr Prof. Dr. *Lang*, Sie haben zu Recht gefragt, was ist eine Steuervergünstigung, ist der Splitting-Tarif eine Steu-

ervergünstigung? Welchen Vergleichsmaßstab legt man an? Aus der Sicht des Herrn Schumacker spricht wohl vieles dafür zu sagen, die Gewährung des Splitting-Tarifs ist keine Vergünstigung, sondern nur die Beseitigung einer vorher bestehenden Ungerechtigkeit. In den Fragen, ob man den Steuerausländer Schumacker mit anderen in Deutschland Ansässigen oder mit Belgiern vergleicht und welcher Vergleichsmaßstab bei der Bemessung der ihm zu gewährenden steuerlichen Freibeträge oder Abzugsbeträge zu gewähren ist, ist die Entwicklung in der Rechtsprechung des EuGH noch nicht abgeschlossen. Was die Weiterentwicklung der Diskriminierungsverbote über das reine Gebot der Inländerbehandlung hinaus angeht, ist es m.E. sehr wichtig, systematisch vorzugehen und Fallgruppen zu bilden. In der Steuerpolitik der Kommission ist, wenn ich das vorsichtig als Kritik formulieren darf, etwas dieser systematische Ansatz zu vermissen. Leider sind zu viele Fälle vor den EuGH gelangt, die aufgrund so und nicht anders gestalteter Sachverhalte in den einzelnen Ländern nach Art. 177 EGV vorgelegt worden sind. Hier könnte m.E. die Kommission durch stärkeren Gebrauch von der Möglichkeit des Art. 169 EGV etwas zur besseren systematischen Durchdringung der Materie beitragen. Ich glaube, man kann Ihnen, Herr Prof. Dr. Vogel nur darin zustimmen, auch die Wissenschaft sei gefordert. Es ist sicherlich falsch, sich jetzt zurückzulehnen und auf die nächsten EuGH-Urteile zu warten. Ich glaube, gerade die sehr aktive Auseinandersetzung mit dem Urteil in der Rechtssache Bachmann hat gezeigt, daß der EuGH sehr wohl bereit ist, auf die Argumente, die vorgetragen werden, in späteren Urteilen auch einzugehen, wie jetzt die Wielockx-Entscheidung⁹⁷ gezeigt hat. Abschließend möchte ich sagen, daß die Materie, mit der wir uns heute und morgen befassen, enorm spannend bleiben wird.

97 EuGH v. 11.8.1995, Rs. C-80/94, G.H.E.J. Wielockx /J. Inspecteur der directe belastingen, IStR 1995, 431 ff.

Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme

Prof. Dr. Norbert Herzig
Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

- I. „Wettbewerb der Systeme“ als neues Kardinalproblem der Harmonisierungsdiskussion
 - 1. Wettbewerb der Systeme versus Harmonisierung
 - 2. Rechtliche Verankerung des „Wettbewerbs der Systeme“ im EG-Vertrag
 - 3. Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung
- II. Bisherige Ansätze zur Steuerharmonisierung in der Gemeinschaft
 - 1. Phase der Vollharmonisierungstendenzen (60er Jahre bis etwa 1990)
 - 2. Phase des Strebens nach Subsidiarität (ab 1990 bis heute)
 - 3. Empfehlungen des Ruding-Berichts
- III. Kritik an den bisherigen Ansätzen
 - 1. Mangelnde Abgrenzung gegen Vollharmonisierung
 - 2. Kritik an der bisherigen Methode zur Ermittlung des Harmonisierungsbedarfs
 - a) Kritik an den Grundannahmen
 - b) Vollharmonisierungstendenzen als zwangsläufige Folge des bisherigen Ansatzes
 - 3. Binnenmarktkonformes Modell zur Analyse des Harmonisierungsumfangs
 - a) Besteuerungsunterschiede gleich Wettbewerbsverzerrung?
 - b) Harmonisierung, Effizienz staatlichen Handelns und die mögliche Rolle der EU in einem Wettbewerb der Systeme
- IV. Auswertung der Binnenmarktdefinition
 - 1. Binnenmarkt in EG-Vertrag und Wirtschaftswissenschaft
 - 2. Berücksichtigung der EG-Grundfreiheiten
 - 3. Schlußfolgerungen für die Forschung
- V. Würdigung der Überlegungen des Ruding-Komitees
 - 1. Ansatz des Ruding-Komitees
 - 2. Empfehlungen des Ruding-Komitees im einzelnen
 - a) Beseitigung der Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte
 - b) Körperschaftsteuersysteme
 - c) Empfehlung des Ruding-Ausschusses zur Gewinnermittlung
- VI. Zusammenfassung und Ausblick

I. „Wettbewerb der Systeme“ als neues Kardinalproblem der Harmonisierungsdiskussion¹

1. Wettbewerb der Systeme versus Harmonisierung

Das Thema „Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme“ stellt mich vor die schwierige Aufgabe, zwei Entwicklungslinien miteinander zu versöhnen, die offenbar unvereinbar nebeneinander stehen, und zwar die Harmonisierung des Steuerrechts einerseits und den Wettbewerb der Systeme andererseits. Beide Aspekte haben die Entwicklung des Binnenmarktprojektes nachhaltig beeinflusst. Unübersehbar sind die großen Fortschritte, die mit dem Start der Binnenmarktbemühungen im Jahre 1987 auf der Grundlage der Harmonisierung erzielt worden sind. Genauso unübersehbar sind jedoch auch die Tendenzen, die Kompetenz der Zentralinstanz in einem künftigen Europa zu begrenzen, damit den Nationalstaaten nicht nur Aufgaben von untergeordneter Bedeutung verbleiben.

Hinter dem Ziel einer Harmonisierung der Besteuerung steht neben Vereinfachungsgesichtspunkten insbesondere die Grundidee, Verzerrungen privatwirtschaftlicher Entscheidungen und damit des Wettbewerbs durch staatliche Eingriffe zu vermeiden, da solche Verzerrungen zu Effizienzverlusten führen. Aus diesem Postulat leitet die klassische Finanzwissenschaft zunächst die Forderung nach einer einheitlichen Besteuerung innerhalb eines Landes ab. Übertragen auf die EU führt dieses Postulat einer einheitlichen Besteuerung zwangsläufig zur Forderung nach einer weitgehenden Harmonisierung, um eben diese Einheitlichkeit der Besteuerung zu gewährleisten. Hinter dem Schlagwort vom „Wettbewerb der Systeme“ steht dagegen die Vorstellung, daß die bloße Harmonisierung der Rechts- und Wirtschaftsordnung noch keinen Beitrag zur Schaffung einer effizienten Rechtsordnung leistet; zur Erreichung dieser Zielsetzung wird die Nutzung des Marktmechanismus auch im öffentlichen Sektor empfohlen. Marktkräfte sollen die nationalen Gesetzgeber veranlassen, die Wettbewerbsfähigkeit ihrer nationalen Rahmenbedingungen durch gezielte Anpassungsmaßnahmen zu erhalten und zu verbessern. Dem finanzpolitischen Zentralismus der Harmonisierungslösung steht also der finanzwirtschaftliche Föderalismus gegenüber, wie er sich im Wettbewerb der Systeme zeigt.

1 Meinem wissenschaftlichen Mitarbeiter, Herrn Dipl.-Kfm. Norbert Dautzenberg, danke ich ganz herzlich für die tatkräftige Unterstützung bei der Anfertigung dieses Beitrages.

2. Rechtliche Verankerung des „Wettbewerbs der Systeme“ im EG-Vertrag

Der EG-Vertrag und die anderen europäischen Vertragswerke haben das Schlagwort vom „Wettbewerb der Systeme“ zwar nicht explizit aufgegriffen, das Konzept hat jedoch im Maastrichter Vertrag deutlich seine Spuren hinterlassen. Die neugeschaffene Vorschrift des Art. 3b EG-Vertrag normiert den sog. Subsidiaritätsgrundsatz, nach dem die Europäische Gemeinschaft² auf Gebieten, in denen sie nicht die ausschließliche Zuständigkeit besitzt³, Maßnahmen nur dann und nur in dem Umfang treffen darf, in dem die Mitgliedstaaten die Ziele des Vertrages durch eigenes Handeln nicht ebenso gut erreichen können. Dieser Grundsatz hat für das Gebiet der Wirtschaftspolitik zwei wichtige Auswirkungen:

- die Wirtschaftspolitik wird primär von jedem einzelnen Mitgliedstaat gestaltet mit der Konsequenz, daß die gesetzlichen Rahmenbedingungen für eine und dieselbe wirtschaftliche Tätigkeit daher von Staat zu Staat unterschiedlich sein können und werden;
- eine Vereinheitlichung gesetzlicher Regelungen durch die Gemeinschaft kommt nur noch dann in Frage, wenn die bloße Unterschiedlichkeit der nationalen Regelungen das Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigt.

Dies stellt eine außerordentlich wichtige Änderung des Harmonisierungskonzepts der Gemeinschaft für die Wettbewerbsbedingungen dar. Eine allmähliche Harmonisierung aller wettbewerbsrelevanten Bestimmungen, wie sie früher tendenziell und langfristig angestrebt wurde, ist nach dem neuen Konzept nicht mehr möglich. Die Unterschiedlichkeit einzelner wettbewerbsrelevanter Vorschriften wird vielmehr als für den Binnenmarkt konstituierend angesehen. Hier hat also ein grundlegender Paradigmenwechsel stattgefunden; *Steindorff* hat in diesem Zusammenhang das Schlagwort vom „unvollkommenen Binnenmarkt“ geprägt⁴.

3. Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung

Diese Änderung der Harmonisierungskonzeption wirft die Frage auf, inwieweit das geänderte Konzept der Gemeinschaft zur Gestaltung des

2 Die „Europäische Gemeinschaft“ (EG) besteht auch nach Gründung der Europäischen Union weiter; sie stellt im Rahmen der Union die vor allem für die Wirtschaftssetzung zuständige supranationale Institution dar.

3 Hier ist etwa an den Bereich der Landwirtschaft zu denken.

4 E. *Steindorff*, Unvollkommener Binnenmarkt, ZHR 1995, 149, 160

Binnenmarktes auch eine Überprüfung der Aussagen notwendig macht, die in der Literatur zum Umfang der Steuerharmonisierung im Binnenmarkt getroffen werden. Nach Ansicht der Kommission soll das Subsidiaritätsprinzip nämlich in Zukunft auch für die Gestaltung der direkten Steuern gelten⁵. Der folgende Vortrag will einen Beitrag dazu leisten, sich mit dieser Frage grundsätzlich auseinanderzusetzen.

II. Bisherige Ansätze zur Steuerharmonisierung in der Gemeinschaft

1. Phase der Vollharmonisierungstendenzen (60er Jahre bis etwa 1990)

Die Gemeinschaft hat bereits sehr frühzeitig nach ihrer Gründung Pläne zur Harmonisierung der direkten Steuern entwickelt⁶. Hintergrund dieser Überlegungen war die Erkenntnis, daß Unterschiede in den Modalitäten der direkten Besteuerung entgegen früheren Ansichten sehr wohl die Wettbewerbschancen der Unternehmen in einem Gemeinsamen Markt beeinflussen⁷. Die Kommission erklärte daher bereits in einer Veröffentlichung aus dem Jahre 1967, daß wesentliche Teile der Ertragsbesteuerung bei Unternehmen im Gemeinsamen Markt durch Richtlinien angeglichen werden sollten⁸. Im Laufe der nächsten Jahre und Jahrzehnte wurde dieses Programm dann durch konkrete Richtlinienvorschläge allmählich ausgefüllt. So erfolgten 1969 die Richtlinienvorschläge zur Fusionsrichtlinie und zur Mutter-Tochter-Richtlinie, 1975 ein Vorschlag zur Harmonisierung der KSt-Systeme, 1976 die Vorschläge zum Schiedsverfahren und zur Amtshilferichtlinie und 1984/85 der Vorschlag zur Angleichung der Verlustvortrags- und -rücktragsmodalitäten. 1988 wurde als bisheriger Höhepunkt der Entwicklung der Vorentwurf für die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften bekannt, der die Angleichung zahlreicher Einzelvorschriften, beispielsweise über Abschreibungen, Vorratsbewertung und Rückstellungsbildung, vorsah⁹. Von diesen Vorschlägen wurden bekanntermaßen nur sehr wenige verabschiedet, und mit einer Verabschie-

5 Vgl. EG-Kommission, Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, BR-Drs. 360/90, Tz. 5; Mitteilung der Kommission . . . über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes, BR-Drs. 540/92; Die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen, COM (94) endg., Tax Letter Europe v. 4. 7. 1994, 1–6, 2.

6 Vgl. Bulletin der EWG, Suppl. 8/1967.

7 Vgl. Höppner, Steuerharmonisierung, EuR 1977, 126 f.

8 (Fn. 6).

9 Vgl. Kreile, DB Beil. 18/1988; Zeitler/Jüptner, BB Beil. 17/1988.

dung der übrigen ist auch nicht mehr zu rechnen, da hierfür im Ministerrat Einstimmigkeit erforderlich ist.

2. Phase des Strebens nach Subsidiarität (ab 1990 bis heute)

Ab 1990 ging die Kommission dann offiziell auf eine neue Politik zur Gestaltung der Steuerharmonisierung über. Sie erklärte, numehr bei ihren Harmonisierungsvorschlägen den Grundsatz der Subsidiarität stärker zur Geltung bringen zu wollen¹⁰. Die Kommission nahm hier also schon ein Gedankengut vorweg, das später als Art. 3b Eingang in den EG-Vertrag finden sollte. Das Subsidiaritätsprinzip interpretierte sie allerdings so, daß sie sich – vorläufig – nur noch auf die Regelung von grenzüberschreitenden Sachverhalten konzentrieren wollte. Die Bedingungen für eine innerstaatliche Tätigkeit sollten dagegen von den Mitgliedstaaten weiterhin in eigener Verantwortung geregelt werden. Dieser Phase sind die Richtlinienvorschläge über die Berücksichtigung der Auslandsverluste von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften¹¹, und über die Abschaffung von Quellensteuern auf grenzüberschreitende Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern¹² zuzuordnen¹³.

Die Vorschläge der Kommission für die Regelung grenzüberschreitender Sachverhalte ziehen jedoch i. d. R. für die Mitgliedstaaten mehr oder weniger automatisch den Zwang nach sich, auch ihre internen Regelungen entsprechend anzugleichen. In vielen Fällen besteht ein steuerliches Problem nämlich gleichermaßen bei nur interner wie bei grenzüberschreitender Tätigkeit. In einer solchen Lage aber werden die Mitgliedstaaten sich de facto dem Zwang gegenübersehen, auch die Bestimmungen für die interne Tätigkeit entsprechend zu verändern. Solche Effekte sind schon von der Fusionsrichtlinie in mehrfacher Hinsicht ausgegangen: So wurde die Mindestbeteiligungsquote für den nationalen Anteilstausch im deutschen Steuerrecht unmittelbar bei Umsetzung der Richtlinienregelung für den transnationalen Anteilstausch auf 50% gesenkt, und auch beim Begriff

10 Vgl. Leitlinien 1990 (Fn. 5), Tz. 5.

11 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften v. 28. 11. 1990, BR-Drs. 96/91.

12 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über ein gemeinsames Steuersystem der Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren v. 28. 11. 1990, EG-Abl. Nr. C 53/1991, 26.

13 Die 1993 vorgelegten Änderungsvorschläge für Fusions- und Mutter-Tochter-Richtlinie sind eher technischer Natur und werden daher nicht weiter berücksichtigt.

des Teilbetriebs wird langfristig eine Anpassung des deutschen an den europäischen Begriff für möglich gehalten¹⁴. Bei zukünftigen Harmonisierungsvorhaben wird nichts anderes gelten. So wird man etwa die Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften sinnvollerweise nicht zulassen können, ohne auch die Verluste aus inländischen Tochtergesellschaften abzugsfähig zu machen. Der gegenwärtige Ansatz der Kommission zur steuerlichen Umsetzung des Subsidiaritätsprinzips beinhaltet folglich eine weitaus geringere Eingrenzung des Harmonisierungsumfangs, als dies zunächst den Anschein hat. Zusätzlich zu dem Ansatz, Regelungsvorschläge möglichst auf grenzüberschreitende Sachverhalte zu begrenzen, will die Kommission dem Subsidiaritätsgebot aber auch dadurch Rechnung tragen, daß sie Harmonisierungsvorschläge auf ihre Notwendigkeit hin überprüft. Kriterium hierfür sind die Auswirkungen der unharmonisierten Regelungen auf die Wettbewerbschancen der Unternehmen. Am deutlichsten haben diese Überlegungen im Gutachten des Ruding-Ausschusses¹⁵ und der darauf folgenden Stellungnahme der Kommission¹⁶ ihren Niederschlag gefunden.

3. Empfehlungen des Ruding-Berichts

Aufgabe des Ruding-Ausschusses war es zu ermitteln, ob und ggf. an welchen Stellen eine Harmonisierung des Ertragsteuerrechts für ein Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist. Hierbei ging der Ausschuß von den Wettbewerbswirkungen der Steuervorschriften aus. Er stellte auf verschiedenen Wegen fest, daß die Besteuerung einen beachtlichen Einfluß auf die Standortwahl und auf die Entscheidungen der Unternehmen im Binnenmarkt besitzt. Soweit die steuerlichen Vorschriften in einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich seien, folgerte der Ausschuß, sei somit auch der steuerliche Einfluß auf die unternehmerischen Entscheidungen unterschiedlich; die Entscheidungen und die Wettbewerbschancen würden folglich durch eine unterschiedliche Steuergesetzgebung verzerrt.

Freilich verlangt der Grundsatz der Subsidiarität, daß es im Binnenmarkt nicht eine vollständige Harmonisierung aller Besteuerungsvorschriften geben soll, sofern dies irgendwie vermeidbar ist. Der Ausschuß prüfte daher

14 Vgl. Herzig, Teilbetrieb, *IStR* 1994, 1 ff.

15 Commission of the European Communities (Ed.), Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Luxemburg, 1992. Im folgenden nach der allgemein leichter zugänglichen deutschen Zusammenfassung in DB Beil. 5/92 zitiert.

16 Leitlinien 1992 (Fn. 5), Tz. 23–57.

die einzelnen relevanten Regelungskomplexe unter dem Aspekt ihrer materiellen Bedeutung¹⁷; als wichtig für die Herstellung gleicher Wettbewerbschancen erklärte er aufgrund dessen beispielsweise die Harmonisierung

- der KSt-Systeme,
- der Abschreibungsvorschriften,
- der Vorschriften über Rückstellungen
- sowie die Einführung von Ober- und Untergrenzen für den Steuersatz, um die Abweichungen in der Steuerbelastung zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten nicht zu groß werden zu lassen.

Die Kommission nahm gegenüber diesen sehr weitreichenden Vorstellungen des Ausschusses, die letztlich eine Harmonisierung nahezu aller bedeutenden Fragen der Steuergesetzgebung mit sich gebracht hätten, eine eher reservierte Haltung ein¹⁸. Sie bemühte sich, das Spektrum der zu harmonisierenden Fragen einzuschränken und auf eine Harmonisierung dort zu verzichten, wo die Mitgliedstaaten selbst genügend Möglichkeiten zu einem binnenmarkt günstigen Verhalten haben. So lehnte sie etwa die Einführung einer Steuersatzobergrenze ab, da die Mitgliedstaaten bereits durch Eigeninteresse dazu angehalten werden, ihren Steuersatz im Binnenmarkt nicht zu stark über den ihrer Konkurrenten anzuheben¹⁹.

Im Ergebnis wird damit ein Wettbewerbsargument herangezogen, um Harmonisierungsbemühungen Einhalt zu gebieten. Damit stellt sich aber die zentrale Frage nach der Reichweite dieses Wettbewerbsarguments: Können damit nicht insgesamt die Harmonisierungsüberlegungen zurückgedrängt werden? Diese konzeptionelle Frage nach dem Zusammenwirken von Wettbewerb und Harmonisierung ist bisher noch nicht befriedigend beantwortet und wirft die Frage nach der von der EU einzuschlagenden Strategie im Bereich der direkten Steuern auf.

17 Es wird also eine Art „Materiality“-Konzept verfolgt, wobei allerdings nirgends klargemacht wird, wie – außer durch Willkür – in einem strittigen Fall die Grenze zwischen Wesentlichkeit und Unwesentlichkeit einer steuerlich bedingten Wettbewerbsbeeinflussung gezogen werden könnte.

18 Vgl. Leitlinien 1992 (Fn. 5), Tz. 23 ff.

19 Vgl. Leitlinien 1992 (Fn. 5), Tz. 45.

III. Kritik an den bisherigen Ansätzen

1. Mangelnde Abgrenzung gegen Vollharmonisierung

Beurteilt man die bisherigen Ansätze zu einer Steuerharmonisierungsstrategie, so fällt auf, daß sowohl die traditionellen wie auch die heutigen Ansätze der Kommission nicht in der Lage sind, sich gegen die Forderung nach Vollharmonisierung abzugrenzen.

Die bisherigen Überlegungen auf Kommissionsebene sehen nämlich regelmäßig so aus, daß einzelne Bereiche der Besteuerung als ausreichend wettbewerbsrelevant angesehen werden, um eine Harmonisierung zu fordern, und bezüglich anderer Bereiche entweder festgestellt wird, daß diese noch nicht harmonisiert werden muß, oder diesbezüglich überhaupt keine nähere Aussage getroffen wird. Ein Manko dieser Ansätze liegt also darin, daß sie zur Kompetenzverteilung bei der Besteuerung in einem endgültigen Stadium des Binnenmarktes nichts aussagen. Definitive Aussagen darüber, welche steuerlichen Kompetenzen auch nach der Verwirklichung des Binnenmarktes in mitgliedstaatlicher Verantwortung bleiben sollen, finden sich jedenfalls regelmäßig nicht. Vielmehr erwecken die bisherigen Ansätze den Eindruck, daß

- dort, wo die Gemeinschaft sich darauf beschränkt, grenzüberschreitende Sachverhalte zu regeln, die Mitgliedstaaten die vergleichbaren internen Sachverhalte aus sachlichen Erwägungen „freiwillig“ gleich gestalten müssen (so daß der zugestandene Freiraum nur scheinbar existiert, vgl. Anteilstausch, Teilbetrieb, Verlustverrechnung bei Tochtergesellschaften) und
- die Gemeinschaft sich dort, wo sie zum jetzigen Zeitpunkt noch keine Harmonisierung für nötig hält, vorbehält, diese Beurteilung zu einem späteren Zeitpunkt zugunsten einer Harmonisierung zu ändern. Denn mit zunehmender Harmonisierung dürfte das relative Gewicht der nicht harmonisierten Bereiche ansteigen, die damit in das Blickfeld der Kommission treten. Auch hier ist eine Entwicklung zur Vollharmonisierung vorgezeichnet, die im Ruding-Bericht wohl am konsequentesten zum Ausdruck gebracht wird.

Da das Subsidiaritätsprinzip die Unterschiedlichkeit nationaler Vorschriften grundsätzlich – so weit wie möglich – erhalten will, kann man diese neue Politik der Kommission aber kaum als geeignet zur Verwirklichung des Subsidiaritätsprinzips ansehen.

2. Kritik an der bisherigen Methode zur Ermittlung des Harmonisierungsbedarfs

a) Kritik an den Grundannahmen

Kritisch beurteilen kann man auch die methodischen Ansätze, mit denen der Frage nachgegangen worden ist, ob nichtharmonisierte steuerliche Vorschriften zu Wettbewerbsverzerrungen und damit zu einer Störung des Gemeinsamen Marktes führen können oder müssen. Traditionell ist es üblich, zur Klärung dieser Frage isoliert auf die Analyse der Steuerwirkungen abzustellen und weitere Einflußfaktoren auf die Wettbewerbschancen außer Betracht zu lassen. Mit anderen Worten, Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten werden unter einer *ceteris-paribus*-Bedingung verglichen; es wird von Unterschieden nur bei der Besteuerung ausgegangen. Dieses Untersuchungsmodell ist in einem Binnenmarkt, der dem Subsidiaritätsprinzip gehorcht, jedoch gerade nicht realistisch, denn das Subsidiaritätsprinzip verlangt geradezu, daß ein größerer Teil der wirtschaftlich relevanten gesetzlichen Vorschriften in den verschiedenen Mitgliedstaaten autonom, d. h. unterschiedlich, ausgeformt wird. Würde man eine andere Interpretation vertreten und fordern, trotz des Subsidiaritätsprinzips alle wirtschaftlich wesentlichen Vorschriften zu harmonisieren, dann würde das Subsidiaritätsprinzip zu einer leeren Worthülse mutieren; denn in einem Vertrag, der nach wie vor hauptsächlich die Wirtschaftsintegration zum Ziel hat, hätte es dann praktisch kaum einen Anwendungsbereich mehr.

Dies zwingt zu der Schlußfolgerung, daß der Zustand, den die traditionellen Untersuchungen zur Ermittlung des notwendigen Umfangs der Steuerharmonisierung ihrem Untersuchungsmodell zugrundelegen, in einem dem Subsidiaritätsprinzip verpflichteten Binnenmarkt gar nicht eintreten kann. Dies bedeutet zugleich, daß Ergebnisse, die anhand dieses Modells gewonnen werden, auch keinen Erkenntniswert für den Umfang der notwendigen Steuerharmonisierung im Binnenmarkt haben können, da sie auf einer falschen Grundannahme beruhen. Es wird m. E. für die weitere Forschung daher eine wichtige Aufgabe sein zu überprüfen, inwieweit die auf dem traditionellen Forschungsansatz (*ceteris-paribus*-Betrachtung) beruhenden Aussagen auch dann noch ihre Gültigkeit behalten, wenn man die *ceteris-paribus*-Bedingung aufgibt, also von der Unterschiedlichkeit der nichtsteuerlichen Rahmenbedingungen bei den verglichenen Unternehmen ausgeht. In der Finanzwissenschaft findet sich in jüngerer Zeit eine Strömung, die diesen Gegebenheiten zunehmend Rechnung trägt und in ihre Überlegung zumindest einbezieht, daß es in Staaten mit unterschiedlichen Steuergesetzen auch unterschiedliche staatliche Leistungen

zur Schaffung und Aufrechterhaltung der Infrastruktur, unterschiedliche Abgaben- und Gebührenregelungen und unterschiedliche Kosten durch die Systeme zur sozialen Sicherung geben wird²⁰.

b) Vollharmonisierungstendenzen als zwangsläufige Folge des bisherigen Ansatzes

Macht man sich klar, daß die bisherigen Analysen explizit oder implizit mit einer *ceteris-paribus*-Betrachtung arbeiten, so wird immerhin verständlich, warum die bisherigen Überlegungen zum Umfang der notwendigen Harmonisierung sich sämtlich nicht überzeugend gegen die Forderung nach einer Vollharmonisierung abgrenzen können. Denn steuerliche Belastungsunterschiede führen unter sonst gleichen Bedingungen zu unterschiedlichen Gewinnen nach Steuern und damit zu einer Verzerrung der wirtschaftlichen Zielgröße durch steuerliche Rahmenbedingungen. Beseitigt wird diese Verzerrung idealtypisch erst bei Vollharmonisierung²¹.

Die Vollharmonisierung ist dem traditionellen Untersuchungsmodell also gewissermaßen immanent. Jeder Unterschied in der Besteuerung, der zugelassen wird, führt zwangsläufig bei gleicher übriger Lage der Unternehmen zu Nettogewinnunterschieden und verzerrt hierdurch die Chancen der Unternehmen im Wettbewerb zum Kapital. Wer auf der Grundlage dieses Modells Untersuchungen anstellt und einige Unterschiede in der Besteuerung weiterhin zulassen will, kann dies nur, wenn er Unterschiede in den Wettbewerbschancen der Unternehmen bis zu einem gewissen Grad als vernachlässigbar einstuft²². Das wiederum ist nur willkürlich möglich, und natürlich wird das relative Gewicht der verbleibenden Steuerunterschiede in der Praxis zumindest langfristig um so größer, je mehr sich die übrigen – steuerlichen und nichtsteuerlichen – Rahmenbedingungen effektiv angleichen.

Diese Zusammenhänge erklären ohne weiteres, warum man in der Literatur Bemerkungen vorfindet, nach denen die Harmonisierung der KSt-Systeme ohne eine gleichzeitige Harmonisierung der Bemessungsgrundlage²³ und eine solche ohne eine gleichzeitige Harmonisierung der Betriebsprü-

20 Vgl. C. Fuest, Fiskalverfassung, Diss. Köln, 1995.

21 In der Tat hat der Ruding-Ausschuß sogar die Forderung erhoben, die Fälligkeitsdaten für die Steuerzahlung in den nationalen Steuergesetzen zu harmonisieren (Fn. 15), 14.

22 Vgl. die obige Kritik zu den Ausführungen des Ruding-Ausschusses.

23 Vgl. Vorentwurf zur Harmonisierung der Gewinnermittlung, Begründung, Tz. 5, abgedruckt bei Kreile, (Fn. 9), 2.

fungspraxis²⁴ „sinnlos“ wäre, oder sogar der Schritt getan wird, eine einheitliche europäische Steuergesetzgebung mit Übergang der Besteuerungshoheit auf die EU zu fordern²⁵.

3. Binnenmarktkonformes Modell zur Analyse des Harmonisierungsumfangs

a) Besteuerungsunterschiede gleich Wettbewerbsverzerrung?

Die Forderung nach einer völligen Harmonisierung der Besteuerung verliert ihre Zwangsläufigkeit, wenn man in das Untersuchungsmodell die Tatsache integriert, daß die übrigen wettbewerbsrelevanten Faktoren zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten ebenfalls unterschiedlich sein könnten. Bei Aufgabe der *ceteris-paribus*-Betrachtung ist es nämlich möglich, daß die Unterschiede in der Besteuerung die vorhandenen Unterschiede in den Wettbewerbschancen nicht vergrößern, sondern verkleinern. Im Extremfall kann es sogar zu einem Ausgleich der Unterschiede bei den übrigen Standortbedingungen durch gegenläufige steuerliche Unterschiede kommen.

Zur Verdeutlichung soll ein bewußt einfach gehaltener Modellfall dienen, in dem zwei ähnliche Unternehmen mit gleichem Kapitaleinsatz verglichen werden.

Modellfall:

Unternehmen A ist in einem Staat mit mäßiger Infrastruktur ansässig und erzielt vor Steuern einen Gewinn von 150 Punkten. Hierauf zahlt es 33 1/3% Steuern; nach Steuern verbleibt damit ein Gewinn von 100 Punkten. Ein vergleichbares Unternehmen B ist in einem anderen Staat mit hochentwickelter Infrastruktur tätig und kann deswegen einen Gewinn vor Steuern von 200 Punkten erzielen. Hier fallen allerdings Steuern in Höhe von 50% an. Nach Steuern erzielt auch dieses Unternehmen einen Gewinn von 100 Punkten.

Unternehmen A und Unternehmen B haben unter diesen Bedingungen also die gleichen Chancen im Wettbewerb um Kapital; der Besteuerungsunterschied schafft keine Wettbewerbsverzerrungen, vielmehr vermeidet er eine solche Verzerrung. Dieses einfache Beispiel verdeutlicht, daß sich

24 Die Bedeutung der Betriebsprüfung für die effektive Steuerbelastung wird in der Literatur oft betont, vgl. nur *Anders*, Betriebsprüfung, INF 1991, 509 f.; *Strobel*, Zukunft, Stbg. 1988, 191; *Boeker*, Gewinnermittlung Deutschland/Spanien, S. 133.

25 Vgl. z. B. *Pach-Hanssenheim*, Entstrickung, DB 1989, 1585.

ein Kapitalanleger nicht isoliert für oder gegen die Besteuerung in einem Staat entscheiden kann, sondern er kann nur jeweils die Gesamtheit der relevanten Standortfaktoren dieses Staates (incl. Besteuerung) als Ganzes annehmen oder ablehnen. Da die Einflußfaktoren in ihrer Gesamtheit aber den gleichen Zielfunktionswert für den Entscheider hervorbringen, ist er bei rationaler Entscheidung tatsächlich zwischen beiden Anlagealternativen indifferent; der Wettbewerb ist nicht mehr zugunsten eines Staates verzerrt.

Sofern sich im Binnenmarkt solche Konstellationen ergeben, ist eine Harmonisierung der Besteuerung zumindest in diesen Fällen offenbar überflüssig. Die Unterschiede in der Besteuerung wirken hier nicht wettbewerbsverzerrend, sondern im Gegenteil nivellierend auf bestehende Wettbewerbsunterschiede, die sich aus der ungleichen Gestaltung anderer Rahmenbedingungen ergeben. Es zeigt sich also, daß durch die Verwirklichung von Steuerneutralität nicht die Wettbewerbsverzerrungen aus staatlichen Eingriffen in das Marktgeschehen beseitigt werden. Denn die Steuern bilden nur einen Teilbereich der staatlichen Aktivitäten. Bereits auf der Einnahmeseite des Staates greift die Steuerneutralität zu kurz, da einzelne Staaten verstärkt auf eine Gebühren- oder Beitragsfinanzierung ausweichen könnten. Um solche „Wettbewerbsverzerrungen“ zu vermeiden, müßte die Steuerneutralität zu einer Abgabenneutralität ausgebaut werden, wenn man den Gedanken der Harmonisierung konsequent weiterverfolgt.

Aber auch eine solche Abgabenneutralität würde nicht ausreichen, um die Wettbewerbsneutralität staatlichen Handelns zu gewährleisten. Denn auch die Ausgabenseite und damit die Bereitstellung allgemeiner öffentlicher Güter wie Sicherheit, Rechtsschutz, wirtschaftliche Stabilität, Aufbau und Unterhaltung einer Infrastruktur müssen in die Überlegungen einbezogen werden. Es erscheint einsichtig, daß ein rational handelnder Unternehmer nicht nur die Steuern in seine Überlegungen einbezieht, sondern auch die Vorteile aus der Inanspruchnahme öffentlicher Güter. Der Investor berücksichtigt also den staatlichen Einfluß als Saldo aus der Erbringung von Abgaben und der Inanspruchnahme öffentlicher Güter.

Sollen also Wettbewerbsverzerrungen durch staatliche Eingriffe vermieden werden, und sieht man die Harmonisierung aller staatlichen Leistungen als unvereinbar mit dem Subsidiaritätskonzept an, so erlangt das Neutralitätskonzept nur dann eine gewisse Überzeugungskraft, wenn es in diesem umfassenden Sinne verstanden wird und neben den Abgaben auch die Vorteile aus der Inanspruchnahme öffentlicher Güter einbezieht. Die-

se Forderung ist keineswegs neu und in den Steuerwissenschaften insbesondere von *Klaus Vogel*²⁶ mit Nachdruck vertreten worden.

Neben erheblichen Meßproblemen würde eine auf diese Art und Weise verwirklichte Neutralität dazu neigen, im Zeitablauf instabil zu werden: Die Vorteile, die ein steuerlich benachteiligtes Unternehmen aus einer günstigen Genehmigungspraxis für Neuinvestitionen oder einer günstigeren Infrastruktur als in einem anderen Staat ziehen kann, können relativ an Wert verlieren, beispielsweise dadurch, daß sie durch andere Produktionsmethoden weniger wichtig werden, oder einfach dadurch, daß andere Staaten die großzügigere Praxis ihres Konkurrenten übernehmen. Ist das der Fall, dann werden die Wettbewerbschancen der Unternehmen – wenn sie bisher gleich waren – vorübergehend ungleich, bis die staatliche Gesetzgebung reagiert und die eingetretenen Verzerrungen im Wettbewerb wieder beseitigt. Es stellt sich daher die Frage, ob die Gemeinschaft aus diesem Grund die Besteuerung nicht doch durch die Harmonisierung als Einflußfaktor auf den Wettbewerb ausschalten muß.

Würde man sich hierzu entschließen, so zeigt das obige Modell aber, daß hierdurch alleine nichts gewonnen wäre. Im Gegenteil würden bestehende Wettbewerbsunterschiede durch eine Beseitigung gegenläufiger steuerlicher Effekte noch verstärkt. Würde der steuerliche Einfluß auf die Rendite fortfallen, so stünden die Mitgliedstaaten vor der Aufgabe, nunmehr die wettbewerbsverzerrenden Effekte der übrigen Standortfaktoren auszugleichen. Ein einmal hergestelltes Gleichgewicht in dieser Hinsicht wäre genauso labil wie zuvor. Auch in einer solchen Situation könnte eine völlige Gleichheit der Wettbewerbschancen also nur durch Harmonisierung gesichert werden. Die Folge wäre, daß durch die Herausnahme der Besteuerung aus dem „Mix“ der von den Mitgliedstaaten frei gestaltbaren Standortfaktoren nichts gewonnen wäre, sondern nur der Zwang zur anderweitigen Harmonisierung stärker werden würde. Das Prinzip der Subsidiarität würde letztlich ad absurdum geführt.

b) Harmonisierung, Effizienz staatlichen Handelns und die mögliche Rolle der EU in einem Wettbewerb der Systeme

Anders als gerade beschrieben, läßt sich die Lage einschätzen, wenn man davon ausgeht, daß es in einem Wettbewerb der Systeme gar nicht mehr die Aufgabe der Gemeinschaft sein soll, die ständige Gleichheit der Wettbewerbschancen zu garantieren. Einem „Wettbewerb der Systeme“ ist es nämlich gedanklich immanent, daß vorübergehende Unterschiede zwischen den konkurrierenden Systemen auftreten; nur solche Unterschiede

²⁶ Vgl. z. B. *Vogels* Darlegungen zum Neutralitätsbegriff in *StuW* 1993, 380 ff.

und die von ihnen hervorgerufenen Marktkräfte bieten überhaupt die Garantie dafür, daß die einzelnen Mitgliedstaaten genügend Anreize haben, sich „systemkonform“ zu verhalten und ihre individuelle Wirtschaftsgesetzgebung stetig so zu verändern, daß die Wettbewerbsfähigkeit der eigenen Wirtschaft verbessert wird.

Mit anderen Worten: Die Instabilität gleicher Wettbewerbschancen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten beim Verzicht auf Harmonisierung ist kein Zeichen für mangelnde Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes, sondern läßt einen Binnenmarkt, der als „Wettbewerb der Systeme“ konzipiert wird, gerade erst funktionsfähig werden, denn nur so treten zwischen den Mitgliedstaaten Marktkräfte auf, die ihnen einen Anreiz zur ständigen Anpassung und/oder Verbesserung der eigenen Standortbedingungen geben. Was man für den Binnenmarkt also lediglich fordern muß, ist, daß die Steuerrechtsordnung so organisiert wird, daß es jedem Mitgliedstaat jederzeit möglich bleibt, durch eigene gesetzgeberische Maßnahmen die Konkurrenzfähigkeit seiner Wirtschaft wiederherzustellen. Die Gestaltung der Steuerrechtsordnung bleibt in einem „Wettbewerb der Systeme“ also primär Aufgabe der Mitgliedstaaten. Sie haben die Aufgabe, ein Bündel von Standortfaktoren so zu entwerfen, daß ihre Wirtschaft im Wettbewerb mit der Wirtschaft der anderen Staaten auf einem einheitlichen europäischen Markt konkurrieren kann.

Eine umfassende Harmonisierung würde dagegen nur beinhalten, die Rahmenbedingungen wirtschaftlichen Handelns zur Vermeidung von Wettbewerbsbedingungen anzugleichen, aber nicht zu optimieren. Eine Harmonisierung könnte auch auf einem hohen Steuerniveau stattfinden und von fiskalischer Seite dazu genutzt werden, Besteuerungsspielräume auszuschöpfen und auszuweiten und im Extremfall ein Besteuerungskartell zu errichten, um dem Konkurrenzdruck eines „Wettbewerbs der Systeme“ auszuweichen. Eine Harmonisierung der Besteuerung kann damit den Bemühungen zuwiderlaufen, die auf einen „schlanken“ und effizienten öffentlichen Sektor ausgerichtet sind. Unter diesem Aspekt kann die Nicht-Harmonisierung erstrebenswert sein, um durch Standortwettbewerb die Effizienz staatlichen Handelns zu verbessern und die Bürger vor zu hohen Steuern zu schützen.

Folgt man dieser Auffassung, so beeinträchtigen Besteuerungsunterschiede nicht die Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes. Vielmehr eröffnen solche Unterschiede die Chance, Marktkräfte bei der Schaffung wettbewerbsfähiger Rahmen- und damit auch Steuerbedingungen zu nutzen. Dabei darf allerdings nicht unberücksichtigt bleiben, daß unterschiedliche Rahmenbedingungen ggf. erhöhte Informations- und damit Transaktions-

kosten der Wirtschaftssubjekte erfordern, die mit den Minderbelastungen nichtharmonisierter Systeme zu vergleichen sind.

Im Rahmen eines solchen „Wettbewerbs der Systeme“ verbleibt die Ausgestaltung der direkten Steuern in der Hand der einzelnen Mitgliedstaaten, die als Akteure in diesem Wettbewerb der Steuersysteme auftreten, der in Wirklichkeit ein Wettbewerb der öffentlichen Sektoren ist. Hiermit wird die dezentrale und föderale Struktur dieses Ansatzes verdeutlicht, der in den USA unter dem Stichwort „public choice“ entwickelt worden ist. Dieser public-choice-Ansatz²⁷ steht der Harmonisierungsthese der klassischen Finanzwissenschaft²⁸ diametral entgegen.

Für die Ausgestaltung der zukünftigen EU-Steuerstrategie stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang die vorgestellten Ansätze mit der Binnenmarktkonzeption des EG-Vertrages kompatibel sind; denn auch die Ausgestaltung der EG-Steuerordnung hat den Grundwertungen dieses Vertrages zu folgen.

IV. Auswertung der Binnenmarktdefinition

Die Binnenmarktkonzeption des EG-Vertrages läßt sich vereinfachend in zwei Thesen zusammenfassen:

- der Wettbewerb der Systeme soll ermöglicht werden,
- die Verwirklichung der Grundfreiheiten muß garantiert werden.

1. Binnenmarktkonzept in EG-Vertrag und Wirtschaftswissenschaft

Nimmt man den „Wettbewerb der Systeme“ ernst, so ist die Forderung nach einer Steuerharmonisierung nach den bisherigen Überlegungen also nur sehr schwach begründet. Auffällig ist dabei, daß die entstehende Wettbewerbsordnung aus traditioneller wirtschaftswissenschaftlicher Sicht keinesfalls einem einheitlichen Markt vergleichbar ist. Es ist zwar bekannt, daß innerhalb eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes unterschiedliche Steuerbelastungen existieren können, ohne daß dadurch die Einheitlichkeit dieses Wirtschaftsgebietes und insbesondere die Einheitlichkeit des Marktes zerstört wird (Beispiel: Gewerbesteuerunterschiede in Deutschland). Das Ausmaß, das solche Unterschiede im europäischen Binnenmarkt haben können, scheint zunächst jedoch mit der traditionellen Vorstellung von einem einheitlichen Markt unvereinbar. Es ist durchaus denk-

²⁷ Als einer der wichtigsten Vertreter ist hier *Buchanan* zu nennen.

²⁸ Diese Thesen gehen maßgeblich auf die Eheleute *Musgrave* zurück.

bar, daß man aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht dann, wenn die Steuerrechtsordnung nur der Philosophie des „Wettbewerbs der Systeme“ folgt und auf eine Harmonisierung weitgehend verzichtet wird, kaum noch von einem „Binnenmarkt“ sprechen würde.

In diesem Zusammenhang muß man sich jedoch klar vor Augen halten, daß der Begriff „Binnenmarkt“ im EG-Vertrag ein rechtlicher Begriff ist. Im Sinne des EG-Vertrages ist ein Binnenmarkt dann geschaffen, wenn „ein Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist“²⁹, verwirklicht worden ist.

Wettbewerbsneutralität der Rechtsordnung oder Wettbewerbsneutralität der Besteuerung werden von dieser Definition nicht als Voraussetzung für einen Binnenmarkt i. S. des EGV gefordert; man wird sie auch nur insoweit ergänzend in die Definition hineininterpretieren dürfen, wie das Gesamtkonzept des Vertrages dies zuläßt. Da das Konzept eines „Wettbewerbs der Systeme“ und das Subsidiaritätsprinzip sich mit einer weitgehend vereinheitlichten Wirtschaftsgesetzgebung nicht vereinbaren lassen, wird man hieraus die Schlußfolgerung ziehen dürfen,

- daß Wettbewerbsneutralität der Besteuerung nicht zu den zwingenden Eigenschaften des EG-Binnenmarktes zählt, und
- daß die Binnenmarkt-konzeption des EG-Vertrages keine einheitlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen erfordert;
- daß der public-choice-Ansatz sich mit der Vorstellung von einem nichtharmonisierten Binnenmarkt vereinbaren läßt.

Interessant ist auch, daß die Vertreter der Vollharmonisierung in der finanzwissenschaftlichen Literatur die Frage, welchem Konzept der Binnenmarkt folgen sollte, selten überhaupt thematisieren. Sie stehen mehr oder weniger eindeutig in der Tradition der orthodoxen finanzwissenschaftlichen Theorie von *Pigou*³⁰ und *Musgrave*³¹. Diese Theorie setzt sich im wesentlichen mit der Frage auseinander, wie ein wohlmeinender, allwissender politischer Diktator handeln würde. Die beiden Seiten des Budgets, die getrennt behandelt werden, sind in dieser Theorie dann so zu gestalten, daß die gesamtwirtschaftliche Wohlfahrt maximiert wird. Die Befürworter der Vollharmonisierung übertragen in der Regel dieses Gedankengut auf die Binnenmarktproblematik. Löst man sich jedoch von den in hohem Maße unrealistischen Grundannahmen dieses Ansatzes, so

29 Art. 7a II EGV (Hervorhebung im Original).

30 Vgl. A. C. *Pigou*, *A Study in Public Finance*, 3. Aufl., London 1947.

31 Vgl. R. A. *Musgrave*, *The Theory of Public Finance*, New York 1959.

stellt sich die Frage nach der Effizienz der Harmonisierung wirtschaftlicher Rahmenbedingungen. Den verbesserten Informations- und damit Transaktionskosten steht die Gefahr einer erhöhten Steuerbelastung gegenüber, die bei einem fehlendem Wettbewerb der Systeme nicht von der Hand zu weisen ist.

2. Berücksichtigung der EG-Grundfreiheiten

Zu beachten ist jedoch, daß der EG-Vertrag sich nicht ausschließlich auf das Konzept eines „Wettbewerbs der Systeme“ beschränkt. Ein konstitutives Merkmal der Binnenmarktdefinition besteht vielmehr darin, daß sie auch die Verwirklichung der sog. „Grundfreiheiten“ fordert, und zwar

- den freien Warenverkehr (Art. 30 ff. EGV),
- die Dienstleistungsfreiheit (Art. 59 ff. EGV),
- die Niederlassungsfreiheit für Unternehmer (Art. 52 ff. EGV) bzw. die Freizügigkeit für Arbeitnehmer (Art. 48 ff. EGV) sowie
- den freien Kapital- und Zahlungsverkehr (Art. 73b ff. EGV).

Die Steuerrechtsordnung muß also nicht nur dafür sorgen, daß die einzelnen Mitgliedstaaten ungehindert an einem „Wettbewerb der Systeme“ teilnehmen können, sondern sie muß darüber hinaus die Verwirklichung dieser Grundfreiheiten garantieren.

3. Schlußfolgerungen für die Forschung

Für die Untersuchung der Frage, wie die Steuerrechtsordnung im Binnenmarkt beschaffen sein muß, werden diese Anforderungen von zentraler Bedeutung sein. Sie werden sich auch am ehesten in konkreten Vorgaben operationalisieren lassen und ggf. eine Grundlage für eine Harmonisierung abgeben können. Die Vorgabe, die Steuerrechtsordnung so zu gestalten, daß jeder Mitgliedstaat seine wirtschaftlichen Rahmenbedingungen durch eine entsprechende Gestaltung wahlweise entweder der Besteuerung oder anderer Standortfaktoren konkurrenzfähig halten kann, ist dagegen nur in seltenen Fällen geeignet, einen Harmonisierungsbedarf zu begründen, da letztlich fast jedes Steuersystem bei entsprechender Gestaltung der übrigen Standortfaktoren international konkurrenzfähig sein kann. Die weitere Forschung wird sich also bei der Frage nach der Verwirklichung des Binnenmarktes schwerpunktmäßig nicht mehr mit Wettbewerbsüberlegungen, sondern eher mit der wirtschaftlichen Verwirklichung der Grundfreiheiten auseinanderzusetzen haben.

IV. Würdigung der Überlegungen des Ruding-Komitees

1. Ansatz des Ruding-Komitees

Der Auftrag der EG-Kommission an das Ruding-Komitee sah vor,

- a) festzustellen, ob die Besteuerung Einflüsse auf die Wahl des Investitionsortes und der Verteilung der Profite zwischen Unternehmen hat
- b) zu prüfen, ob diese Einflüsse im Vergleich zu anderen Einflüssen einen erheblichen Stellenwert haben³².

Diese Aufgabenstellung liegt in ihrer ersten Komponente noch ganz auf der traditionellen Linie, indem sie eine isolierte Beurteilung der Folgen nur der Besteuerung verlangt. Wie schon weiter oben ausgeführt, kann die Antwort auf diese Frage letztlich nur dahin gehen, daß tendenziell jede unterschiedliche steuerliche Behandlung Einflüsse auf die Investitionsentscheidung nehmen kann. Der zweite Teil der Fragestellung legt dann nahe, zu prüfen, ob die Besteuerung möglicherweise als Einflußfaktor nur von untergeordneter Bedeutung ist und vielleicht wegen der übermäßigen Bedeutung anderer Standortfaktoren gar keinen nennenswerten Einfluß auf die Investitionsentscheidung nehmen kann. Die Kommission ist sich bei der Formulierung des Untersuchungsauftrages also sehr wohl bewußt gewesen, daß der Einfluß der Besteuerung nur einer unter vielen Einflüssen auf die Standortwahl ist. Die Fragestellung suggeriert allerdings die Vorstellung, daß die Einflüsse der Besteuerung auf die Standortwahl dann harmonisiert werden müssen, wenn sie einen größeren Umfang haben. Das ist jedoch nicht zwangsläufig der Fall. Die Besteuerungsregeln fallen für den Entscheider vielmehr auch dann erheblich ins Gewicht, wenn sie dazu beitragen, den wettbewerbsverzerrenden Einflüssen anderer Unterschiede in den Rahmenbedingungen entgegenzuwirken. In einem solchen Fall wäre eine Beseitigung der Unterschiede auf steuerlichem Gebiet entweder kontraproduktiv, weil sie die Wettbewerbsverzerrungen nunmehr ungehemmt zum Zuge kommen lassen würde, oder würde weitere Angleichungsmaßnahmen auf anderen Rechtsgebieten nach sich ziehen müssen. So wie der Auftrag an das Ruding-Komitee formuliert ist, besteht also die Gefahr, daß eine Harmonisierung der Besteuerung tendenziell zu schnell empfohlen werden könnte.

Wenn das Ruding-Komitee feststellt, daß die Einflüsse der Besteuerung bei der Investitionsentscheidung von der Mehrzahl der Unternehmen beachtet werden und hierbei auch einen beachtlichen Stellenwert für die

32 *Scrivener* in: Commission of the European Communities (Hrsg.), Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, p. 9.

endgültige Entscheidung zugewiesen erhalten, dann kann man hieraus also noch nicht unbedingt schlußfolgern, daß eine Harmonisierung der Besteuerung notwendig ist.

Auch die Feststellung, daß die Besteuerung die Kapitalkosten in den einzelnen EU-Staaten erheblich unterschiedlich ausfallen läßt, erlaubt entgegen den Überlegungen des Ruding-Komitees noch keine Schlußfolgerungen dahingehend, daß eine Harmonisierung erforderlich wird. Der Vergleich allein der Kapitalkosten läßt nämlich außer acht, inwiefern aufgrund divergierender allgemeiner Rahmenbedingungen (nicht-harmonisierter sonstiger Rahmenbedingungen für die Tätigkeit) in den verschiedenen Mitgliedstaaten auch unterschiedliche Renditen vor Abzug der Unternehmenssteuern erwirtschaftet werden können.

2. Empfehlungen des Ruding-Komitees im einzelnen

Die Vorbehalte gegenüber dem Ansatz des Ruding-Komitees bedeuten jedoch nicht, daß man zugleich auch allen seinen Empfehlungen ablehnend gegenüberstehen müßte. Was das Ruding-Komitee empfiehlt, muß vielmehr daraufhin überprüft werden, ob es auch in einem Binnenmarkt erforderlich ist, der den EG-Grundfreiheiten zum Durchbruch verhelfen will und ansonsten einem Wettbewerb der Systeme verpflichtet ist. Die Ausführungen im folgenden orientieren sich an der vom Ausschuß in seiner Zusammenfassung gewählten Gliederung³³.

a) Beseitigung der Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte

Als erstes Ziel auf dem Gebiet der steuerrechtlichen Tätigkeit der Gemeinschaft nennt das Ruding-Komitee die Beseitigung der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Investitionen in der Gemeinschaft³⁴. Dieser Zielvorgabe ist zuzustimmen, denn die Forderung nach einer Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft ergibt sich bereits aus den Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten der Grundfreiheiten, speziell der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Möglicherweise kann man sogar davon ausgehen, daß die Grundfreiheiten bereits heute die Mitgliedstaaten verpflichten, eine eventuelle Doppelbesteuerung selbst bei Fehlen eines Steuerabkommens zumindest durch Anwendung der Anrechnungsmethode zu beseitigen³⁵. Alternativ können die Mitgliedstaaten sicherlich aber auch die Freistellungsmethode für ausländische Gewinne

33 Vgl. Fn. 15, 6 ff.

34 Vgl. Fn. 15, 7.

35 Zur ausführlichen Begründung vgl. *Dautzenberg*, DB 1994, 1582 ff.

weiterhin anwenden. Dies deckt sich mit den Beurteilungen des Ausschusses, der eine Beseitigung der Doppelbesteuerung für unerlässlich hält, den Mitgliedstaaten aber die Wahl zwischen Anrechnungs- bzw. Freistellungsmethode lassen will³⁶.

Zur Beseitigung doppelter bzw. zusätzlicher Besteuerung für grenzüberschreitende Investitionen fordert der Ausschuß auch eine Beseitigung der Quellenbesteuerung. Konkret soll die Mutter-Tochter-Richtlinie auf alle körper- und einkommensteuerpflichtigen Unternehmen ausgeweitet werden, und auch Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren, die an Unternehmen gezahlt werden, sollen abgeschafft werden³⁷. Diese Forderung wird man unterstützen können. Zwar hat ein wichtiger Nachteil der Quellensteuererhebung, die Bemessung der Steuer nach dem Bruttobetrag der Vergütung ohne die Möglichkeit, Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend zu machen, mittlerweile an Gewicht verloren, denn nach dem Schumacker-Urteil des EuGH³⁸ ist davon auszugehen, daß beschränkt steuerpflichtige Unternehmen in einem solchen Fall eine Veranlagung fordern können. Es bleibt aber selbst dann dabei, daß die zu Lasten eines körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmens einbehaltene Quellensteuer den Charakter einer echten Zusatzbelastung gewinnt. Infolgedessen ist die Forderung nach Abschaffung der Quellensteuern zumindest gegenüber körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen weiterhin zu unterstützen. Ob die Quellenbesteuerung auch abgeschafft werden sollte, wenn der Empfänger eine natürliche, einkommensteuerpflichtige Person bzw. ein Personenunternehmen ist, wird man dagegen sorgfältig prüfen müssen – insbesondere, soweit diese Steuer angerechnet werden kann.

Ebenfalls zur Beseitigung der Doppelbesteuerung hat der Ausschuß die Mitgliedstaaten aufgefordert, das Schiedsabkommen unverzüglich zu ratifizieren und gemeinsame Leitlinien für die Ermittlung von Verrechnungspreisen zu erarbeiten, um Schwierigkeiten auf dem Gebiet der konzerninternen Leistungen möglichst zu vermeiden³⁹. Die erste dieser Forderungen ist in der Zwischenzeit erfüllt worden. Bedenklich stimmt allerdings, daß die Ausweitung des Schiedsabkommens auf die drei neuen Mitgliedstaaten Finnland, Österreich und Schweden nicht automatisch mit der Ratifikation der Beitrittsakte dieser Staaten stattgefunden hat, sondern daß man hierfür ein erneutes Ratifikationsverfahren in allen 15 Mitgliedstaaten der Gemeinschaft vorgesehen hat. Angesichts der Dauer des ersten Ratifika-

36 Vgl. Fn. 15, 7.

37 Vgl. Fn. 15, 7 f.

38 Urt. v. 14. 2. 1995, Rs. C 279/93, EWS 1995, 83; ISr 1995, 126.

39 Vgl. Fn. 15, 8.

tionsverfahrens läßt dies erwarten, daß das Abkommen noch mehrere Jahre lang für diese neuen Mitgliedstaaten keine Geltung haben wird. Darüber hinaus liegt es nahe, daran zu erinnern, daß das Schiedsabkommen in seiner jetzigen Fassung nach 5-jähriger Anwendung ausläuft und demzufolge jetzt dafür Sorge getragen werden muß, daß ein Nachfolgeabkommen so frühzeitig beschlossen wird, daß es noch fristgerecht ratifiziert werden kann. Ansonsten müssen die Unternehmen wieder mit erheblicher Rechtsunsicherheit bei grenzüberschreitenden Lieferungen und Leistungen rechnen. Aus dem gleichen Grunde kann man dem Anliegen des Ausschusses, einheitliche Leitlinien für die Verrechnungspreisbestimmung in der Gemeinschaft zu schaffen, im Lichte der Grundfreiheiten – speziell der Niederlassungsfreiheit – nur zustimmen.

Grundsätzlich verdient auch die Anregung des Komitees, den Richtlinien-vorschlag über die Berücksichtigung von Verlusten aus Betriebsstätten und Tochtergesellschaften im Ausland weiter zu beraten und zu verabschieden, Unterstützung. Auch hier geht es um die Beseitigung zusätzlicher Belastungen, die im innerstaatlichen Kontext nicht auftauchen würden, d. h. um diskriminierende und beschränkende Effekte im geltenden Steuersystem des Binnenmarkts. Dabei verdient auch die Forderung Unterstützung, ausländische Verluste selbst dann zu berücksichtigen, wenn sie in Tochtergesellschaften anfallen. Eine Berücksichtigung von Verlusten nur aus ausländischen Betriebsstätten wäre in einer harmonisierten Regelung schon rechtlich kaum möglich, denn nach den Regelungen über die Niederlassungsfreiheit darf die Wahl zwischen den beiden Niederlassungsformen „Betriebsstätte“ und „Tochtergesellschaft“ nicht durch steuerliche Regelungen verzerrt werden⁴⁰; gerade dies ist aber durch die gegenwärtige Rechtslage, nur Verluste aus Betriebsstätten nach § 2a EStG (bzw. analogen ausl. Vorschriften) im Inland zum Abzug zuzulassen, massiv der Fall⁴¹. In seiner gegenwärtigen Form⁴² ist der vorgelegte Richtlinien-vorschlag der Kommission zu dieser Frage jedoch noch verbesserungsbedürftig.

40 Vgl. EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. C-270/83 (Kommission/Frankreich, „Avoir Fiscal“), EuGHE 1986, 273 ff., Tz. 22.

41 Hier sei nur an die häufige Praxis erinnert, Niederlassungen im Ausland in der Anfangszeit – solange noch Anlaufverluste anfallen bzw. noch nicht ausgeglichen worden sind – als Betriebsstätte zu betreiben, um sie danach als Tochterkapitalgesellschaft umzuorganisieren.

42 Fn. 11; KOM (90) 595 endg.

b) Körperschaftsteuersysteme

Zu den KSt-Systemen vertritt der Ausschuß die These, daß die unterschiedliche Art und Weise, in der die Mitgliedstaaten die Doppelbesteuerung mit KSt und ESt mildern, zu Verzerrungen führt und den einheitlichen Kapitalmarkt in einzelne Teilmärkte zerfallen läßt⁴³. Grundsätzlich seien zwar sowohl

- ein klassisches System ohne jede Beseitigung der Doppelbesteuerung,
- ein Anrechnungssystem wie auch
- ein Shareholder-Relief-System⁴⁴

zur Verwirklichung eines einheitlichen Kapitalmarktes geeignet⁴⁵. Die Tatsache, daß die wirtschaftliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne innerhalb Europas nicht in einheitlichem Umfang beseitigt werde, verzerre jedoch den Kapitalmarkt. Eine solche Situation ist an sich ein klassischer Grund für eine Harmonisierung der maßgeblichen Rechtsvorschriften, und die Schlußfolgerungen des Ausschusses deuten darauf hin, daß er diese Beurteilung teilt, auch wenn er die Chancen für eine solche Harmonisierung einstweilen für äußerst gering hält⁴⁶. Darüber hinaus hält das Komitee es auch für sinnvoll, Steuersatzspannen für die KSt-Sätze vorzugeben⁴⁷, will die Harmonisierung also nicht nur auf das System, sondern auch auf die Höhe des Steuersatzes erstrecken. Letztlich soll hierdurch die Definitivbelastung mit KSt weitgehend angeglichen werden. Diese Schlußfolgerungen des Ruding-Komitees kann man aus dem Blickwinkel des Wettbewerbs der Systeme in mehrfacher Hinsicht kritisieren. Zunächst ist zu bedenken, daß eine Angleichung der Definitivbelastung mit KSt in einem Wettbewerb der Systeme nicht notwendig ist, wenn bzw. solange die Mitgliedstaaten ausreichende Möglichkeiten haben, durch Gestaltung der übrigen Rahmenbedingungen die Rendite vor Steuern so zu beeinflussen, daß sie die steuerlichen Belastungsunterschiede kompensiert.

43 Vgl. Fn. 15, 8.

44 In einem solchen System wird die Doppelbelastung nicht durch einen Abbau der KSt gemildert, sondern sie wird im Wege einer Ermäßigung der ESt auf die Dividendeneinkünfte erreicht (z. B. reduzierter Steuersatz auf Dividenden).

45 Dies gilt im Falle eines Anrechnungssystems allerdings nur dann, wenn das Anrechnungsguthaben sowohl In- als auch Ausländern gewährt wird. Vgl. Fn. 15, 8.

46 Vgl. Fn. 15, 9.

47 Vgl. Fn. 15, 10.

Beispiel:

Bringt eine Investition in Höhe von 1000 ECU in Staat A eine Rendite vor Steuern von 20% und eine (nichtanrechenbare) Körperschaftsteuerbelastung von 50% mit sich, eine Investition in gleicher Höhe in Staat B eine Vorsteuerrendite von 15% mit einer Körperschaftsteuerbelastung von 33,33%, dann ist ein rational handelnder, seinen eigenen Gewinn maximierender Kapitalgeber zwischen beiden Investitionsalternativen völlig indifferent, denn er kann für sich in jedem Fall eine Einnahme in Höhe von 10% des investierten Kapitals erreichen. Wie sich diese seine Rendite aus dem Zusammenspiel von Bruttogewinn und KSt ergibt, ist ihm bei rationaler Entscheidung völlig gleichgültig. Auch für die kapitalnachfragenden Unternehmen ergibt sich in dieser Situation keinerlei Anreiz, inländische Kapitalanleger vor ausländischen zu bevorzugen oder umgekehrt.

Wie das Beispiel zeigt, kann sich in einem Wettbewerb der Systeme trotz unterschiedlicher Definitivsteuerbelastungen ein einheitlicher Markt ohne regionale Präferenzen von Anbietern und Nachfragern bilden, in dem alle Kapitalnachfrager einen einheitlichen „Preis“ für nachgefragtes Eigenkapital anbieten müssen, nämlich 10%. Steigen die Renditeaussichten in einem der beiden Staaten durch eine Änderung der renditewirksamen Standortbedingungen oder eine Senkung des Steuersatzes über diese Marke von 10% an, so wird Kapital durch den Marktmechanismus tendenziell nur noch in diesen Staat geleitet. Der andere Staat ist dann gezwungen, die für Investitionen auf seinem Gebiet zu erwartende Nettorendite durch Anpassungsmaßnahmen beim Steuersatz oder bei den übrigen renditerelevanten Rahmenbedingungen ebenfalls auf 11% zu erhöhen. Der Kapitalmarkt funktioniert also auch bei Änderungen der Situation durchaus noch als einheitlicher Markt, und es stellt sich durch den Marktmechanismus langfristig auch wieder ein neues Marktgleichgewicht her.

Widersprechen muß man jedoch auch der Annahme des Komitees, im Binnenmarkt müsse mittel- bis langfristig eine klare Entscheidung zwischen klassischem System und Anrechnungssystem getroffen werden. Wird ein Anrechnungssystem binnenmarktkonform ausgestaltet, d. h. in der Weise, daß auch Steuerausländern das Anrechnungsguthaben gewährt wird, dann können Anrechnungssysteme und klassische Systeme in einem „Wettbewerb der Systeme“ nämlich ohne weiteres nebeneinander existieren.

Beispiel:

In einem Binnenmarkt i. S. der EG-Definition konkurrieren Unternehmen in den Staaten K und A um Kapital. In Staat K bringt eine Investition

aufgrund einer Vorsteuerrendite von 15% und einer definitiven KSt von 33,33% für einen inländischen wie auch für einen ausländischen Anteilseigner im Endeffekt eine Einnahme von 10% mit sich. In Staat A erbringt die Investition dagegen nur eine Vorsteuerrendite von 10% bei einer KSt von 50%. Wenn sowohl in- als auch ausländische Anteilseigner bei einer Investition in diesem Staat die KSt in voller Höhe angerechnet bzw. ggf. erstattet bekommen, erzielen sie wirtschaftlich mit ihrer Investition ebenfalls eine Rendite von 10% (= 5% Nettoertrag + 5% Steuergutschrift)⁴⁸.

Auch hier ist es für einen Kapitalanleger, der seine eigenen Einkünfte maximieren will, völlig irrelevant, wie sich die ihm zufließende Einnahme letztendlich zusammensetzt. Solange die um sein Kapital konkurrierenden Unternehmen ihm eine Einnahme von 10% in Aussicht stellen können, kann der Gesichtspunkt, ob die im Staat, in dem er sein Geld angelegt hat, erhobene KSt definitiv war oder angerechnet wurde, für ihn keine Rolle spielen. Das unterschiedliche KSt-System in den Staaten A und K kann den Anleger nur dann beeinflussen, wenn er nicht vom Ziel der Gewinnmaximierung, sondern von irrationalen Erwägungen bestimmt wird. Verändern sich in einer solchen Situation relevante Rahmendaten, so sorgen die Marktkräfte auch hier wiederum für eine Bewegung hin zu einem erneuten Marktgleichgewicht.

Beispiel:

In Staat K wird der Steuersatz auf 50% erhöht. Damit sinkt die von einem inländischen oder ausländischen Anleger dort erreichbare Einnahme aus einer Investition auf 7,5%. Da in Staat A nach wie vor für in- und ausländische Anteilseigner, die in einem binnenmarktkonformen System beide das Anrechnungsguthaben in voller Höhe erhalten müssen, eine Rendite von 10% erreichbar ist, strömt daraufhin neu investiertes Kapital tendenziell nur noch nach Staat A. Dieses Ungleichgewicht setzt Marktkräfte in Gang, die – da Staat K auf Dauer nicht auf Neuinvestitionen verzichten können wird – Anpassungsreaktionen hervorruft:

⁴⁸ Es gibt möglicherweise einen Liquiditätsunterschied, weil in Staat K zunächst der gesamte Dividendenbetrag zufließt, während in Staat A das Anrechnungsguthaben erst im Besteuerungsverfahren gutgeschrieben wird. Dieser Liquiditätsunterschied wird jedoch in der Beispielrechnung vernachlässigt. Der Markt würde ggf. in Staat A eine geringfügig höhere Rendite verlangen, so daß – nach Abzinsung der Steuergutschrift – er aus Investitionen in Staat A wiederum die marktübliche Verzinsung erwirtschaften könnte. Zu beachten ist jedoch, daß dann, wenn ohne Einbehalt einer anrechenbaren KSt Steuervorauszahlungen geleistet werden müssen, der Liquiditätsunterschied möglicherweise keinerlei Rolle mehr spielt.

- Staat K verbessert seine nichtsteuerlichen Rahmenbedingungen so weit, daß seine Unternehmen vor Steuern eine Rendite von 20% erwirtschaften können und somit wieder zur Auszahlung einer Dividende nach Abzug definitiver KSt in Höhe von 10% fähig sind, oder
- Staat A nutzt die Gelegenheit, von der Vollenrechnung abzugehen und seine Gutschrift bei unverändertem Steuersatz von 50% auf die Hälfte der Dividende zu reduzieren, so daß sich auch bei einer Investition in Staat A für in- und ausländische Kapitalanleger nur noch eine Rendite von 7,5% ergibt⁴⁹, oder
- Staat A nutzt seine momentan günstige Position im Wettbewerb um Kapital, um strengere, d. h. renditemindernde Maßnahmen bei der Wirtschaftsgesetzgebung durchzusetzen, oder
- der Gleichgewichtspreis für Eigenkapitalüberlassung auf dem Kapitalmarkt sinkt, oder
- alle diese Effekte treten kombiniert auf.

Sofern die Restriktion eingehalten wird, daß die KSt-Anrechnung auch Ausländern gewährt wird, reagiert der Kapitalmarkt in der EU jedenfalls auch bei unterschiedlichen KSt-Systemen auf eine Veränderung der Verhältnisse in einem Mitgliedstaat als ein einheitliches Ganzes, d. h. es treten Marktkräfte in Aktion, die die Mitgliedstaaten zwingen, tätig zu werden, und die mittel- bis langfristig zur Herstellung eines neuen Marktgleichgewichts führen, ohne daß es zu einer regionalen Zersplitterung des Kapitalmarkts kommt.

Der Ruding-Ausschuß ist jedoch ein Gegner der grenzüberschreitenden Gewährung eines KSt-Guthabens. Er begründet dies damit, daß sich die Gewährung eines KSt-Guthabens über die Grenze nicht mit dem Vorrang der Quellenbesteuerung vor der Wohnsitzbesteuerung vertrage. Diese Argumentation erscheint zunächst bedeutsam, sie vermengt jedoch zwei Fragenkreise miteinander:

- Relevant für den Binnenmarkt ist nur die Herstellung eines einheitlichen Kapitalmarktes, und dieser kann – wie gezeigt – auch mit einer grenzüberschreitenden Gewährung von Steuergutschriften geschaffen werden.
- Die Frage, wie diese grenzüberschreitende Gewährung des Anrechnungsguthabens finanziert werden soll, ist von dieser Frage völlig losgelöst zu sehen. Es spielt für die Verwirklichung des Binnenmarktes

⁴⁹ 10% Bruttorendite abzüglich 50% KSt = 5% Dividende. Hierauf Hälfte der Dividende als Gutschrift (2,5%), ergibt insgesamt 7,5% als Einnahme für den Anteilseigner.

selbst überhaupt keine Rolle, ob der Aufwand für die Gewährung des Steuerguthabens aus Staat A an die Investoren aus Staat K in voller Höhe von Staat A, in voller Höhe von Staat K getragen oder aber zwischen den beiden betroffenen Staaten nach irgendeinem Schlüssel aufgeteilt wird.

Gegen eine „Austrocknung“ des eigenen Steueraufkommens kann sich der Quellenstaat durch bilaterale Vereinbarungen ausreichend schützen (vgl. DBA Dtl.-Frkr.). Solche bilateralen Verhandlungen zu führen, ermöglicht die Suspendierung der unmittelbaren Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit für das Steuerrecht in Art. 73d I EGV n. F. in ausreichendem Maße. Im übrigen greift die Befürchtung, der Quellenstaat könne sein Besteuerungspotential verlieren, schon immer dann nicht durch, wenn der Quellenstaat zur Aufrechterhaltung eines Anrechnungssystems nicht verpflichtet ist, sondern jederzeit auf ein klassisches oder ein Teilanrechnungssystem übergehen kann. In diesem Fall ist jeder Steueraufkommensverlust freiwilliger Natur, und dadurch, daß er auch auf ein Teilanrechnungssystem übergehen kann, kann der Quellenstaat letztlich selbst bestimmen, welcher Teil des KSt-Volumens bei ihm selbst verbleiben soll. Der Primat des Quellenstaates darf also als gewahrt gelten.

Die Schlußfolgerungen des Ruding-Ausschusses zur Harmonisierung der KSt können somit nicht unbesehen übernommen werden, sondern bedürfen im Hinblick auf das Konzept des Wettbewerbs der Systeme und den Grundsatz der Subsidiarität noch einer sorgfältigeren Prüfung.

Als das Hauptproblem zur Verwirklichung des Binnenmarktes wird man zunächst wohl nur ansehen müssen, daß diejenigen Staaten, die eine KSt-Gutschrift erteilen, bisher nicht bereit sind, diese grenzüberschreitend an die Einwohner aller anderen EU-Mitgliedstaaten zu gewähren, d. h. auch an die Einwohner derjenigen Staaten, die selbst ein klassisches System haben. Der EG-Vertrag läßt durch die Bestimmung des Art. 73d EGV den Mitgliedstaaten allerdings ausreichend Zeit dazu, sich an diese Erfordernisse des Binnenmarktes zu gewöhnen und entsprechende bilaterale Verhandlungen über diese Fragen, vor allem über die Aufteilung der entstehenden fiskalischen Belastungen, zu führen. Auf entsprechende Verhandlungslösungen wird man nach gegenwärtigem Stand der Dinge noch längere Zeit warten müssen⁵⁰.

Solange dies nicht geschehen ist, muß die Praxis die diskriminierenden und beschränkenden Wirkungen der heutigen Anrechnungssysteme weiterhin durch Sachverhaltsgestaltungen zu minimieren versuchen. Auf die

⁵⁰ Vgl. aber die Schilderung der bisherigen Ansätze zu einer grenzüberschreitenden Anrechnung in den DBA bei *Keßler*, Gutschriften, ISr 1995, 405 ff.

in dieser Hinsicht interessantesten Überlegungen der letzten Zeit, die Auseinandersetzung mit den sog. „stapled stock“-Modellen, sei hier nur kurz hingewiesen.

c) Empfehlungen des Ruding-Ausschusses zur Gewinnermittlung

Zur Gewinnermittlung stellt der Ruding-Ausschuß zunächst einleitend fest, daß diese sich grundsätzlich an den Vorschriften des Handelsrechts orientieren sollte⁵¹. Es wird also eine Maßgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht gefordert. Dies ist grundsätzlich in vielen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft mit graduellen Unterschieden verwirklicht; die Unterschiede liegen meist im Umfang des steuerlichen Bewertungsvorbehalts. Wichtig ist daher die Empfehlung des Ausschusses, daß die Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz allmählich verringert werden sollten⁵². Darüber hinaus empfiehlt der Ausschuß in einzelnen Punkten weitreichende Harmonisierungsmaßnahmen zur Angleichung der Bemessungsgrundlage. So äußert er sich zu den Abschreibungen, der steuerlichen Berücksichtigung des Leasing, der Vorratsbewertung, den Rückstellungen incl. Pensionsrückstellungen, der Anerkennung der Betriebsausgaben, der Kostenumlage im Konzern, der Gestaltung des Verlustabzugs und dem Vorschlag einer steuerbefreienden Reinvestitionsrücklage für Veräußerungsgewinne analog zu § 6b EStG⁵³.

Ob eine Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften jedoch wirklich erfolgen muß, muß man unter dem Blickwinkel eines „Wettbewerbs der Systeme“ allerdings erst noch hinterfragen. Unterschiede in den Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen von ihren Auswirkungen im wesentlichen Unterschieden im Steuersatz. Beschleunigte Abschreibungen beispielsweise führen zu einer Verschiebung der Steuerzahlung in die Zukunft und damit zu einem Absinken des Steuerbarwertes; wirtschaftlich lassen sie sich als ein Äquivalent für eine Steuersatzsenkung für die begünstigte Investition verstehen. Infolgedessen muß man damit rechnen, daß Unterschiede in den Abschreibungsvorschriften ebenso wie Unterschiede in den Steuersätzen durch andere Standortvor- oder -nachteile ausgeglichen werden können; sie entfaltet dann im zwischenstaatlichen Wettbewerb nicht zwingend eine verzerrende Wirkung.

Diese wirtschaftlichen Auswirkungen unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften legen den Schluß nahe, daß man beim Übergang von der traditionellen Betrachtungsweise auf die Analyse eines „Wettbewerbs der

51 Fn. 15, 11.

52 Fn. 15, 11.

53 Vgl. Fn. 15, 11–14.

Systeme“ sorgfältig prüfen muß, ob eine Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften wirklich noch notwendig ist unter den veränderten Rahmenbedingungen.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Die traditionelle Vorgehensweise, den Umfang der im Binnenmarkt notwendigen Harmonisierung der Ertragsteuern zu ermitteln, basiert auf Annahmen, die sich seit der Verankerung des Subsidiaritätsprinzips im EG-Vertrag und der Propagierung eines „Wettbewerbs der Systeme“ als Zielzustand des Binnenmarktes nicht mehr vertreten lassen. Infolgedessen bedürfen zahlreiche Empfehlungen der früheren Forschung einer erneuten Überprüfung dahingehend, ob die empfohlenen Harmonisierungsschritte auch unter den neuen Rahmenbedingungen noch als notwendig angesehen werden müssen.

Bei der Konzeption des Untersuchungsansatzes ist nunmehr zu berücksichtigen, daß in einem Wettbewerb der Systeme steuerliche Unterschiede durch andere zwischenstaatliche Unterschiede ausgeglichen werden können und somit den Wettbewerb im europäischen Binnenmarkt möglicherweise nicht verfälschen, sondern u. U. sogar zum Abbau von Verzerrungen beitragen können. Dies rechtfertigt die Vermutung, daß der Umfang der notwendigen Steuerharmonisierung im Wettbewerb der Systeme tendenziell geringer sein wird, als es das frühere Leitbild einer in allen Mitgliedstaaten weitgehend angeglichenen Wirtschaftsgesetzgebung erfordert hätte.

Nach ersten, vorläufigen Überlegungen erscheint eine Kompensation von Unterschieden in der Steuergesetzgebung durch andere Faktoren – und damit die Unschädlichkeit solcher Unterschiede in einem „Wettbewerb der Systeme“ – sowohl beim Steuersatz als auch bei der Gewinnermittlung oder gar beim KSt-System im Grundsatz vorstellbar. Inwieweit im Einzelfall eine Harmonisierung der Steuervorschriften notwendig ist, bedarf daher noch einer sorgfältigen Prüfung.

Des weiteren ist darauf hinzuweisen, daß nach der Legaldefinition für den „Binnenmarkt“ im Sinne des EG-Rechts die Steuervorschriften jedes Mitgliedstaats keinerlei Diskriminierungen ausländischer Steuerpflichtigen und keinerlei ungerechtfertigte oder unverhältnismäßige Beschränkungen der grenzüberschreitenden Tätigkeit enthalten dürfen. Soweit man sich mit den Problemen bei der Schaffung eines Europäischen Binnenmarktes wissenschaftlich auseinandersetzen will, wird man sich also auch der Diskriminierungs- und Beschränkungsproblematik stärker widmen müssen.

Hier sind zumindest mittelfristig auch praktische Fortschritte zu erwarten, da der Europäische Gerichtshof vor einigen Jahren begonnen hat, auf eine stärkere Beachtung der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote auf dem Gebiet des Steuerrechts zu achten.

Folglich wird die Beschäftigung der Steuerwissenschaften mit dem Europäischen Binnenmarkt auch in Zukunft eine spannende und erfolgversprechende Materie bleiben.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt

Prof. Dr. Franz Wassermeyer
Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten<ul style="list-style-type: none">1. Das Völkerrecht als Quelle des Abkommensrechts2. Das Abkommensrecht als <i>lex superior</i>3. Abkommensrecht als vorrangiges RechtIII. Das Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem innerstaatlichen Recht<ul style="list-style-type: none">1. Das Gemeinschaftsrecht als supranationales Recht2. Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und Abkommensrecht | <ul style="list-style-type: none">IV. Einwirkung des Gemeinschaftsrechts auf das Abkommensrecht<ul style="list-style-type: none">1. Einwirkung durch Urteile und Richtlinien2. Der Kompetenzvorbehalt des Art. 220 EGV3. Abkommensrechtliche DiskriminierungsverboteV. Meistbegünstigungsklausel im Abkommensrecht<ul style="list-style-type: none">1. Das Schumacker-Urteil des EuGH2. Unterschiedliche Regelungen der Betriebsstättendauer3. Andere UngleichbehandlungenVI. Zusammenfassung |
|---|---|

I. Einführung

Das Thema könnte zu dem falschen Eindruck verleiten, als würde ich mich innerhalb meines Beitrages mit den Methoden befassen, die speziell im Europäischen Binnenmarkt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gelten. Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind jedoch im Europäischen Binnenmarkt die gleichen, die auch im allgemeinen Abkommensrecht gelten. Insoweit weist das Gemeinschaftsrecht keine Besonderheiten auf. Das Ziel meines Vortrags ist es deshalb, den Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf das Abkommensrecht der Mitgliedstaaten der EU, des EWR und auch der übrigen Staaten zu diskutieren. Dabei geht es weniger um den Einfluß *de lege ferenda*, sondern vornehmlich um den *de lege lata*. Schon an dieser Stelle sei allerdings angemerkt, daß die EU eine Staatengemeinschaft ist, die sich in einer Entwicklung ständig fortschrei-

tender Harmonisierung befindet. In einem Grenzbereich obliegt es dem EuGH zu entscheiden, ob ein bestimmter Zustand der Harmonisierung schon oder noch nicht erreicht ist. Dies bedeutet auch, daß das, was heute noch nicht erreicht sein mag, schon morgen erreicht sein kann. Wir kommen deshalb nicht umhin, die entscheidenden Fragen ggfs. immer wieder an den EuGH heranzutragen. Dessen ungeachtet kann man nicht über den Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf das Abkommensrecht sprechen, ohne zunächst das Verhältnis zwischen dem Abkommensrecht einerseits und dem innerstaatlichen Steuerrecht der Vertragsstaaten andererseits sowie das Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht einerseits und dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten andererseits geklärt zu haben. Diesen Fragen wende ich mich deshalb vorab zu.

II. Das Verhältnis zwischen dem Abkommensrecht und dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten

1. Das Völkerrecht als Quelle des Abkommensrechts

Das Abkommensrecht hat seine Rechtsquelle im Völkerrecht. Das Völkerrecht wendet sich seinerseits an die Staaten. Sie sind die sog. Völkerrechtssubjekte. Sie werden mit dem Abschluß eines Abkommens verpflichtet, dasselbe in innerstaatliches Recht umzusetzen. Der einzelne Bürger kann von einem Abkommen nur mittelbar über das Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG profitieren.

2. Das Abkommensrecht als *lex superior*

Nach § 2 AO gehen Verträge mit anderen Staaten i. S. d. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG über die Besteuerung insoweit den Steuergesetzen vor, als sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind. Die Einschränkung macht deutlich, daß es eigentlich weniger um die Konkurrenz zwischen dem Abkommensrecht als Völkerrecht und dem innerstaatlichen Recht als vielmehr um die zwischen dem durch das Zustimmungsgesetz umgesetzten Abkommensrecht und dem innerstaatlichen Recht geht. Insoweit entspricht es einer weit verbreiteten Auffassung, das umgesetzte Abkommensrecht gegenüber dem übrigen innerstaatlichen Recht als *lex superior* zu behandeln. *Vogel*¹, *Lehner*² und *Kirchhof*³ bezeichnen in die-

1 Vgl. *Vogel*, DBA, 2. Aufl., Einl., Rdnr. 45 ff.; Vor Art. 6–22, Rdnr. 1 ff.

2 Vgl. *Lehner*, RIW 1988, 201.

3 Vgl. *Kirchhof* in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rdnr. A 148.

sem Zusammenhang das Abkommensrecht als Verteilungsnormen und *Debatin*⁴ als Schrankenrecht. *Debatin* bekämpft ausdrücklich die Annahme von Verteilungsnormen. Auch in der Rechtsprechung des BFH finden sich Ansatzpunkte für die Annahme eines lex-superior-Charakters des Abkommensrechts. So hat der III. Senat des BFH im Urteil vom 15. 6. 1973⁵ zur Vermögensteuer entschieden, eine spätere Änderung des innerstaatlichen Rechts könne eine von den Vertragsparteien (gemeint sind die Vertragsstaaten) objektiv gewollte Regelung des Doppelbesteuerungsabkommens in ihrem Inhalt nicht verändern. Das dahinter stehende Rechtsproblem zeigt seine ganze Relevanz bei der Einfügung des § 50d in das EStG durch das EStRefG 1990. Die Vorschrift enthält ein sog. treaty override, d. h. eine Regelung, die von dem Inhalt zahlreicher DBA abweicht. Im Kern geht es um die Frage, ob die Bundesrepublik Deutschland in ihrem übrigen innerstaatlichen Recht eine Regelung schaffen kann, die die DBA partiell für nicht anwendbar erklärt. Dies wird zwar allgemein bejaht, ist aber mit einer lex-superior-Charakterisierung des Abkommensrechts kaum vereinbar.

Der I. Senat des BFH hat denn auch in seinem Urteil vom 13. 7. 1994⁶ § 50d EStG für innerstaatlich verbindlich erklärt. Konkludent hat er aber die Charakterisierung des Abkommensrechts als lex superior abgelehnt. Das Besteuerungsrecht steht den Staaten aufgrund ihrer völkerrechtlichen Souveränität zu. Es wird den Staaten nicht zugeteilt. Das Völkerrecht beinhaltet auch keine Zuteilungsgrundsätze. Wenn die Staaten DBA abschließen, so tun sie dies nicht, um Besteuerungsrechte zu erwerben oder untereinander zu übertragen. Sie besitzen ein umfassendes Besteuerungsrecht, weshalb es insoweit nichts zu verteilen oder zu übertragen gibt. Wenn sich die Vertragsstaaten dennoch untereinander verpflichten, bestimmte Einkünfte von der eigenen Besteuerung auszunehmen und andere nur ermäßigt zu besteuern, d. h. die Steuer des anderen Vertragsstaates auf die eigene anzurechnen, so tun sie dies aus der Überlegung, daß jede Doppelbesteuerung das Interesse des Steuerpflichtigen an der Erzielung ausländischer Einkünfte erlahmen läßt, was zu Lasten der wirtschaftlichen Stärke und der Vollbeschäftigung in dem einzelnen Vertragsstaat geht. Letztlich sind es also vernünftige wirtschaftliche Überlegungen, die auch die Bundesrepublik veranlassen, die Steuerschraube nicht zu überziehen und im Falle von Doppelbesteuerungen auf die Geltendmachung eines eigenen Besteuerungsrechts zu verzichten. Die Erwägungen der Vertragsstaaten beim Abschluß eines DBA sind damit letztlich keine andere als die,

4 Vgl. *Debatin*, DStR, Beihefter 23/1992, 1 ff.

5 Vgl. BFH v. 15. 6. 1975 III R 118/70, BFHE 110, 187, BStBl. II 1973, 810, 812.

6 Vgl. BFH v. 13. 7. 1994 I R 120/93, BFHE 175, 351, BStBl. II 1995, 129.

die z. B. die Bundesrepublik bei der Verabschiedung von Vorschriften nach der Art der §§ 3 und 34c EStG anstellt. Es erscheint mir auch widersinnig, das Abkommensrecht als Schrankenrecht zu bezeichnen. Nach der Auffassung von *Debatin*⁷ wirken die von der Bundesrepublik abgeschlossenen DBA als Schranke gegenüber dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik. Was ist das für eine Schranke, wenn sie die Bundesrepublik durch ein treaty-override-Gesetz beseitigen kann. Wer sich vertraglich zu einem bestimmten Tun oder Unterlassen verpflichtet, wird kaum auf die Idee kommen, eine Schranke gegen sich selbst errichtet zu haben. Allenfalls wird er davon sprechen, auf die Geltendmachung von Rechten, die ihm aus anderen Gründen zustehen, freiwillig verzichtet zu haben. Letztlich besteht damit das Abkommensrecht in seinem wesentlichen Teil aus Steuerbefreiungs- und Steuerermäßigungsvorschriften. Das Abkommensrecht hat zwar eine andere Rechtsquelle als das übrige innerstaatliche Recht. Dies ist jedoch nur für die Auslegung des Abkommensrechts von Bedeutung. Deshalb kommt dem Abkommensrecht aber noch keine lex-superior-Qualität zu. Entscheidend ist, daß sich die Umsetzung des Abkommensrechts in innerstaatliches Recht durch das Zustimmungsgesetz vollzieht. Das Zustimmungsgesetz hat aber keine andere Rechtsqualität als das übrige innerstaatliche Recht. Aus innerstaatlicher Sicht sind daher die Rechtsfolgewirkungen des Abkommensrechts keine anderen als die jeder anderen innerstaatlichen Steuerbefreiungs- oder -ermäßigungsnorm.

3. Abkommensrecht als vorrangiges Recht

Soweit das Abkommensrecht von dem übrigen innerstaatlichen Recht des Anwendestaates abweicht, löst sich das Konkurrenzverhältnis mit Hilfe des § 2 AO. § 2 AO ist konstitutiver Natur. Die Vorschrift regelt die Rechtsfolgekonkurrenz zwischen an sich gleichrangigem Recht. Sie räumt dem Abkommensrecht im Grundsatz einen Vorrang ein. Ich kann deshalb auch *Köhler*⁸ nicht folgen, der kürzlich die Konkurrenz zwischen der Steuerbefreiung einer Dividende nach DBA einerseits und nach § 11 Abs. 4 AStG andererseits erörterte und meinte, die Steuerbefreiung nach § 11 Abs. 4 AStG gehe vor. Meines Erachtens ergibt sich aus § 2 AO der Vorrang der Steuerbefreiung nach DBA. Zumindest muß man anerkennen, daß sich beide Rechtsfolgen überlagern, weshalb sich das Konkurrenzproblem eigentlich nicht stellt. Ob man deshalb den Vorrang des Abkommensrechts immer als lex specialis bezeichnen kann und soll und damit dem übrigen innerstaatlichen Recht den Charakter einer lex genera-

⁷ Vgl. Fn. 4.

⁸ Vgl. *Köhler*, IStR 1995, 529, 530.

lis zuweisen soll, lasse ich offen. In vieler Hinsicht stellt das Abkommensrecht eher eine *lex alia* dar. Der in § 2 AO verankerte Vorrang des Abkommensrechts entbindet von der allgemeinen Anwendung des Grundsatzes „*lex posterior derogat legi priori*“. Allerdings ist der Gesetzgeber frei, im Einzelfall den in § 2 AO normierten Vorrang des Abkommensrechts zu durchbrechen. Er könnte § 2 AO aufheben. Er kann ebenso für einen bestimmten Einzelfall einen Vorrang des übrigen innerstaatlichen Rechts vor dem Abkommensrecht statuieren. Er muß sich allerdings der Gesetzesform bedienen und die Durchbrechung des § 2 AO hinreichend deutlich zum Ausdruck bringen. Es gilt der Grundsatz, daß die Bundesrepublik den Vorrang umgesetzten Abkommensrechts durch später gesetztes innerstaatliches Recht durchbrechen kann.

III. Das Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem innerstaatlichen Recht

1. Das Gemeinschaftsrecht als supranationales Recht

Das Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem innerstaatlichen Recht ist insoweit ein wesentlich anderes als das zwischen dem Abkommensrecht und dem innerstaatlichen Recht, als sich das Gemeinschaftsrecht einheitlich für das Territorium der EU entwickelt und dort unmittelbare Wirkung auch für den einzelnen entfaltet. Das Gemeinschaftsrecht wendet sich zwar primär an die Organe der EU und an die Mitgliedstaaten, daneben aber auch in weitem Umfang an die sog. EG-Bürger und sogar an Dritte. Die unmittelbare Geltung beruht auf der Umsetzung des Vertrages über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. März 1957⁹ und der zu diesem Vertrag abgeschlossenen Änderungsverträge¹⁰ in innerstaatliches Recht. Das Gemeinschaftsrecht wird deshalb auch als supranationales Recht bezeichnet, was einerseits die *aliud*-Qualität gegenüber dem Völkerrecht und andererseits seine Fähigkeit ausdrücken soll, die nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten zu überlagern. Nur am Rande sei erwähnt, daß das Gemeinschaftsrecht in primäres und sekundäres unterschieden wird. Es beansprucht für sich einen Vorrang vor dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten, wenn und soweit gleiche Regelungsinhalte betroffen sind¹¹, und außerdem seine un-

⁹ Vgl. BGBl. II 1957, 766.

¹⁰ Vgl. Vertrag über die Europäische Union v. 7. 2. 1992, ABl. EG Nr. C 224 v. 31. 8. 1992, 6.

¹¹ Vgl. EuGH v. 15. 7. 1964 6/64, EuGHE 1964, 1251; v. 9. 3. 1978 106/77, EuGHE 1978, 629; v. 19. 6. 1990 C-213/89, EuGHE 1990, 2433.

mittelbare Anwendung¹². Das Gemeinschaftsrecht bildet eine autonome Rechtsordnung. Es gilt der Grundsatz seiner unmittelbaren Anwendung, wobei dem Bürger unter Umständen sogar Schadensersatzansprüche zugebilligt werden¹³.

2. Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und Abkommensrecht

Was das Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem Abkommensrecht anbelangt, so fallen unter das Abkommensrecht einmal die DBA, die die Mitgliedstaaten untereinander abgeschlossen und in innerstaatliches Recht umgesetzt haben. Zu denken ist aber ferner an die DBA, die die Mitgliedstaaten mit den sog. EWR-Staaten abgeschlossen haben. Schließlich stellt sich die Frage, ob nicht die Bundesrepublik bei Anwendung z. B. des DBA-Schweiz einem in der Schweiz ansässigen Staatsangehörigen eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaates die Rechte aus dem primären und sekundären Gemeinschaftsrecht ebenso einräumen muß, als wenn der Betroffene unmittelbar in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässig wäre. Im Kern gilt, daß die Autonomie des Gemeinschaftsrechts vor dem umgesetzten Abkommensrecht keinen Halt macht. Das Gemeinschaftsrecht überlagert das Abkommensrecht und geht demselben vor. Das umgesetzte Abkommensrecht darf nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen. Soweit ein entsprechender Verstoß feststellbar ist, verändert das Gemeinschaftsrecht unmittelbar das Abkommensrecht, ohne daß es eines Tätigwerdens des Gesetzgebers bedürfte. Auf die daraus letztlich zu ziehenden Schlußfolgerungen wird zurückzukommen sein.

IV. Einwirkung des Gemeinschaftsrechts auf das Abkommensrecht

1. Einwirkung durch Urteile und Richtlinien

Bevor man auf Einzelfragen zur Einwirkung des Gemeinschaftsrechts auf das Abkommensrecht eingeht, soll eine Entwicklung angesprochen werden, die es nicht zu übersehen gilt. Es gibt bereits heute eine Reihe punktueller gemeinschaftsrechtlicher Regelungen, die teils in einem weiten und teils in einem engeren Sinne als Doppelbesteuerungsrecht zu qualifizieren sind. Ich denke zum einen an die Folgewirkungen des Schu-

12 Vgl. EuGH v. 5. 2. 1963 26/62, EuGHE 1963, 3; v. 1. 3. 1966 48/65, EuGHE 1966, 28; v. 17. 5. 1972 93/71, EuGHE 1972, 287; v. 6. 10. 1970 9/70, EuGHE 1970, 825; v. 5. 4. 1979 148/78, EuGHE 1979, 1629; v. 2. 7. 1990 C-188/89, EuGHE 1990, 3313.

13 Vgl. EuGH v. 19. 11. 1991 C-6/90 und C-9/90, EuGHE 1991, 5357.

macker-Urteils des EuGH vom 14. 2. 1995¹⁴ auf die Bereiche der Unternehmenseinkünfte, der Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Arbeit und auf Ruhegehälter. Zum anderen denke ich an die Amtshilferichtlinie vom 19. 12. 1977¹⁵, an die Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23. 7. 1990¹⁶, an die Fusionsrichtlinie vom 23. 7. 1990¹⁷ und an die Schiedskonvention vom 23. 7. 1990¹⁸. Zu erwähnen ist auch der Richtlinien-Vorschlag zu den Abzugsteuern von Zinsen und Lizenzgebühren, der inzwischen zurückgezogen wurde. Dies geschah jedoch nur deshalb, weil keine Einigung über die Übergangsfristen für die südlichen Mitgliedstaaten erzielt werden konnte. Das Ziel des Richtlinienvorschlages wurde im übrigen allgemein anerkannt. Ich erwähnte diese Entwicklung, um aufzuzeigen, daß das Abkommensrecht von dem Gemeinschaftsrecht mehr und mehr verdrängt wird. Es findet ein ständig zunehmender Erusionsprozeß statt. Der Binnenmarkt verträgt nur in begrenztem Umfang unterschiedliche Wettbewerbsbedingungen. Der ständig zunehmende Einfluß des Gemeinschaftsrechts muß auf Dauer eine Vereinheitlichung des Abkommensrechtes bringen, das bekanntlich in einer Weise aufgesplittert ist, die man nur als unverständlich bezeichnen kann. Unter dem Gesichtspunkt dieser Entwicklung hin zu einer Vereinheitlichung des Abkommensrechts muß auch die später zu erörternde Frage nach der Anwendung einer Meistbegünstigungsklausel innerhalb des Abkommensrechts zwischen den Mitgliedstaaten der EU und des EWR gesehen werden. Selbst wenn man heute die Frage nach der Geltung einer solchen Meistbegünstigungsklausel verneinen sollte, so stellt sie sich mit fortschreitender Entwicklung immer wieder neu. Die Bundesrepublik sollte diese Entwicklung schon heute bei ihrer Abkommenspolitik berücksichtigen.

14 Vgl. EuGH v. 14. 2. 1995 C-279/93, EuZW 1995, 167, mit Anm. *Knobbe-Keuk*, IWB, Fach 11a, 25 mit Anm. *Thömmes*; IStR 1995, 126 mit Anm. *Schön*, 119; DB 1995, 407 ff. mit Anm. *Kaefer*; vgl. auch *Rädler*, FR 1994, 705; DB 1995, 793).

15 Vgl. Richtlinie Nr. 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und indirekten Steuern v. 19. 12. 1977, ABl. EG Nr. L 336, 15.

16 Vgl. Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten v. 23. 7. 1990, ABl. EG Nr. L 225, 6.

17 Vgl. Richtlinie Nr. 90/434/EWG des Rates für das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, v. 23. 7. 1990, ABl. EG Nr. L 225, 1.

18 Vgl. Übereinkommen Nr. 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen v. 23. 7. 1990, ABl. EG Nr. L 225, 10.

2. Der Kompetenzvorbehalt des Art. 220 EGV

Nach Art. 220 EGV leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen u. a. die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen. Die Regelung wirft die Frage auf, ob die Kompetenz zum Abschluß von DBA zwischen den Mitgliedstaaten bei jedem einzelnen von ihnen uneingeschränkt verblieben ist oder ob es sich um eine europarechtlich eingebundene Kompetenz handelt. Als Steuerrechtler müssen wir zur Kenntnis nehmen, daß die Europarechtler aus der indikativen Formulierung „leiten . . . ein“ eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zu Verhandlungen und aus dem Zweck des Art. 220 EGV, nämlich zugunsten der Bürger die Vermeidung der Doppelbesteuerung auch tatsächlich sicherzustellen, eine Verpflichtung zum Abschluß von Übereinkommen ableiten¹⁹. Diese Verpflichtung unterliegt der Kontrolle durch Kommission und EuGH. Sie richtet sich an „die Mitgliedstaaten“, was nach dem Sprachgebrauch des EGV dessen Gesamtheit bedeutet. Die Europarechtler leiten aus dem Zweck des Art. 220 EGV weiter ab, daß eine Rechtsvereinheitlichung auf dem Gebiet des Abkommensrechts beabsichtigt ist, die nur unter Beteiligung aller Mitgliedstaaten herbeigeführt werden kann. Nach dieser Auffassung schließt zwar Art. 220 EGV den Abschluß bilateraler Abkommen nicht aus. Die bilateralen Abkommen müssen aber EU-weit inhaltlich zumindest im Kern übereinstimmen. Daß dies trotz OECD-MA tatsächlich nicht der Fall ist, bedarf keiner besonderen Erwähnung. Gerade deshalb droht aber eine Flut von Vorabentscheidungsersuchen der FG, weil es letztlich Sache des EuGH ist, zu entscheiden, ob die hier wiedergegebene Auffassung über die Auslegung des Art. 220 EGV und den insoweit zu beachtenden Kernbereich zutreffend ist oder nicht. Die entsprechende Gefahr besteht zumindest in bezug auf Abkommensregelungen, die von dem Standard abweichen, wie er durch das OECD-MA vorgegeben ist, wenn und soweit sie nicht durch besondere Gründe (z. B. Verhinderung des Mißbrauchs) gerechtfertigt erscheinen. Die hinter dieser Problematik stehende Bedeutung mag der folgende Fall beleuchten, der sich tatsächlich so ereignet hat.

Beispiel:

Ein Erblasser deutscher Nationalität, der völlig überraschend verstarb, hatte kurz vor seinem Tode seinen Wohnsitz von Deutschland nach

¹⁹ Vgl. *Vedder*, in: Lehner/Thömmes u. a., Europarecht und Internationales Steuerrecht, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 19, S. 1 ff., 8 ff.; *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, München 1995, S. 61 ff.

Großbritannien verlegt. Sein Alleinerbe war nur in Deutschland ansässig. Der Nachlaß bestand fast ausschließlich aus Geldvermögen. Sowohl Großbritannien als auch die Bundesrepublik unterwarfen den Erbfall ihrer Erbschaftbesteuerung. Beide Staaten lehnten die Anrechnung der Erbschaftsteuer des jeweils anderen Staates ab, weil jeder von ihnen das Geldvermögen nicht als Auslands-, sondern als Inlandsvermögen behandelte. Dadurch trat eine Doppelbesteuerung ein, die mehr 100 v. H. des Nachlaßwertes ausmachte. Da zwischen der Bundesrepublik und Großbritannien kein ErbSt-DBA besteht, entspricht die Doppelbesteuerung dem innerstaatlichen Steuerrecht beider Vertragsstaaten. Es stellt sich die Frage nach der Übereinstimmung des jeweils innerstaatlichen Steuerrechts mit dem Gemeinschaftsrecht. Dreh- und Angelpunkt sind Art. 220 EGV einerseits und die gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote andererseits.

Ich traue mir keine abschließende Beurteilung dieses Falles zu. Tatsache ist jedoch, daß die Bundesrepublik und Großbritannien ihrer Verpflichtung aus Art. 220 EGV zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht nachgekommen sind. Art. 220 EGV verlangt die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft schlechthin und nicht etwa nur für den Bereich der Ertragsteuern. Tatsache ist auch, daß insbesondere enteignungsgleiche Doppelbesteuerungen das in Art. 8a EGV garantierte Recht auf Freizügigkeit tangieren. Man mag meinen Überlegungen entgegenhalten, der Steuerpflichtige besitze die deutsche Staatsangehörigkeit und der EGV schütze nicht den deutschen Staatsangehörigen vor der Besteuerung in der Bundesrepublik²⁰. Auch kann man der Auffassung sein, die Grundfreiheiten des EGV bezögen sich nur auf wirtschaftliche Betätigungen und nicht auf die bloße Freiheit der Wohnsitznahme. Jedoch gilt in der Bundesrepublik Art. 3 GG. Auch wäre die Besteuerung hier keine andere, wenn bei im übrigen gleichem Sachverhalt ein Erblasser mit britischer Staatsangehörigkeit verstorben wäre, der zudem seinen Wohnsitz aus beruflichen Gründen nach Großbritannien verlagerte. Die Gerichte können bei einer Vorlage an den EuGH ihr Vorabentscheidungsersuchen auf einen solchen britischen Staatsangehörigen beziehen und die Auffassung vertreten, es liege innerstaatlich ein Verstoß gegen Art. 3 GG vor, wenn nicht das, was für den britischen Staatsangehörigen gelte, gleichermaßen für den deutschen Staatsangehörigen Anwendung finde. Dem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH müßte ggfs. ein Vorlageverfahren an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG folgen. Streng genommen gilt der Grundsatz auch für die Staatsangehörigen von Staaten, die

20 Vgl. EuGH v. 26. 1. 1993 C-112/91 (Werner), EuZW 1993, 163; IStR 1993, 72.

nicht Mitglieder der EU sind. Denkt man die aufgeworfenen Rechtsfragen zu Ende, so müssen wir uns möglicherweise an ganz neue Kategorien der Vermeidung der Doppelbesteuerung gewöhnen.

3. Abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote

Bekanntlich enthalten die Abkommen regelmäßig sog. Diskriminierungsverbote (Art. 24 OECD-MA). Diese beziehen sich auf die Gleichbehandlung nur von Staatsangehörigen des anderen Vertragsstaates durch den neuen Vertragsstaat. Das Besondere an diesen Diskriminierungsverboten ist, daß sie in das abweichende innerstaatliche Steuerrecht unmittelbar eingreifen und dasselbe verändern. So hat auch der BFH in seinem Urteil vom 14. 3. 1989²¹ das Diskriminierungsverbot des DBA-Niederlande zum Anlaß genommen, das DBA-Italien 1925 auf einen unbeschränkt steuerpflichtigen Niederländer anzuwenden, obwohl das DBA-Italien nur auf deutsche und italienische Staatsangehörige angewendet werden sollte. So gesehen sind die abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote gewissermaßen ein Hebel, der es den Finanzgerichten gestattet, von dem durch den Gesetzgeber gesetzten Recht abzuweichen. Ob deshalb das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot auf das abkommensrechtliche unmittelbar durchschlägt, ist eine Frage von geringerer Bedeutung. Entscheidend ist letztlich, daß das Gemeinschaftsrecht das Abkommensrecht überlagert und daß damit das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot in jedem Fall zum Tragen kommt. Unter diesem Gesichtspunkt möchte ich drei Fälle vortragen, von denen der erste den BFH bereits befaßt hat und die beiden anderen dort noch anhängig sind.

Der 1. Fall betrifft das Urteil vom 14. 8. 1991²² zum niederländischen Uitkering. Betroffen war ein Ehepaar, das nur in den Niederlanden ansässig war. Der Ehemann erzielte Einkünfte aus in der Bundesrepublik ausgeübter nichtselbständiger Arbeit. Er beehrte eine Veranlagung nach dem AGGrenzNL unter Anwendung des Splitting-Tarifs. Dies setzt voraus, daß die Eheleute mindestens 90 v. H. ihres Einkommens aus der Bundesrepublik erzielten. Die Ehefrau war jedoch in den Niederlanden angestellt. Sie erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von rd. 6000 hfl. und außerdem eine Art Überbrückungsgeld in Höhe von weiteren rd. 6000 hfl. Für dieses uitkering hat der BFH letztlich entschieden, daß es keine Lohnersatzleistung sei, wie sie in Deutschland zB nach dem AFG gezahlt wird. Unterstellt, man würde dies anders beurteilen, so würde sich

21 Vgl. BFH v. 14. 3. 1989 I R 20/87, BFHE 157, 77, BStBl. 1989, 649.

22 Vgl. BFH v. 14. 8. 1991 I R 133/90, BFHE 165, 276, BStBl. II 1992, 88.

steuerlich die Frage stellen, ob es ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot darstellt, wenn § 3 Nr. 2 EStG auf Lohnersatzleistungen keine Anwendung findet, die nach dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaates gezahlt werden.

Der 2. Fall betrifft einen deutschen Staatsangehörigen, der im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist und eine Invalidenrente vom französischen Staat aufgrund einer Verletzung erhält, die ihm in der französischen Fremdenlegion zugefügt wurde. Die Invalidenrente ist nach dem DBA-Frankreich im Inland steuerfrei. Sie wurde jedoch in den Progressionsvorbehalt einbezogen. Das wäre nicht möglich, wenn sie auch nach § 3 Nr. 6 EStG steuerfrei wäre. Dies ist einerseits eine Auslegungsfrage und zum anderen eine Frage des Ausflusses eines denkbaren Verstoßes gegen das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot.

Der 3. Fall wurde in der Literatur bereits von *Kaefer*²³ angesprochen. Es geht um ein im Ausland ansässiges, jedoch unter § 1 Abs. 3 EStG bisheriger Fassung fallendes Ehepaar, das sein Einkommen aus der Bundesrepublik erzielt. Das Ehepaar hat ein behindertes Kind, dem ein Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 EStG zusteht. Der Pauschbetrag wäre auf die Eltern übertragbar, wenn das bei den Eltern lebende Kind selbst auch unbeschränkt steuerpflichtig wäre. Dies wäre jedoch nur der Fall, wenn es sich entweder im Streitjahr mehr als 6 Monate im Inland aufgehalten hätte oder wenn es unter § 1 Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 fiel. Letzteres ist nicht der Fall, weil das Kind keine eigenen Einkünfte hat.

Ich lasse die drei Fälle bewußt ungelöst im Raum stehen, um einerseits nicht in schwebende Verfahren einzugreifen, jedoch andererseits aufzuzeigen, wo die Probleme liegen. Es geht immer um Gleichbehandlung. Es geht immer um einzelne steuerliche Vorteile, die das EStG bisher nur unter inlandsbezogenen Tatbestandsvoraussetzungen gewährt. Es geht auch darum, daß sowohl der Gesetzgeber als auch die gesamte Kommentarliteratur sich daran gewöhnen, die deutschen Grenzen zu vergessen und EU-weit zu denken. Wir können nicht jede Lohnersatzleistung dem EuGH vorlegen, um uns von dort bescheinigen zu lassen, daß unser EStG auch insoweit mit dem Gemeinschaftsrecht kollidiert.

²³ Vgl. *Kaefer*, BB 1995, 1615, 1618.

V. Meistbegünstigungsklausel im Abkommensrecht

1. Das Schumacker-Urteil des EuGH

Die wirklich spannende und gewichtige Frage meines Themas geht dahin, ob sich nicht schon heute aus dem Gemeinschaftsrecht die Geltung einer Meistbegünstigtenklausel für das Abkommensrecht zwischen EU- und den EWR-Mitgliedstaaten ergibt. Ich möchte die Frage auf die Kernbereiche des Abkommensrechts beschränken und insbesondere alle Regelungen ausnehmen, die der Vorbeugung gegenüber dem Mißbrauch dienen. Es ist auch für das Gemeinschaftsrecht anerkannt, daß es dem Mißbrauch keine Hilfestellung leisten will. Im übrigen stellt die Frage sich jeweils im Falle der steuerlichen Ungleichbehandlung sowohl im Verhältnis eines deutschen und eines Staatsangehörigen eines anderen EG-Mitgliedstaates, als auch im Verhältnis zwischen den Staatsangehörigen zweier Mitgliedstaaten als auch im Verhältnis zwischen dem Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaates und eines Drittstaates. Jeweils kann der eine oder andere Staatsangehörige steuerlich besser gestellt sein. In die Betrachtung muß auch Art. 3 GG einbezogen werden. Der Gedanke, daß dem Gemeinschaftsrecht schon heute die Geltung einer Meistbegünstigungsklausel inne wohnt, wurde durch die mündliche Verhandlung vom 18. 10. 1994 vor dem EuGH in der Sache Schumacker genährt²⁴. Die Fragen, die der EuGH damals stellte, begründeten die Hoffnung, er werde sich zu einer Meistbegünstigungsklausel bekennen. Diese Hoffnung hat getrogen. Der EuGH hat allerdings die Existenz einer Meistbegünstigungsklausel auch nicht verneint. Er hat sich zu diesem Punkt lediglich ausgeschwiegen. Dies entspricht guter richterlicher Tradition, nur über das zu entscheiden, was entscheidungserheblich ist, und läßt weitergehende Rückschlüsse nicht zu.

2. Unterschiedliche Regelungen der Betriebsstättendauer

Man kann das Problem der Geltung einer Meistbegünstigungsklausel an der unterschiedlichen Behandlung persönlicher Merkmale wie Splittingtarif, Sonderausgabenabzüge oder Kinderfreibeträge aufzeigen. Ich möchte jedoch darauf hinweisen, daß es noch einen weiteren Bezug hat und es deshalb an dem Problem der Betriebsstättendefinitionen im DBA-Luxemburg einerseits und im DBA-Frankreich andererseits festmachen. Beide DBA behandeln Bauausführungen und Montagen als mögliche Betriebsstätten. Während das DBA-Frankreich eine Betriebsstätte erst bei einer Dauer der Bauausführung oder Montage von 12 Monaten annimmt²⁵,

24 Vgl. *Rädler*, FR 1994, 705; *Thömmes*, IWB 1995, 293, 697.

25 Vgl. Art. 2 Abs. 1 Nr. 7 Bstb. a gg DBA-Frankreich.

beträgt die entsprechende Dauer nach dem DBA-Luxemburg nur 6 Monate²⁶. Man stelle sich vor, daß ein französisches und ein luxemburgisches Bauunternehmen eine sog. ARGE bilden, die sich für 10 Monate an einem Bauvorhaben im Inland beteiligt. Das luxemburgische Unternehmen wird von dem zuständigen Finanzamt zur deutschen KSt und GewSt herangezogen. Die entsprechenden und gleich hohen Einkünfte des französischen Unternehmens sind im Inland steuerfrei. Kann das luxemburgische Unternehmen einwenden, es dürfe im Inland nicht schlechter als das französische Unternehmen gestellt werden?

Im Zweifel wird man einer solchen Argumentation des luxemburgischen Unternehmens entgegenhalten, daß es ja in Luxemburg Steuerfreiheit genieße, während der Gewinn des französischen Unternehmens in Frankreich steuerpflichtig sei. So sehr mir persönlich diese Argumentation einleuchtet, so daß ich doch darauf hinweisen, daß der EuGH auf dieselbe in der Sache Schumacker mit keinem Wort eingegangen ist. Meines Erachtens hätte es in dem Fall Schumacker nahegelegen, dahin zu argumentieren, daß Herr Schumacker seinen Wohnsitz in Belgien freiwillig gewählt habe, weshalb er natürlicherweise die an sich in Belgien anfallenden Steuern hätte zahlen müssen. Wenn sich nun Belgien und Deutschland im DBA-Belgien dahin einigen, daß nicht Belgien, sondern Deutschland die Steuern erhebt, so ist dies solange nicht diskriminierend, als Deutschland nur die andernfalls in Belgien anfallende Steuer erhebt. Nach meinen allerdings ungeprüft übernommenen Informationen soll die belgische Steuer auf das Einkommen des Herr Schumacker eher höher als der Betrag gewesen sein, den er hier als beschränkt Steuerpflichtiger entrichten mußte. Der EuGH ist jedoch auf die Steuerbelastung in Belgien mit keinem Wort eingegangen. Daraus muß man schließen, daß es nach der Auffassung des EuGH auf sie nicht ankommt. Dann aber dürfen auch in meinem Betriebsstättenfall nur die in Deutschland anfallenden Steuern miteinander verglichen werden. So gesehen ist die Ungleichbehandlung evident. Außerdem zeigt die Belastung des luxemburgischen Unternehmens mit deutscher Gewerbesteuer, daß es nicht nur um die Berücksichtigung höchstpersönlicher Merkmale wie Splitting-Tarif, Kinderfreibeträge und Sonderausgaben geht. Auch im Vergleich zum Ausland ist die deutsche GewSt eine Zusatzbelastung, die eine Gleichbehandlung gleichgelagerter Sachverhalte verlangt. Das deutsche Abkommensrecht gewährleistet diese Gleichbehandlung zur Zeit nicht. Schließlich zeigt der Fall, daß die Grenze von 90 v. H. des Einkommens keine Bedeutung hat. Es geht um die Steuerbelastung einzelner Einkünfte im Vergleich. Es geht auch speziell um das

26 Vgl. Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Bstb. a gg DBA-Luxemburg.

Problem der GewSt. Ich meine, daß das Problem sehr viel breiter angelegt ist, als es bisher vor dem Hintergrund des Schumacker-Urteils und des Jahressteuergesetzes 1996 den Anschein hat. Im Grundsatz zwingt das Gemeinschaftsrecht zur Annahme einer bereits heute geltenden Meistbegünstigungsklausel. Es ist allerdings die Frage, wie dieselbe zu verstehen ist. Wenn der EuGH weiterhin eine mögliche Diskriminierung nur an der Steuerbelastung in dem einzelnen EU-Mitgliedstaat mißt und nicht auch auf die dadurch gleichzeitig erzielte Steuerbefreiung in dem Wohnsitzstaat abstellt, dann geht die Meistbegünstigungsklausel sehr viel weiter, als dies heute mancher befürchtet. Persönlich bin ich der Auffassung, daß der EuGH das Problem in der Sache Schumacker nicht voll durchschaut hat. Dies mag auch daran liegen, daß ihm nicht alle Argumente vorgetragen wurden.

3. Andere Ungleichbehandlungen

Das hier angeschnittene Problem beschränkt sich natürlich nicht auf die Betriebsstättendefinition bei Bauausführungen und Montagen. Es gilt z. B. auch für den Bereich der sog. Hilfstätigkeiten innerhalb des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, wo es darum geht, daß bestimmte Hilfstätigkeiten allein noch keine Betriebsstätte begründen. Die Voraussetzungen einer solchen Hilfstätigkeit sind in den Abkommen völlig unterschiedlich umschrieben. Es geht ferner um die unterschiedlichen Fassungen der sog. 183-Tage-Klausel nach der Art des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA. Es geht außerdem um die unterschiedlichen Definitionen und Quellensteuersätze vor allem für Zinsen und Lizenzgebühren. Für alle unterschiedlichen Behandlungen stellt sich die Frage, ob Deutschland die Angehörigen verschiedener Mitgliedstaaten der EU und des EWR unterschiedlich mit Steuern belasten darf. Nach dem Schumacker-Urteil muß dies verneint werden.

VI. Zusammenfassung

1. Es kann kein Zweifel daran bestehen, daß das Gemeinschaftsrecht das Abkommensrecht überlagert. Es verändert dasselbe inhaltlich und geht ihm vor.
2. Das Gemeinschaftsrecht zwingt im Grundsatz zur Gleichbehandlung der Staatsangehörigen aller Mitgliedstaaten der EU und des EWR. Dies setzt eigentlich ein EU-einheitliches Abkommensrecht voraus. Solange ein solches nicht besteht, ist es Sache der Bundesregierung, dafür Sorge zu

tragen, daß mit den Mitgliedstaaten der EU und des EWR im Kernbereich inhaltsgleiche bilaterale Abkommen abgeschlossen werden. Von diesem Zustand sind wir heute weit entfernt.

3. Aus dem Gleichbehandlungsgebot folgt die Geltung einer Meistbegünstigungsklausel. Das Problem liegt aber nicht bei der Frage nach der Geltung der Meistbegünstigungsklausel, sondern bei der, wann eine Diskriminierung gegeben ist, die Voraussetzung für die Anwendung der Meistbegünstigungsklausel ist. Für die Feststellung der Diskriminierung ist es von relativ großer Bedeutung, ob nur die im Inland erhobenen Steuern miteinander verglichen werden können oder ob auch die Steuerersparnis berücksichtigt werden darf, die im Ansässigkeitsstaat eintritt. Der EuGH scheint erstere Auffassung zu vertreten. Ich würde persönlich für die zweite Auffassung votieren.

4. Es macht keinen Sinn, vor den Problemen wegzulaufen, die das Gemeinschaftsrecht dem Abkommensrecht bereitet. Deshalb sollte das BMF seine Abneigung gegenüber einem Einheitsabkommen überwinden. Der Gesetzgeber sollte über den Tellerrand „Deutschland“ hinausschauen. Die Gerichte sollten nicht davor zurückscheuen, notwendige Vorlagen an den EuGH zu richten. Sie müssen auch bei ihrer übrigen Rechtsprechung darauf achten, keine Diskriminierungstatbestände zu schaffen. Wir stehen erst am Beginn einer Rechtsentwicklung, deren abschließendes Ergebnis keiner von uns vorhersagen kann. Das Schumacker-Urteil war erst der erste Stein, der auf dem Wege zu dem unbekanntem Ziel beiseite geräumt werden mußte.

Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts – unter Einschluß des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV –

Prof. Dr. Wolfgang Schön
Universität Bielefeld

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts<ul style="list-style-type: none">1. Das Prinzip der autonomen Auslegung2. Wortlautauslegung3. Rechtsvergleichende Methode4. Teleologische Auslegung5. Historische Auslegung6. Völkerrechtliche Auslegung<ul style="list-style-type: none">a) Allgemeinesb) Das Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommenc) Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommend) Internationale SteuerspracheIII. Wirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Recht<ul style="list-style-type: none">1. Unmittelbare Wirkung, gemeinschaftskonforme Auslegung und Berufung auf Richtlinie<ul style="list-style-type: none">a) Unmittelbare Wirkungb) Berufung auf Richtliniec) Gemeinschaftskonforme Auslegung | <ul style="list-style-type: none">2. Grundlagen der gemeinschaftskonformen Auslegung<ul style="list-style-type: none">a) Geltungsgrund der richtlinienkonformen Auslegung<ul style="list-style-type: none">aa) Subjektiv-teleologische Theoriebb) Objektive Theorieb) Reichweite der gemeinschaftskonformen Auslegungc) Rechtsfortbildung3. Konsequenzen für die PraxisIV. Vorlageverfahren<ul style="list-style-type: none">1. Finanzgerichte und Vorlagepflicht2. Ausnahme von der Vorlagepflicht<ul style="list-style-type: none">a) Auslegung nationalen Rechtsb) Die CILFIT-Doktrinc) Entscheidungserheblichkeitd) Autonome Verweisungen des nationalen Rechts3. Zur Konkurrenz von Revisionsgericht und Europäischem GerichtshofV. Schlußbemerkung |
|--|---|

I. Einführung

Herr *Birk*¹ und Herr *Thömmes*² haben die zentrale Rolle der Besteuerungsleichheit in der Europäischen Union hervorgehoben und den mate-

1 Vgl. S. 63 ff.

2 Vgl. S. 81 ff.

riellen Rahmen für einen Abbau diskriminierender Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten geschildert. Danach ist das europäische Steuerrecht auf der Grundlage der Grundfreiheiten und Institutionen des EG-Vertrages sowie der Verordnungen und Richtlinien des sekundären Gemeinschaftsrechts darauf angelegt, die Lebens- und Wirtschaftsbedingungen der Unionsbürger in den einzelnen Mitgliedstaaten einander anzunähern. Diesem Ziel dient Art. 99 EGV, der den europäischen Organen die „Harmonisierung“ der Umsatz- und Verbrauchsteuern zur Aufgabe macht. Und Art. 100 EGV, der für die ersten Richtlinien auf dem Gebiet der direkten Steuern als Rechtsgrundlage gewählt worden ist, stellt die „Angleichung“ der rechtlichen Rahmenbedingungen im Gemeinsamen Markt in den Mittelpunkt der europäischen Gesetzgebung. Schließlich fordern die europäischen Grundfreiheiten des Verkehrs mit Waren, Dienstleistungen und Kapital ebenso wie die Niederlassungsfreiheit Selbständiger und die Freizügigkeit der Arbeitnehmer den Abbau diskriminierender Vorschriften des nationalen Rechts. Die europäische Integration als dynamischer Prozeß strebt damit zwar nicht auf eine selbstzweckhafte Totalharmonisierung zu³, aber doch auf eine stetige Reduktion rechtlicher Differenzierungen zwischen den Mitgliedstaaten, an deren Ende eine wirkliche Rechtsgemeinschaft der Bürger in der Europäischen Union stehen soll.

Die integrierende Kraft des Gemeinschaftsrechts wäre jedoch im Kern gefährdet, wenn die Rechtsgleichheit in der Europäischen Union nicht durch eine einheitliche Auslegung und Anwendung des europäischen Rechts gesichert würde⁴. Jeder Jurist – und nicht zuletzt jeder Steuerjurist – weiß, daß die Praxis der Gerichte und Behörden gegenüber dem schlichten Wortlaut des gesetzten Rechts ein starkes Eigenleben entfalten und mit der Zeit weit über die Intentionen des historischen Gesetzgebers hinausgehen kann. Für das europäische Steuerrecht bedeutet dies, eine dezentrale Interpretation des harmonisierten Steuerrechts in den Mitgliedstaaten würde binnen kurzem inhaltlich auseinanderdriften und der Einfluß der europäischen Rechtsordnung durch die starken Rechtstraditionen der jeweiligen Mitgliedstaaten kanalisiert. Es bedarf daher sowohl eines verlässlichen methodischen Rüstzeugs als auch hinreichender institutioneller Garantien, um die Auslegungs- und Anwendungsgleichheit der gemein-

3 Zum Zweck der Steuerharmonisierung ausführl. *Farmer/Lyal*, EC Tax Law, 1994, 8 ff.

4 *Everling*, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, 1986, S. 15 ff.; *Dausen*, Das Vorabentscheidungsverfahren nach Artikel 177 EG-Vertrag, 2. Aufl., 1995, S. 43 ff.

schaftsrechtlichen Regeln auf dem Gebiet der Besteuerung in der Europäischen Union zu sichern.

Diese Forderung nach einer gleichmäßigen Auslegung und Anwendung des europäischen oder europäisch geprägten Rechts ist jedoch drei grundsätzlichen Schwierigkeiten ausgesetzt:

Zunächst ist zu erkennen, daß das primäre und sekundäre Recht der Europäischen Gemeinschaft einerseits und die nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten andererseits sich nicht in eine einfache Normenhierarchie einfügen lassen⁵. Zwar sind sich der Europäische Gerichtshof⁶ und das Bundesverfassungsgericht in dem prinzipiellen Vorrang des europäischen Rechts vor den nationalen Vorschriften einig, und selbst für die grundrechtlichen Verbürgungen unserer Verfassung hat das Bundesverfassungsgericht seine Jurisdiktion vorläufig zurückgenommen⁷. Aber es ist doch nicht so, daß man von einem umfassenden Anwendungs- und Geltungsvorrang der europäischen Rechtsordnung sprechen könnte, auf dessen Grundlage das europäische Recht in seinem Normbereich das nationale Recht schlicht außer Kraft setzt⁸. Lediglich einzelne Vorschriften des Vertrages (Beispiel: Grundfreiheiten) und die Verordnungen der Kommission (Beispiel: Gemeinsamer Zolltarif und Zollkodex) setzen sich unmittelbar gegen das entgegenstehende nationale Recht durch⁹; demgegenüber kommt einer Richtlinie ihrer Idee nach kein direkter Effekt zu, sie bedarf prinzipiell der Umsetzung durch die Organe der Mitgliedstaaten.

Eine weitere Schwierigkeit ist darin begründet, daß die Sachverhalte, an die unsere Steuerrechtsordnung Rechtsfolgen knüpft, in Formen des Zivilrechts verwirklicht werden. Der fortschreitenden Angleichung des Steuerrechts steht aber bisher keine parallele Entwicklung im Bürgerlichen Recht zur Seite. Die Richtlinie für internationale Fusionen im Steuerrecht ist in Kraft getreten, die Richtlinie über internationale Fusionen im Gesellschaftsrecht liegt seit zehn Jahren auf Eis¹⁰. Der Umsatzsteuer unterliegen europaweit Leistungen gegen Entgelt – aber die Regeln des Zivilrechts über entgeltliche Verträge stehen nicht auf dem Angleichungsprogramm

5 *Brechmann*, Die richtlinienkonforme Auslegung, 1993, S. 174 ff., 179 ff.; *Nettesheim*, AöR 1994, 261 ff., 267; *di Fabio*, NJW 1990, 947 ff.

6 St. Rspr. seit EuGH v. 15. 7. 1964 Rs. 6/64 (*Costa/ENEL*), EuGHE 1964, 1251 ff.

7 BVerfG v. 22. 10. 1986 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 ff., 374 ff.

8 Ausführl. *Brechmann* (Fn. 5), S. 174 ff.; BVerwG v. 29. 11. 1990 3 C 77.87, RIW 1991, 426 ff.

9 Grundlegend EuGH v. 5. 2. 1963 Rs. 26/62 (*van Gend & Loos*), EuGHE 1963, 3 ff.

10 Dazu *Lutter*, Europäisches Unternehmensrecht, 3. Aufl., 1991, S. 61 ff.

der europäischen Organe. Es fehlt daher die unmittelbare Anschlußfähigkeit des zivilrechtlich geprägten nationalen Sachverhalts an die europäische Besteuerungsnorm.

Schließlich besteht eine institutionelle Schwierigkeit in der Sonderung der Zuständigkeiten bei der Auslegung und Anwendung europäisch geprägten Steuerrechts zwischen dem Europäischen Gerichtshof und den Finanzgerichten der Mitgliedstaaten. Das Vorabentscheidungsverfahren des Art. 177 EGV ordnet kompromißhaft¹¹ eine Arbeitsteilung an: Über die Gültigkeit und Auslegung des europäischen Rechts entscheidet der Europäische Gerichtshof, für die Auslegung und Verwerfung des nationalen Rechts sowie die Würdigung und Subsumtion des Sachverhalts sind die nationalen Gerichte zuständig. Wer – mit dem klassischen Bild *Engischs*¹² – die auslegende Subsumtion des Tatsachenmaterials unter einen gesetzlichen Tatbestand als „Hin- und Herwandern des Blickes zwischen Ober- und Lebenssachverhalt“ i. S. eines hermeneutischen Zirkels begreift, der erkennt unmittelbar, daß diese verfahrensrechtlich angelegte gedankliche Trennung zwischen der Auslegung der europäischen Norm und der Würdigung der nationalen Vorschriften und Tatbestände letztlich methodisch unmöglich ist. Die Auslegung der europäischen Regeln erfordert eben doch eine Würdigung der nationalen Umsetzungsvorschriften und einen Blick auf den steuerbaren Sachverhalt. Damit ist ein permanenter Justizkonflikt zwischen den Gerichten der Mitgliedstaaten und dem Gerichtshof in Luxemburg programmiert.

Vor dem Hintergrund dieser methodischen und institutionellen Schwierigkeiten soll im folgenden versucht werden, ein konsistentes Bild gemeinschaftskonformer Auslegung und Fortbildung des nationalen Rechts zu geben. Dafür soll zunächst die Auslegung des eigentlichen Gemeinschaftsrechts vorgestellt werden, anschließend die Wirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Steuerrecht. In einem dritten Abschnitt wird schließlich das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EGV behandelt.

11 *Wohlfahrt* in: Grabitz/Hilf, EG-Vertrag (Stand 1988), Art. 177 EGV Rz. 2; *Krück* in: v. d. Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann, EGV, 4. Aufl., 1991, Art. 177 EGV Rz. 7; *Everling* (Fn. 4), S. 21 ff.; *ders.*, DStJG 11 (1988), S. 51 ff., 54 ff.; *Dauses* (Fn. 4), S. 80 ff.

12 Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 1943, S. 15.

II. Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts¹³

1. Das Prinzip der autonomen Auslegung

Für die Auslegung von Vorschriften des Gemeinschaftsrechts ist kennzeichnend, daß der EuGH eine autonome europäische Interpretation des Gemeinschaftsrechts vornimmt, die sich weitgehend von dem Verständnis rechtlicher Begriffe und Institute in den einzelnen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft löst¹⁴. Das Ziel einheitlicher Lebens- und Wettbewerbsbedingungen erfordert, daß die jeweiligen nationalen Rechtsvorstellungen nicht zum Maßstab der Auslegung europäischer Normen erhoben werden dürfen¹⁵. Auf dieser Grundlage besteht geradezu eine „Vermutung“¹⁶ für eine autonome Auslegung der verwendeten Terminologie.

2. Wortlautauslegung¹⁷

Dabei beginnt der Europäische Gerichtshof in der Regel mit einem Blick auf den Wortlaut der europarechtlichen Vorschrift¹⁸. Diesem Interpretationsmittel sind jedoch gerade im europäischen Zusammenhang Grenzen gesetzt. Denn auf europäischer Ebene existiert kein einheitlicher Wortlaut

13 Dazu ausführlich *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, 1993, S. 45 ff.; *Oppermann*, Europarecht, 1991, Rz. 577 ff.; *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., 598 ff.; *Bleckmann*, ZGR 1992, 364 ff.; *Everling*, DStJG 11 (1988), S. 51 ff.

14 EuGH v. 13. 12. 1979 Rs. 44/79 (Hauer), EuGHE 1979, 3727 ff., 3743 f.; v. 3. 10. 1985 Rs. 249/48 (Profant), EuGHE 1985, 3237 ff., 3256 ff.; v. 15. 6. 1989 Rs. 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties), EuGHE 1989, 1737 ff. (zu Steuerbefreiungen bei der Umsatzsteuer); v. 10. 1. 1990 Rs. C-115/88, EuGHE 1990, 27 ff. (z. Begriff des „dinglichen Rechts“ in Art. 16 Nr. 1 EuGVÜ); v. 26. 2. 1992 Rs. C-280/90, RIW 1992, 581 f. (z. den Begriffen Miete/Pacht in Art. 16 Nr. 1 EuGVÜ); z. ganzen *Everling*, DStJG 11 (1988), S. 51 ff., 63; *ders.*, ZGR 1992, 376 ff., 386.

15 EuGH v. 15. 7. 1982 Rs. 270/81 (Rickmers-Linie), EuGHE 1982, 2771 ff., 2784 z. Begriff des „Nennkapitals“ bei der GesSt.; v. 19. 3. 1964 Rs. 75/63 (Unger), EuGHE 1964, 379 ff., 395, und v. 23. 3. 1982 Rs. 53/81 (Levin), EuGHE 1982, 1035 ff., 1048 z. Begriff des „Arbeitnehmers“; *Bleckmann*, ZGR 1992, 364 ff., 367; *Daig*, FS Zweigert, 1981, S. 395 ff., 396 Fn. 4; *Hoffmann-Becking*, Normaufbau und Methode, 1973, S. 391 ff.

16 *Daig*, (Fn. 15).

17 *Oppermann* (Fn. 13), Rz. 579 ff.

18 Vgl. etwa EuGH v. 8. 11. 1977 Rs. 36/77 (AIMA), EuGHE 1977, 2059 ff., 2070 ff.; v. 12. 7. 1979 Rs. 260/70 (Maggi), EuGHE 1979, 2693 ff., 2700 f.; v. 10. 12. 1985 Rs. 290/84 (Mainfrucht Obstverwertung), EuGHE 1985, 3909 ff., 3929; v. 13. 12. 1989 Rs. C-1/89 (Raab), EuGHE 1989, 4423 ff., 4435 ff.

– jede Sprachfassung ist gleichermaßen verbindlich¹⁹. Daher ist der mögliche Wortsinn erst dann überschritten, wenn sich die gefundene Auslegung mit keiner der vorliegenden Sprachfassungen mehr in Einklang bringen läßt. Dafür ein Beispiel aus der Angleichung direkter Steuern: In Art. 2 der Fusionsrichtlinie werden die für eine begünstigte Einbringung oder Verschmelzung gewährten Rechte an der übernehmenden Gesellschaft nach den deutschen und französischen Fassungen als „Anteile am Gesellschaftskapital“ oder als „titres représentatifs du capital“ im Sinne von Beteiligungen am Eigenkapital bezeichnet. Demgegenüber wählt die englische Fassung den weiteren Begriff der „securities“, der auch verbrieftes Fremdkapital einschließt. Unter dem Gesichtspunkt der grammatischen Interpretation kann keine dieser Formulierungen von vornherein den Vorrang für sich in Anspruch nehmen. Gleiches gilt, wenn die Umsatzsteuerrichtlinie als Bemessungsgrundlage in ihrer deutschen Fassung das „Entgelt“ nennt, in der englischen Version die „consideration“ – zwei Begriffe mit dogmatisch unterschiedlichem Hintergrund. Die Auslegung nach dem Wortlaut muß daher darauf gerichtet sein, einen „gesamteuropäischen“ Wortlaut aus den divergierenden Sprachfassungen zu abstrahieren.

3. Rechtsvergleichende Methode²⁰

Diese vergleichende Betrachtung der grammatischen Wortbedeutungen leitet über zu einer anderen, spezifisch europarechtlichen Methode, der komparativen Analyse von Begriffen und Rechtsinstituten aus der gemeinsamen juristischen Tradition einiger oder aller Mitgliedstaaten²¹. Diese rechtsvergleichende Methode ist für den Spezialfall der Staatshaftung in Art. 215 Abs. 2 EG-Vertrag vorgeschrieben; sie hat aber auch darüber hinaus einen festen Platz in der Rechtsprechung des Gerichtshofs. Für die

19 Beispiele bei EuGH v. 12. 11. 1969 Rs. 29/69 (Stauder), EuGHE 1969, 419 ff., 424 f.; v. 27. 10. 1977 Rs. 30/77 (Boucherau), EuGHE 1977, 1999 ff., 2009 ff.; v. 28. 3. 1985 Rs. 100/84 (Kommission/England), EuGHE 1985, 1169 ff., 1181 ff.; v. 27. 2. 1986 Rs. 238/84 (Röser), EuGHE 1986, 795 ff., 807; v. 23. 2. 1988 Rs. 353/85 (Kommission/England), EuGHE 1988, 817 ff., 837 f.; v. 7. 7. 1988 Rs. 55/87 (Moksel), EuGHE 1988, 3845 ff., 3870 ff.; *Everling*, DStJG 11 (1988), S. 51 ff., 59; *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., 599; *Olbertz*, StVj 1992, 37 ff., 39; zu den praktischen Schwierigkeiten, einen Überblick über die einzelnen Sprachfassungen zu erlangen, vgl. *Meilicke*, BB 1992, 969 ff., 973 f.

20 Dazu ausführlich *Daig*, FS Zweigert, 1981, S. 395 ff.

21 *Oppermann* (Fn. 13), Rz. 581; *Bleckmann*, ZGR 1992, 364 ff., 365 ff.; *Everling*, *RabelsZ* 1986, 193 ff.; *ders.*, DStJG 11 (1988), S. 51 ff., 61 f.; *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., 599; einschränkend *Olbertz*, StVj 1992, 37 ff., 38; *Hoffmann-Becking* (Fn. 15), S. 398 ff.

Auslegung europäischer Steuernormen bedeutet dies insbesondere, daß gemeinsame zivilrechtliche Traditionen der Mitgliedstaaten zum Ansatzpunkt für die Auslegung gemacht werden können. Dabei muß der Gerichtshof durchaus nicht den kleinsten gemeinsamen Nenner der mitgliedstaatlichen Vorverständnisse als europäisches Grundverständnis anerkennen²² oder auch nur einen Mittelweg gehen. Die Rechtsvergleichung dient vielmehr nur als Ausgangspunkt für ein eigenständiges, an den Zielen des EWG-Vertrages und seiner Umsetzungsakte orientiertes gesamteuropäisches Begriffsverständnis. Im Rahmen der dabei erforderlichen Wertungen bedarf das Ergebnis der Rechtsvergleichung einer teleologischen Würdigung.

4. Teleologische Auslegung²³

Im Vordergrund der Auslegungsmethoden des Europäischen Gerichtshofs steht jedoch – insbesondere vor dem Hintergrund des dynamischen Charakters der Gemeinschaftsrechtsordnung – der teleologische Aspekt der Norm²⁴. Dabei spielen sowohl die Ziele des Vertrages im ganzen als auch die spezifische Zielsetzung der einzelnen Vertragsvorschrift oder einer Sekundärnorm eine entscheidende Rolle²⁵. So läßt sich die Angleichung der Wettbewerbsbedingungen gleichermaßen als spezifische Zielsetzung der Umsatzsteuerrichtlinien begreifen als auch als eines der Vertragsziele des EG-Vertrages im allgemeinen. In ähnlicher Weise dienen die Normen der Fusionsrichtlinie sowie der Mutter-Tochter-Richtlinie der Aufhebung von Behinderungen der Niederlassungs- und Freizügigkeitsgarantien und damit auch dem Vollzug des Binnenmarktprogramms des EG-Vertrages²⁶. Diese doppelte Zwecksetzung im Primär- und Sekundärrecht verstärkt die Bedeutung der teleologischen Auslegung der jeweiligen Norm²⁷. Hinzu tritt die rechtliche Struktur der Richtlinie: Bedenkt man

22 So tendenziell *Bleckmann*, ZGR 1992, 364 ff., 366.

23 *Oppermann* (Fn. 13), Rz. 582 f.; *Bleckmann*, EuR 1979, 239 ff., 242 ff.

24 Vgl. etwa die differenzierte teleologische Auslegung des Begriffs der „höheren Gewalt“ in unterschiedlichen europarechtlichen Kontexten bei EuGH v. 17. 2. 1970 Rs. 11/70 (Internationale Handelsgesellschaft), EuGHE 1970, 1125 ff.; v. 28. 5. 1974 Rs. 3/74 (Pfüznerreuter), EuGHE 1974, 589 ff., 598 f.; v. 29. 5. 1991 Rs. T-12/90, EuGHE 1991, 219 ff.

25 *Everling*, DStJG 11 (1988), S. 51 ff., 60; *ders.*, ZGR 1992, 376 ff., 386; *Steindorff*, EuZW 1990, 251 ff., 252.

26 Zur Teleologie der EG-Steuer-Richtlinien vgl. *Voß*, StuW 1993, 155 ff., 158; für die Fusionsrichtlinie insbesondere *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 298 ff.; *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB 1991, Beil. 12., 3 ff.

27 *Bleckmann*, EuR 1979, 239 ff., 245.

nämlich, daß der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie deren Zwecke mit eigenen Mitteln durchsetzen soll, macht dies auch auf der nationalen Auslegungsebene die Bedeutung der Teleologie im Unterschied zu den übrigen Auslegungsmethoden besonders deutlich²⁸. Das Gebot des Europäischen Gerichtshofs, den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften den größtmöglichen „*effet utile*“ zu verschaffen, ist Ausdruck dieses dynamisch-instrumentell orientierten Methodenverständnisses²⁹.

Dabei ist zu beachten, daß die Teleologie einer europäischen und einer nationalen Steuernorm grundsätzlich divergieren. Während die nationale Norm in aller Regel auf bloße Einnahmeerzielung angelegt ist und damit einer teleologischen Auslegung nur in Randbereichen zugänglich ist, verfolgen die Richtlinien der EG auf dem Gebiet des Steuerrechts jeweils besondere, materiell präzisierbare Zweckprogramme: Die Umsatzsteuer Richtlinien sollen der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten dienen, dazu ist mit der Zeit – wenn auch nur sekundär – die Versorgung der EG mit Eigenmitteln getreten. Ein ähnlicher Vereinheitlichungszweck war mit der Harmonisierung der Gesellschaftsteuer verbunden. Die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Fusionsrichtlinie sind eindeutig auf die Beseitigung von Behinderungen bei der grenzüberschreitenden Unternehmensstrukturierung ausgerichtet. Bezeichnend ist, daß der EuGH daher auch keine Bedenken trägt, mit Überlegungen zu Zweck, Ausmaß und Verhältnismäßigkeit von Steuerbefreiungen und Steuereingriffen zu argumentieren³⁰ – eine für das nationale Steuerrecht nur selten mögliche Interpretation³¹.

5. Historische Auslegung

Demgegenüber spielt der historische Aspekt im europäischen Primärrecht eine geringe und auch bei Sekundärrecht nur eine begrenzte Rolle³². Im Hinblick auf den politischen Kompromißcharakter der jeweiligen Richtlinien und die divergierenden Vorverständnisse der beteiligten Mitgliedstaaten weist auch die Entstehungsgeschichte dieser Normen wenig Verbind-

28 *Bleckmann*, RIW 1987, 929 ff., 930.

29 EuGH v. 6. 10. 1970 Rs. 9/70 (*Grad*), EuGHE 1970, 825 ff., 838; v. 19. 1. 1982 Rs. 8/81, EuGHE 1982, 53 ff., 70 f.; *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., 598 ff.; *Olbertz*, StVj 1992, 37 ff.

30 EuGH v. 13. 2. 1985 Rs. 5/84 (*Direct Cosmetics*), EuGHE 1985, 617 ff.

31 *Vogel* in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, IV. Bd., 1990, § 87 Rz. 70 f.

32 *Oppermann* (Fn. 13), Rz. 584; *Everling*, DStJG 11 (1988), S. 51 ff., 59; ausführl. *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., 599.

lichkeit auf. Für die Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften ist vor allem wesentlich, daß im Wege der historischen Auslegung auch nicht tradierte Vorschriften einzelner Mitgliedstaaten, soweit sie als Vorbild für die europäische Richtliniennorm gedient haben, in die Auslegung des europäischen Rechts übernommen werden können³³. So muß die Herkunft des in der Bilanzrichtlinie niedergelegten true-and-fair-view-Prinzips aus dem englischen Rechtskreis nicht notwendig zu einer weitreichenden Implementation der englischen Bilanzrechtsprinzipien für die deutsche Rechnungslegung führen³⁴. Denn weder ist erkennbar, ob die Regelung nach nationalem Recht seinerzeit einen eindeutigen Bedeutungsgehalt aufwies, noch steht fest, daß die Organe der EG und die übrigen Mitgliedstaaten bei der Festlegung der gemeinschaftsrechtlichen Formulierung einhellig auf die besondere nationale Vorgabe gerade eines Mitgliedstaates abstellen wollten. Auch für Vorschriften des harmonisierten Umsatzsteuerrechts, die sich wörtlich an die Tradition des UStG von 1918 anlehnen, kann der nationale Bedeutungshintergrund selbst dann nicht mehr in Betracht gezogen werden, wenn die deutsche Regelung als Vorbild für die europäische Norm gedient hat. So zwingt die deutsch-rechtliche Definition der Lieferung als Verschaffung eigentümerähnlicher Verfügungsmacht³⁵ den Gerichtshof nicht dazu, den europarechtlichen Begriff der eigentümerähnlichen Verfügungsbefugnis in Richtung auf den tradierten deutschen Kontext auszulegen³⁶.

Gleiches gilt für die Harmonisierung direkter Steuern. Zwar läßt sich der Begriff des „Teilbetriebes“ („branch of activity“) in Art. 2i Fusionsrichtlinie erkennbar auf das Vorverständnis des deutschen Steuerrechts zurückführen³⁷. Es ist jedoch damit zu rechnen, daß der EuGH hier ein eigenes Verständnis entwickeln wird, wie er es bereits im Hinblick auf den Begriff des „Zweigs einer Geschäftstätigkeit in der Gesellschaftsteuer-Richtlinie getan hat“³⁸.

33 *Everling*, ZGR 1992, 381 ff., 386.

34 *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., 601 f.

35 Vgl. aber *Weiß*, UR 1991, 291; *Wachweger*, 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, 1978, Art. 5, S. 31 f.

36 Vgl. auch zur Auslegung der EWIV-Verordnung *Jahndorf*, Die EWIV im Ertragsteuerrecht, 1995, S. 14 f.

37 *Herzig*, IStR 1994, 1 ff.

38 EuGH v. 13. 10. 1992 Rs. C-50/91 (Commerzbank), RIW 1992, 952; ergangen auf Vorlagebeschluß des BFH v. 31. 10. 1990, RIW 1991, 256; *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB 1991 Beil. 12, 6; *Eilers*, DB 1993, 1156 m. w. N.

6. Völkerrechtliche Auslegung³⁹

a) Allgemeines

Das europäische Recht hat seinen Ursprung im Völkerrecht, in den römischen Verträgen und wichtigen Nachfolgevereinbarungen – genannt seien nur die Einheitliche Europäische Akte und der Vertrag von Maastricht. Dennoch hat sich der EuGH schon früh von Versuchen distanziert, die Auslegung des EG-Vertrages und der sekundären Gemeinschaftsvorschriften an den Grundsätzen auszurichten, die seit langem im Völkervertragsrecht für die Auslegung zwischenstaatlicher Abkommen entwickelt sind und in der Wiener Vertragsrechtskonvention ihren Niederschlag gefunden haben⁴⁰. Dabei kann sich der EuGH auf den Umstand stützen, daß der EG-Vertrag und sein Sekundärrecht nicht der statischen Abgrenzung hoheitlicher Befugnisse zwischen souveränen Staaten dienen, sondern eine dynamische, auf fortschreitende Integration angelegte, supranationale Rechtsordnung bilden. Daher kann auch das völkerrechtliche Prinzip, daß die Vertragsparteien in erster Linie durch ihre abgestimmte Vertragspraxis den Inhalt der völkerrechtlichen Vereinbarung festlegen, für diese eigenständige supranationale Instanz nicht gelten⁴¹. Der Europäische Gerichtshof, nicht die Regierungen der Mitgliedstaaten, interpretiert das europäische Steuerrecht.

b) Das Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen

Für die Auslegung von europarechtlichen Vorschriften zum Steuerrecht bedeutet der unterschiedliche Charakter von Völkerrecht und Europarecht insbesondere, daß die Judikatur und wissenschaftliche Diskussion im internationalen Steuerrecht zur Auslegung von DBA nicht unesehen als Vorbild akzeptiert werden dürfen⁴². Dies liegt jedoch nicht nur an der formalen Qualifikation der DBA als völkerrechtliche Verträge. Vor allem besteht die Funktion der DBA in der Verteilung und Abgrenzung der vorhandenen Steuerquellen auf die beteiligten Mitgliedstaaten unter Abwägung der fiskalischen Interessen der Vertragsstaaten sowie des Indivi-

³⁹ Vgl. *Oppermann* (Fn. 13), Rz. 577.

⁴⁰ *Olbertz*, StVj 1992, 37 ff.; einschränkend zur Sonderstellung der völkerrechtlichen Auslegung *Vogel/Prokisch*, Generalbericht: Interpretation of double taxation conventions, in: CDFI Vol. LXXVIIIa, 1993, S. 19 ff., 26 f.

⁴¹ *Bernhardt*, FS Kutscher, 1981, S. 17 ff.; *Bleckmann*, EuR 1979, 239 ff., 242; *Groux*, FS Pescatore, S. 275 ff., 282 f.

⁴² Zum Verhältnis EG/DBA-Recht vgl. *Lehner/Thömmes* u. a., Europarecht und Internationales Steuerrecht, 1994.

dualinteresses des doppelt belasteten Steuerpflichtigen. Durch die DBA wird allerdings die primäre Entscheidung des nationalen Steuergesetzgebers über das Ob und Wie einer Besteuerung nicht berührt. Die DBA gewährleisten vielmehr nur einen Rahmen für die nahezu beliebige Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme. Demgegenüber hat sich die Vorstellung einer Harmonisierung der Steuerordnungen in der Auslegung von DBA noch nicht durchgesetzt⁴³.

Anders das europäische Steuerrecht: Hier steht die Entwicklung einheitlicher Wettbewerbsbedingungen und die Durchsetzung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages im Vordergrund. Am Ende dieses Integrationsprozesses soll eine gemeinsame Steuerordnung der Mitgliedstaaten stehen. Über die klassischen völkerrechtlichen Fragen der Souveränitätsabgrenzung reicht dieses „Zweckprogramm“ weit hinaus. Es ist bezeichnend, daß die 6. Umsatzsteuerrichtlinie der EG die Mitgliedstaaten auch daran hindert, einseitig auf die Besteuerung bestimmter Vorgänge zu verzichten⁴⁴, während ein DBA selbstverständlich keinen Staat zwingt, die vorbehaltenen Besteuerungsrechte auszufüllen.

c) Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen

Diese Unterscheidung zwischen Abkommensrecht und Europarecht wird auch an der hier interessierenden Frage nach dem Verhältnis des europäischen zum nationalen Steuerrecht deutlich. Gemäß Art. 3 Abs. 2 des OECD-MA kann für die Auslegung eines Begriffs, der im Abkommen nicht definiert ist, auf das (Steuer-)Recht der Mitgliedstaaten Bezug genommen werden. Diese Vorschrift (deren Reichweite im einzelnen streitig ist⁴⁵) beruht in ihren Grundgedanken darauf, daß DBA einen Ausgleich der konfligierenden nationalen Normen anstreben und daher aus praktischen und dogmatischen Gründen an eben die vorgängige Festlegung der jeweiligen Steuerquellen nach innerstaatlichem Recht anknüpfen. Die Steuerrichtlinien der EG, deren Ziel in einer einheitlichen Steuerordnung auf dem Gebiet der indirekten Steuern oder einer gleichmäßigen Durchsetzung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet der direkten Steuern zu finden ist, müssen sich von diesen Vorgaben der einzelnen nationalen Steuerrechte lösen.

43 Vgl. aber den Ansatz bei *Pott*, Die Kollision unterschiedlicher Formen der Gesellschaftsbesteuerung im internationalen Steuerrecht, 1982, S. 194 ff.

44 Vgl. nur EuGH v. 21. 2. 1989 Rs. 203/87 (Kommission/Italien), EuGHE 1989, 371 ff.; v. 17. 10. 1991 Rs. C-35/90 (Kommission/Spanien), EuGHE 1991, 5073 ff.

45 Vgl. ausführlich *Vogel/Prokisch* (Fn. 40), S. 43 ff.; *Avery Jones*, BTR 1984, 14 ff., 90 ff.; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306 ff., 309 ff.

d) Internationale Steuersprache

Vogel hat jedoch erste Ansätze hervorgehoben, eine „internationale Steuersprache“⁴⁶ zu entwickeln, die unabhängig vom nationalen Kontext und sogar unabhängig von dem konkreten Abkommen eine begriffliche Verständigung ermöglicht. Es spricht vieles dafür, daß die Richtlinien auf dem Gebiet der direkten Steuern (Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie) auf diese internationale Steuersprache verweisen. So wird vielfach angenommen, daß der Begriff der „Betriebsstätte“ („permanent establishment“) in der Fusionsrichtlinie in Übereinstimmung mit dem international eingeführten Betriebsstättenbegriff in Art. 5 OECD-MA auszulegen ist⁴⁷. Eine Verweisung auf nationale Betriebsstättendefinitionen (vgl. nur § 12 AO) wäre damit ausgeschlossen. In gleicher Weise stellt sich die Frage, ob die Qualifikation von Zuwendungen einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft als quellensteuerfreie „Gewinne“ i. S. von Art. 4 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie in Anlehnung an das Verständnis der „Dividenden“ in Art. 10 OECD-MA entwickelt werden kann⁴⁸. Ein weiteres Beispiel: Thömmes hat vorgeschlagen, für die Bestimmung des Mindestkapitals der begünstigungsfähigen Tochtergesellschaft nach Art. 3 Abs. 1b, Art. 5 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie auf den Kommentar zu Art. 10 des OECD-MA zu rekurrieren⁴⁹. Diese Interpretationsmethode hätte für beide Seiten Vorteile: Für das europäische Steuerrecht könnte an eine eingeführte internationale Terminologie angeknüpft werden; für das Abkommensrecht könnte erstmalig mit prägenden Gerichtsentscheidungen eines echten supranationalen Gerichts gerechnet werden. Ich weise nur auf erste Versuche hin, den Diskriminierungsartikel 24 des OECD-MA anhand der EuGH-Entscheidungen zur Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit zu präzisieren. Auf diese Weise könnte die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auf dem Gebiet des Steuerrechts zum Motor einer wahrhaft „internationalen Steuersprache“ werden⁵⁰.

46 Vogel/Prokisch (Fn. 40), S. 27.

47 Thömmes in: Thömmes/Betten (Hrsg.), EC Corporate Tax Law, Stand 1992, Art. 2 Merger-Dir., Rz. 5; zweifelnd Larking, European Taxation 1992, 304 ff., 306 f.; vgl. auch Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, § 8a II 2.

48 Saß, DB 1990, 2340 ff., 2346; zweifelnd de Hosson, Intertax 1990, 414 ff., 433; Knobbe-Keuk (Fn. 47), § 8b II 2 c) bb).

49 Thömmes (Fn. 47), Art. 3 Parent/Subsidiary-Dir., Rz. 21.

50 Thömmes (Fn. 47), Art. 1 Parent/Subsidiary-Dir., Rz. 17; Art. 2 Parent/Subsidiary-Dir., Rz. 26; differenzierend Lehner in: Lehner/Thömmes (Fn. 42), S. 19 ff., 26 ff.

III. Wirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Recht

1. Unmittelbare Wirkung, gemeinschaftskonforme Auslegung und Berufung auf Richtlinie

Wie wirkt das Recht der Europäischen Gemeinschaft, wie wirken die Grundfreiheiten, die Verordnungen und Richtlinien auf die Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts ein? Hier sind drei Rechtsinstitute zu unterscheiden: die verdrängende Wirkung von unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht, das Recht des Bürgers, sich auf eine günstige Richtlinienvorschrift zu berufen, schließlich die gemeinschaftskonforme Auslegung nationalen Rechts.

a) Unmittelbare Wirkung

Unmittelbare Anwendbarkeit kommt nur einzelnen Vertragsvorschriften und Verordnungen zu. Sie führt zur Nichtigkeit widersprechenden niederrangigen Rechts. Beispielhaft hierfür ist die Bedeutung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages für diskriminierende Vorschriften. Die Feststellung des EuGH im Urteil Schumacker⁵¹, daß die Regeln der deutschen beschränkten Steuerpflicht für Angehörige anderer Mitgliedstaaten, die ihre wesentlichen Einkünfte im Inland erzielen, gegen Art. 48 EGV verstoßen, hat ohne weiteres die Unanwendbarkeit der deutschen Vorschriften zur Folge.

b) Berufung und Richtlinie

Für Richtlinien gelten die vorstehenden Grundsätze nicht. Dennoch hat der Europäische Gerichtshof Wege gefunden, auch Richtlinien einen begrenzten unmittelbaren Einfluß auf das nationale Recht zu verschaffen⁵². Hat der Gesetzgeber die Richtlinie nicht fristgerecht, unvollständig oder fehlerhaft umgesetzt, so kann sich der Bürger gegenüber dem Staat und seinen nachgeordneten Einrichtungen auf die ihm günstigen Vorgaben der Richtlinie berufen, wenn diese inhaltlich unbedingt und genau gefaßt sind, so daß dem nationalen Gesetzgeber kein Handlungsspielraum verbleibt. Diese Rechtsprechung hat der Gerichtshof an der 6. Umsatzsteuerrichtlinie entwickelt und erstmals an der steuerlichen Freistellung von Kreditvermittlern exemplifiziert⁵³; sie beansprucht jedoch für die günstigen Re-

51 EuGH v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93 (Schumacker), IStR 1995, 126 ff. m. Anm. Schön, 119 ff. = EuZW 1995, 167 ff. mit Anm. Knobbe-Keuk.

52 Vgl. zuletzt v. Gerven, CMLR 1995, 679 ff., 680 ff.

53 EuGH v. 19. 1. 1982 Rs. 8/81 (Becker), EuGHE 1982, 53 ff., Rz. 17 ff.; vgl. auch v. 22. 6. 1989 Rs. 103/88 (Fratelli Costanzo), EuGHE 1989, 1839 ff.; v. 14. 7. 1994 Rs. C-91/92 (Faccini Dori), EuGHE 1994, 3325 ff., Rz. 23.

gelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie⁵⁴ sowie der Fusionsrichtlinie in gleicher Weise Geltung. Bekanntlich ist diese Erweiterung der rechtlichen Wirkungen auf heftigen Widerspruch des Bundesfinanzhofs gestoßen⁵⁵, bis das Bundesverfassungsgericht diese Rechtsprechung als zulässige Fortbildung des europäischen institutionellen Rechts bestätigte⁵⁶. Auch in seinem europaskeptischen Maastricht-Urteil hat das Bundesverfassungsgericht diese Fortbildung europäischer Handlungsformen nicht noch einmal in Frage gestellt⁵⁷.

c) Gemeinschaftskonforme Auslegung

Sowohl die unmittelbare Wirkung des EG-Vertrages und der Verordnungen als auch die unmittelbare Berufungsmöglichkeit des Marktbürgers auf fehlerhaft umgesetztes, aber zu seinen Gunsten eindeutiges Richtlinienrecht entfalten ihre rechtliche Bedeutung, wenn der Inhalt des nationalen Rechts hinter den Anforderungen des europäischen Rechts zurückbleibt oder ihnen gar widerspricht. Dem vorgelagert ist aber die Frage, ob und in welchen Fällen bereits der Inhalt des nationalen Rechts im Lichte des Gemeinschaftsrechts festgestellt werden kann und muß. Besondere Aufmerksamkeit hat dieses methodische Problem bei der richtlinienkonformen Auslegung nationaler Vorschriften erlangt. Aber auch andere europäische Normen, z. B. die Grundfreiheiten des EG-Vertrages können für sich in Anspruch nehmen, auf die Auslegung des nationalen Rechts einzuwirken⁵⁸. Daher wird man das Grenzpendlergesetz und seine Ergänzungen durch das Jahressteuergesetz 1996 im Lichte der Art. 48 und 52 EGV auslegen (und Zweifelsfragen dem Europäischen Gerichtshof vorlegen) müssen.

2. Grundlagen der gemeinschaftskonformen Auslegung

Das Gebot gemeinschaftskonformer Auslegung des harmonisierten nationalen Rechts ist heute allgemein anerkannt⁵⁹, in seinen Grundlagen und

54 FG Köln v. 19. 9. 1994 6 K 1024/93, IStR 1995, 29 ff. m. Anm. Wassermeyer.

55 Darstellung des „Kriegs der Richter“ bei Zuleeg in: FS 75 Jahre RFH-BFH, 1993, S. 115 ff., 119 ff.

56 BVerfG v. 8. 4. 1987 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 ff.

57 BVerfG v. 12. 10. 1993 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155 ff., 209.

58 Nettesheim, AÖR 1994, 261 ff., 273 f.; Behrens, Editorial, EuZW 10/1994.

59 Die reibungslose Praxis der innerstaatlichen Gerichte in der Bundesrepublik betont Roth, CMLR 1990, 137 ff., 140; zur Anerkennung der richtlinienkonformen Auslegung in England und Frankreich s. insbes. Prechal, CMLR 1990, 469 ff., 470 f.; Curtin, CMLR 1990, 709 ff., 723 ff.; Kergall, IStR 1993, 232 ff.; Barnad/Greaves, CMLR 1995, 1055 ff.

Auswirkungen allerdings nach wie vor umstritten. Die Einschätzungen reichen von der Qualifikation als bloßer „Hilfsmethode“⁶⁰ bis zu der Annahme eines alle anderen Auslegungsmethoden überspielenden Vorrangs⁶¹. Dabei wirkt sich die Frage nach dem Geltungsgrund der richtlinienkonformen Auslegung entscheidend auf die Frage aus, welcher Rang dieser Auslegungsmethode im Verhältnis zu den klassischen Auslegungsmethoden des nationalen Rechts zukommen kann.

a) Geltungsgrund der richtlinienkonformen Auslegung

aa) Subjektiv-teleologische Theorie

Die richtlinienkonforme Auslegung des angeglichenen Rechts wird traditionell darauf zurückgeführt, daß es der regelmäßige Wille des nationalen Gesetzgebers sein dürfte, die Richtlinie ordnungsmäßig umzusetzen. Bei diesem Verständnis bildet die richtlinienkonforme Auslegung von harmonisiertem Recht keine eigenständige Auslegungsmethode, sondern sie empfängt ihre Bedeutung aus den klassischen Auslegungskanonnes heraus⁶². Übernimmt das nationale Recht die Begrifflichkeit und die Formulierungen der Richtlinie, so soll bereits die grammatische Auslegung die Richtlinienkonformität begründen. Unter dem systematischen Gesichtspunkt wird der gedankliche Zusammenhang des harmonisierten Rechts mit dem Harmonisierungsauftrag berufen. Schließlich läßt sich über die historische Entwicklung, die zu dem Gesetz geführt hat, der Gehalt des harmonisierten Textes auf seine europarechtlichen Vorgaben zurückführen. Offensichtlich soll schließlich der teleologische Bezug sein: Der nationale Gesetzgeber wird ja bei Erlass des Umsetzungsrechts zweckgerichtet in Erfüllung des Harmonisierungsauftrages tätig⁶³.

Dieser Grundlegung einer richtlinienkonformen Auslegung sind allerdings Grenzen gesetzt. Hat der nationale Gesetzgeber den Harmonisierungsauftrag verweigert oder ist er von den Vorgaben der Richtlinie abgewichen, so kann im Rahmen der klassischen Auslegungskanonnes keine richtlinienkonforme Auslegung stattfinden⁶⁴. Die fehlerhafte Umsetzung kann dann nur durch eine unmittelbare Berufung auf die Richtlinie durch

60 *Tipke*, Steuerrechtsordnung III, 1993, § 28, 3.351.

61 *Voß*, *StuW* 1993, 155 ff., 157.

62 *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 14. Aufl., 1994, § 5 Rz. 60; *Herber*, *FS Döllerer*, 1988, S. 225 ff., 243 f.; *Dänzer-Vanotti*, *RIW* 1991, 754 f.; *ders.*, *StVj* 1991, 1 ff., 5 ff.; *Jarass*, *EuR* 1991, 211 ff., 216 f.; *Scherzberg*, *Jura* 1993, 225 ff., 231 ff.

63 *Lutter*, *JZ* 1992, 593 ff., 598 ff.

64 *Scherzberg*, *Jura* 1993, 225 ff., 231 f.

den Steuerpflichtigen kompensiert werden, wenn der Gehalt der Richtlinie zu seinen Gunsten hinreichende Bestimmtheit aufweist.

Vor diesem Hintergrund wird die „subjektive“ Begründung der richtlinienkonformen Auslegung von den überwiegenden Stimmen in Rechtsprechung und Schrifttum nicht mehr als entscheidende Legitimation, sondern lediglich als Hilfsbegründung angeführt⁶⁵. Weitergehend sollte allerdings gefragt werden, ob die Umsetzungsabsicht des Gesetzgebers überhaupt sinnvoll in die herkömmliche Methodenlehre eingeführt werden kann. Aus der formalen gesetzgeberischen „Absicht“ einer korrekten oder unkorrekten Richtlinienumsetzung läßt sich nämlich kein zutreffender Schluß auf die Auslegung des entstandenen Textes ziehen. Diese „Absicht“ ist *causa*, ist Motiv⁶⁶ für die Gesetzgebung, aber nicht ihr Inhalt oder ihr Ergebnis. In teleologische Kategorien läßt sich dieser Richtlinienvollzug nicht fassen, wie an einem Beispiel belegt werden kann: Der Zweck der 6. Umsatzsteuerrichtlinie ist die Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme, der Zweck des deutschen Umsatzsteuergesetzes ist die Erzielung von Staatseinnahmen durch die Erhebung einer indirekten Verbrauchsteuer. Der Richtlinienvollzug als formaler Akt findet nicht daneben als eigenständige Zwecksetzung Eingang in den objektivierten Wortsinne der deutschen Vorschriften zum Umsatzsteuerrecht. Der Wunsch des Gesetzgebers nach korrekter Umsetzung der Richtlinie steht außerhalb des eigentlichen Gesetzeszwecks.

Die Probleme, die mit der Anknüpfung der richtlinienkonformen Auslegung an die subjektiven Absichten des Gesetzgebers einhergehen, werden vor allem in Grenzsituationen deutlich⁶⁷: Hat der Gesetzgeber den nationalen Normenbestand unverändert gelassen in der Vorstellung, daß dieser bereits den Vorgaben der Richtlinie entspreche⁶⁸, so findet sich unter dem Gesichtspunkt der klassischen Auslegungskanonens keinerlei Stütze, um nunmehr richtlinienkonforme Auslegungsgesichtspunkte in die Rechtsanwendung einfließen zu lassen⁶⁹. Dennoch soll auch dies ein Anwendungsfall für die richtlinienkonforme Auslegung sein⁷⁰. Jedoch läßt sich die

65 EuGH v. 16. 12. 1993 Rs. C-334/92 (Wagner-Miret), EuGHE 1993, I-6911 ff., Rz. 21; *Everling*, FS Carstens I, 1984, S. 95 ff., 101; *ders.*, FS Lukes, 1989, S. 359 ff., 360; *ders.*, ZGR 1992, 376 ff., 378.

66 *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., 596.

67 *Everling*, ZGR 1992, 376 ff., 378.

68 Das ist zulässig, vgl. EuGH v. 23. 5. 1985 Rs. 29/84, EuGHE 1985, 1661 ff.; v. 2. 2. 1989 Rs. 22/87, EuGHE 1989, 143 ff.

69 Einen klaren Umsetzungsakt fordert aus Gründen der Rechtssicherheit *Hilf*, EuR 1993, 1 ff., 13.

70 EuGH v. 16. 12. 1993 (Fn. 65).

„gesetzgeberische Absicht“ in einem solchen Unterlassungsfall schwer verifizieren. Die Unmöglichkeit, an die Umsetzungsabsicht anzuknüpfen, zeigt sich vor allem an dem alternativen Fall, daß der Gesetzgeber denselben Normenbestand in dem Bewußtsein unverändert beläßt, den Harmonisierungsauftrag vorläufig zu verweigern. Sollen nunmehr, bei gleichermaßen unverändertem Normenbestand, die schwer feststellbaren (z. T. vielleicht divergierenden) Absichten der zur Gesetzesinitiative berufenen Stellen über den Gehalt der Norm entscheiden?

Scheitern muß das Konzept einer subjektiv orientierten richtlinienkonformen Auslegung letztlich auch dann, wenn zwar einerseits der Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie deren Gehalt in Teilbereichen mißverstehen oder bewußt außer acht läßt, andererseits Wortlaut und objektive Sinngebung der Vorschrift eine richtlinienkonforme Auslegung durchaus zulassen. In diesem Fall will auch ein dezidierter Anhänger der subjektiv orientierten Auslegung wie *Dänzer-Vanotti*⁷¹ dem richtlinienkonformen Verständnis den Vorzug geben. Damit ist allerdings die Legitimation der richtlinienkonformen Auslegung aus dem gesetzgeberischen Willen der Sache nach aufgegeben.

bb) Objektive Theorie

Weitergehend haben in den letzten Jahren der Europäische Gerichtshof⁷² und auch das Bundesverfassungsgericht⁷³ Art. 5 EGV als europarechtliche Grundlage der gemeinschaftskonformen Auslegung hervorgehoben. Wenn in dieser Vorschrift den Mitgliedstaaten aufgegeben wird, alle geeigneten Maßnahmen zur Erfüllung der Verpflichtungen zu treffen, die sich aus diesem Vertrag oder aus Handlungen der Organe der Gemeinschaft ergeben, so sind nicht nur die nationalen Parlamente, sondern auch die nationalen Behörden und Gerichte unmittelbar zur Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts verpflichtet⁷⁴. Dies gilt auch für die Pflicht zur Um-

71 StVj 1991, 1 ff., 11 ff.; kritisch dazu auch *Brechmann* (Fn. 5), S. 227 ff.

72 EuGH v. 10. 4. 1984 Rs. 79/83 (*Harz*), EuGHE 1984, 1921 ff., 1942; v. 10. 4. 1984 Rs. 14/83 (*v. Colson und Kamann*), EuGHE 1984, 1891 ff., 1909; v. 26. 2. 1986 Rs. 152/84 (*Marshall*), EuGHE 1986, 723 ff., 747; v. 20. 9. 1988 Rs. 31/87 (*Gebroeder Beentjes*), EuGHE 1988, 4635 ff.; v. 13. 11. 1990 Rs. C-106/89 (*Marleasing*), EuGHE 1990, 4135 ff., 4159; v. 16. 12. 1993 Rs. C-334/92 (*Wagner-Miret*), EuGHE 1993, I-6911 ff., Rz. 20; v. 14. 7. 1994 (Fn. 53), Rz. 26.

73 BVerfG v. 8. 4. 1987 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 ff., 237 = NJW 1988, 1459 ff.

74 Zust. FG München v. 13. 9. 1989, UR 1990, 209 ff., 210; v. 30. 6. 1981, EFG 1981, 649; *Bach*, JZ 1990, 1108 ff., 1112; *Everling*, FS Lukes, 1989, S. 359 ff., 360; *Götz*, NJW 1992, 1849 ff., 1854; *Langenfeld*, DÖV 1992, 955 ff., 964 ff.;

setzung der Richtlinie nach Art. 189 Abs. 3 EGV. Daraus folgt für Behörden⁷⁵ und Gerichte die objektive Pflicht zu einer Rechtsanwendung und damit auch zu einer Gesetzesauslegung, die dem Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers die weitestgehende Wirkkraft vermittelt. Zuvörderst bedeutet dies, daß im Anschluß an eine vollzogene Harmonisierung durch den nationalen Gesetzgeber die Richtlinie zur primären Quelle der Inhaltsbestimmung für das nationale Recht erhoben wird. Aber auch dann, wenn der Gesetzgeber die Richtlinie noch nicht oder nur lückenhaft umgesetzt hat, können die Gerichte im Rahmen ihrer Kompetenz zur Auslegung und Fortbildung der nationalen Rechtsnorm den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zur Wirkkraft verhelfen⁷⁶.

Gegen diese europarechtlich begründete Bindung der nationalen Gerichte an die europarechtlichen Vorgaben haben sich noch in den letzten Jahren vielfältige Stimmen im Schrifttum ausgesprochen, und auch der Bundesfinanzhof zögert noch mit ihrer Anerkennung⁷⁷. So hat *di Fabio*⁷⁸ ausgeführt, daß das europäische Recht gegenüber dem nationalen Recht zwar einen gemeinschaftsrechtlichen Anwendungsvorrang besitze, allerdings nicht ohne Vermittlung durch den nationalen Gesetzgeber in die Auslegung des nationalen Rechts hineinwirken könne⁷⁹. Eine solche Einwirkung würde die Zuständigkeiten überschreiten, die der nationale Gesetzgeber nach Maßgabe des Art. 24 GG auf die Europäischen Gemeinschaften übertragen habe. *Everling* hat diesen Überlegungen deutlich widersprochen⁸⁰. Die Rechtsprechung sowohl des EuGH als auch des BVerfG habe anerkannt, daß die Richtlinien und das nationale Recht inzwischen

Lutter, JZ 1992, 593 ff., 604 ff.; *Probst*, DStJG 13 (1990), S. 137 ff., 138 f.; *Spetzler*, RIW 1991, 579 ff., 580; *ders.*, DB 1993, 553 ff., 554; *Vofß*, StuW 1993, 155 ff., 157; *Abmann*, FS L. Schmidt, 1993, S. 269 ff., 271; *Nettesheim*, AöR 1994, 261 ff., 268 ff.; v. *Gerven*, MJ 1994, 6 ff.; *Behrens*, Editorial, EuZW 10/1994; differenzierend *Brechmann* (Fn. 5), S. 256 ff., der Art. 189 Abs. 3 EGV unmittelbar zur Anknüpfung für die richtlinienkonforme Auslegung nimmt.

75 EuGH v. 22. 6. 1989 (Fn. 53), 1839 ff., 1870 f.; *Jarass*, EuR 1991, 211 ff.; *Lenz*, DVBl. 1990, 903 ff., 908; zum Beurteilungsspielraum von Behörden im Rahmen eines einheitlich ausgelegten Rechtsbegriffs vgl. EuGH v. 4. 12. 1974 Rs. 41/74 (van Duyn), EuGHE 1974, 1337 ff.

76 EuGH v. 13. 11. 1990 (Fn. 72), 4135 ff.; rechtsstaatliche Bedenken bei *Hilf*, EuR 1993, 1 ff., 10, 15.

77 BFH v. 20. 1. 1988, BStBl. II 1988, 557.

78 NJW 1990, 947 ff.

79 Vgl. auch BVerwG v. 29. 11. 1990 3 C 77.87, RIW 1991, 426 ff.: Anwendungsvorrang bewirkt keine Nichtigkeit der fehlerhaften nationalen Norm.

80 ZGR 1992, 376 ff., 379 f.

Teil einer gemeinsamen Rechtsordnung und damit für den nationalen Rechtsanwender in gleicher Weise verbindlich sind. Die Inpflichtnahme der Gerichte resultiert daraus, daß der Umsetzungsbefehl der Richtlinie sich nicht lediglich an den nationalen Gesetzgeber, sondern an den Mitgliedstaat in seiner Gesamtheit wendet. Damit ist nicht nur die gesetzgeberische, sondern auch die richterliche und die vollzieherische Gewalt unmittelbar angesprochen. Das ist entscheidend. Gerade weil es dem Richtliniengeber auf der Ebene des europäischen Rechts untersagt ist, in die Aufteilung der Staatsfunktionen innerhalb des Mitgliedstaats einzugreifen, müssen durch Art. 5 EG-Vertrag alle nationalen Organe im Rahmen ihrer Kompetenzen zur getreulichen Durchsetzung des Richtlinienbefehls verpflichtet werden. Eine Überschreitung der durch Art. 24 GG übertragenen Befugnisse auf die europäischen Organe ist darin gerade nicht zu finden.

Damit verlagert sich die kompetenzrechtliche Problematik der richtlinienkonformen Auslegung auf die nationale Ebene⁸¹. Denn bei dieser Betrachtung kann die durch Art. 5 EGV vermittelte Pflicht der Gerichte zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts nicht über die Grenze hinausreichen, die im jeweiligen Mitgliedstaat den Kompetenzen der Rechtsprechungsorgane gesetzt ist⁸². Daher formuliert der EuGH in ständiger Rechtsprechung, daß die Gerichte lediglich „im Rahmen ihrer Zuständigkeit“⁸³ zur richtlinienkonformen Auslegung verpflichtet sind. Diese Grenze liegt gemäß Art. 20 Abs. 3 GG für Gerichte in der Grenze zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung einerseits und Rechtsetzung andererseits.

b) Reichweite der gemeinschaftskonformen Auslegung

Daraus ergeben sich erhebliche Konsequenzen für den Stellenwert der gemeinschaftskonformen Interpretation im Verhältnis zu den traditionellen Auslegungsmethoden des deutschen Rechts. Eine Extremposition geht dahin, daß die richtlinienkonforme Auslegung die traditionellen Auslegungsmethoden in vollem Umfang verdrängt⁸⁴; diametral entgegengesetzt ist die Auffassung, daß die richtlinienkonforme Auslegung nur innerhalb des Spielraums zu wirken vermag, der nach Anwendung der traditionellen

81 *Jarass*, EuR 1991, 211 ff., 216; *Scherzberg*, Jura 1993, 225 ff., 232.

82 EuGH v. 10. 4. 1984 Rs. 14/83 (Fn. 72), 1891 ff., 1909; *Everling*, ZGR 1992, 376 ff., 379 ff.; *Classen*, EuZW 1993, 83 ff., 86 f.; *Brechmann* (Fn. 5), S. 250 ff.

83 Zuletzt EuGHE v. 14. 7. 1994 (Fn. 72), Rz. 26.

84 So wohl *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., Fn. 135.

Auslegungsmethoden verbleibt⁸⁵. Aber auch Zwischenpositionen werden eingenommen. So meint der Bundesfinanzhof, daß die richtlinienkonforme Auslegung die traditionellen Auslegungsmethoden im Rahmen des möglichen Wortsinns der Norm zurückdrängen kann, soweit dies nicht dem erkennbaren Normzweck widerspricht⁸⁶; noch zurückhaltender ist die Annahme, daß die richtlinienkonforme Auslegung neben den traditionellen Auslegungsmethoden steht, so daß ihr bei der konkreten Rechtsanwendung allenfalls ein relativer Wertungsvorrang zukommen kann⁸⁷.

Dänzer-Vanotti vertritt die Auffassung, daß das europarechtliche Gebot richtlinienkonformer Auslegung die traditionellen Auslegungskanones des deutschen Rechts nicht aus den Angeln heben dürfe; es fehle der EG die Kompetenz, deutschen Gerichten Interpretationsmethoden vorzuschreiben⁸⁸. Es geht aber bei der Umsetzung der Richtlinien durch die nationalen Gerichte nicht um die Kompetenzabgrenzung zwischen Europäischer Gemeinschaft und Mitgliedstaat, sondern um die Kompetenzabgrenzung zwischen Rechtsprechung und Gesetzgebung innerhalb des Mitgliedstaates. Daher darf sich das Rangverhältnis zwischen der richtlinienkonformen Auslegung und den klassischen Auslegungskanones der deutschen Rechtslehre nicht nach abstrakten methodischen Überlegungen richten, sondern muß die Kompetenzen der in die Auslegung eingebundenen Staatsorgane in den Blick nehmen. Bei dieser Betrachtung wird der Spielraum der richtlinienkonformen Auslegung nicht durch das fertige Erzeugnis einer „nationalen“, zunächst nicht an der Richtlinie orientierten Auslegung gebildet, in deren Vertretbarkeitsspielräumen sich die richtlinienkonforme Auslegung als „Hilfsmethode“ bewähren darf, der allenfalls ein „relativer Wertungsvorrang“ zukäme. Einer solchen Restriktion liegt unausgesprochen die Annahme zugrunde, daß das in der deutschen Rechtspraxis seit *Savigny* überkommene Zusammenspiel der üblichen methodischen Regeln der Subsumtion für sich genommen an der Geltungskraft der grundgesetzlichen Kompetenznormen teilhat⁸⁹. Das ist nicht der Fall. Nach nationalem Verfassungsrecht wird die Grenze der zulässigen Ausle-

85 *Jarass*, EuR 1991, 211 ff., 216; wohl auch *Brechmann* (Fn. 5), S. 258 f. und – vom britischen Standpunkt – *Larking*, European Taxation 1992, 304 ff., 306.

86 BFH v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BStBl. II 1988, 557 ff.; BFH v. 18. 4. 1991 V R 122/89, BFHE 165, 104 ff.; *Everling*, FS Lukes, 1989, S. 359 ff., 360; *ders.*, ZGR 1992, 376 ff., 388; *Langenfeld*, DÖV 1992, 955 ff., 965; *Probst*, UR 1990, 302 ff., 303; *ders.*, DStJG 13 (1990), S. 137 ff., 141; *Spetzler*, RIW 1991, 579 ff., 581.

87 *Dänzer-Vanotti*, RIW 1991, 754 f.; weiter einschränkend *ders.*, DB 1994, 1052 ff.

88 DB 1994, 1052 ff.

89 Vgl. auch *Klein*, FS Everling, 1995, S. 641 ff., 646.

gung erst dann überschritten, wenn der mögliche Wortsinn verlassen oder zumindest dem gesetzgeberischen Zweck diametral entgegengewirkt wird⁹⁰. Daher vermag die richtlinienkonforme Auslegung die historische und auch die systematische Auslegung jedenfalls im Rahmen des möglichen Wortsinns zu verdrängen. Sie kann lediglich keine Richtlinienwirkung gegen einen mit Eindeutigkeit geäußerten Willen des nationalen Gesetzgebers erzwingen⁹¹. Treffend formuliert Generalanwalt *van Gerven*:

„He (the judge) may be expected to choose within his own legal system the methods of interpretation that will most likely achieve the result sought – namely a method that will allow him to construe national law in conformity with Community law – he will not be expected to interpret national law *contra legem*“⁹².

c) Rechtsfortbildung

Ob die Grundsätze der gemeinschaftskonformen Auslegung nationalen Rechts in Richtung auf eine gemeinschaftskonforme Rechtsfortbildung mitgliedstaatlicher Vorschriften weiterentwickelt werden können, hängt gleichermaßen von den Vorgaben der europäischen Rechtsordnung als auch von den verfassungsrechtlichen Möglichkeiten der nationalen Instanzen ab.

Dabei ist zunächst zu unterscheiden zwischen der Rechtsfortbildung des europäischen und der Rechtsfortbildung des nationalen Rechts. Auch das europäische Recht kann fortgebildet werden⁹³, ein berühmtes Beispiel für eine Weiterentwicklung des EG-Vertrages ist bereits genannt worden: die Möglichkeit des Bürgers, sich unmittelbar auf Richtlinien zu berufen, die klar und unbedingte zu seinen Gunsten formuliert sind. Das Bundesverfassungsgericht hat keine Zweifel daran, daß „die Mitgliedstaaten die Gemeinschaft mit einem Gericht ausstatten wollten, dem Rechtsfindungswege offenstehen sollten, wie sie in jahrhundertelanger gemeineuropäischer Rechtsüberlieferung und Rechtskultur ausgeformt worden sind“⁹⁴.

90 BVerfG v. 12. 3. 1985 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, 188 ff., 204; *Nettesheim*, AöR 1994, 261 ff., 263.

91 *Everling*, FS Lukes, 1989, S. 359 ff., 360; so auch zur verfassungskonformen Interpretation steuerrechtlicher Normen *Birk*, StuW 1990, 300 ff., 303 f.; ein Vergleich verfassungskonformer und gemeinschaftskonformer Auslegung findet sich bei *Ress*, DÖV 1994, 489 ff., 494.

92 MJ 1994, 6 ff., 9 f.

93 Darstellung der Rechtsprechung bei *Borchardt*, IStR 1994, 443 ff., 446 ff.

94 BVerfG v. 8. 4. 1987 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 ff., 243; bestätigt in BVerfG v. 12. 10. 1993 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155 ff., 209.

Eine solche Rechtsfortbildung ist auch im Bereich des sekundären Gemeinschaftsrechts möglich: *Thömmes*⁹⁵ hat den Fall aufgeworfen, daß im Rahmen einer grenzüberschreitenden Fusion inländische Betriebsgrundstücke in eine ausländische Gesellschaft eingebracht werden, die keine vollgültige Betriebsstätte im Sinne der Fusionsrichtlinie bilden. Hier läßt sich eine Analogie – und zwar eine Analogie bereits auf der Ebene der Richtlinie – rechtfertigen, um die Begünstigungswirkung der Richtlinie auch auf solche betrieblichen Grundstücke ohne Betriebsstättencharakter zu erstrecken.

Eine zweite Frage ist die nach der Herstellung gemeinschaftskonformer nationalen Rechts durch Fortbildung der deutschen Steuernormen. Der Gerichtshof scheint zwischen gemeinschaftskonformer Auslegung und Fortbildung des nationalen Rechts aus europarechtlicher Sicht keinen wesentlichen Unterschied zu finden⁹⁶. In einem britischen Fall hat der Europäische Gerichtshof das House of Lords sogar zu einer Rechtsfortbildung *contra legem* aufgefordert und verpflichtet, das jahrhundertalte Prinzip des *common law* aufzugeben, daß gegen die Krone keine einstweiligen Anordnungen verhängt werden dürfen⁹⁷.

Wie für die Auslegung muß auch für die Rechtsfortbildung gelten, daß Gemeinschaftskonformität nur im Rahmen der verfassungsrechtlich zulässigen richterlichen Tätigkeit hergestellt werden muß und kann⁹⁸. Für das Steuerrecht bereitet eine solche Rechtsfortbildung keine Schwierigkeiten, soweit es sich um eine begünstigende Analogie handelt. Dazu ein Beispiel, das jüngst der V. Senat des Bundesfinanzhofs entschieden hat⁹⁹: Bei einem Arzt hatte das Finanzamt für Betriebsausgaben, die nach Einkommensteuerrecht einem Abzugsverbot unterlagen, Umsatzsteuer für Eigenverbrauch festgesetzt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 S. 2c UStG). Obwohl die ärztliche Tätigkeit als solche von der Umsatzsteuer befreit ist (§ 4 Nr. 14 UStG) und echte Entnahmen aus dem beruflichen Vermögen eines Arztes ebenfalls Steuerfreiheit genießen (§ 4 Nr. 28 UStG), fehlt es für nichtabzugsfähige Betriebsausgaben bei steuerfreien Tätigkeiten an einer gesetzlichen Umsatzsteuerbefreiung. Der Bundesfinanzhof erblickte hierin eine plan-

95 In: *JbFStR* 1995/96, Generalthema 1 (im Druck).

96 Dazu *Nettesheim*, *AöR* 1994, 261 ff., 282 ff.

97 EuGH v. 19. 6. 1990 Rs. C-213/89 (*Factortame I*), *EuGHE* 1990, I-2433 ff., Rz. 17 ff.; dazu *Nettesheim*, *AöR* 1994, 261 ff., 282 ff.; *Langenfeld*, *DÖV* 1992, 955 ff.; v. *Gerven*, *CMLR* 1995, 679 ff., 680 ff.; *Caranta*, *CMLR* 1995, 703 ff.; *Barnad/Greaves*, *CMLR* 1994, 1055 ff.

98 *Spetzler*, *RIW* 1991, 579 ff., 582; *Nettesheim*, *AöR* 1994, 261 ff., 282 ff.; *Dänzer-Vanotti*, *FS* Everling, 1995, S. 205 ff.

99 *BFH* v. 15. 9. 1994 *V R* 34/93, *UR* 1995, 20 ff.

widrige Lücke, die den Vorgaben der 6. Richtlinie widersprach und stellte die Richtlinienkonformität des Umsatzsteuergesetzes durch eine analoge Anwendung des § 4 Nr. 28b UStG her. Man kann allerdings fragen, ob die Planwidrigkeit einer Lücke, die zur richtlinienkonformen Analogiebildung berechtigt, nach dem Plan des nationalen Rechts⁹⁹ oder dem Plan der Richtlinie¹⁰⁰ festgestellt werden muß. Richtig scheint mir eine Kombination beider Elemente zu sein: die Zwecksetzung der Richtlinie entscheidet über die Notwendigkeit einer Analogie; diese darf aber dem Plan des nationalen Rechts nicht diametral entgegenlaufen.

Grundgesetzlichen Bedenken begegnet demgegenüber die Herstellung gemeinschaftskonformen Rechts durch eine belastende Analogie. Deren verfassungsrechtliche Zulässigkeit wird von gewichtigen Stimmen abgelehnt, von anderen für vorsichtige Systemkorrekturen bejaht¹⁰¹. Begreift man, daß das Steuerrecht aus dem Diktum des Gesetzgebers lebt, und dieses Diktum nicht ohne Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung erweitert werden kann, so muß eine belastende Analogie auch dann unterbleiben, wenn sie der Herstellung der Richtlinienkonformität des nationalen Rechts dienen soll¹⁰². Dabei ist zu beachten, daß der Schutz des Vertrauens auf die enge Fassung der nationalen Besteuerungsnorm nicht durch eine weitergehende Formulierung der Richtlinie in Frage gestellt wird. Vielmehr hat der Gerichtshof auf europäischer Ebene rechtsstaatliche Grundsätze anerkannt, die es den Mitgliedstaaten zur Pflicht machen, in ihren Umsetzungsvorschriften eindeutige und verlässliche Formulierungen zu wählen¹⁰³. Daher hat der Europäische Gerichtshof der richtlinienkonformen Auslegung dort Grenzen gezogen, wo der Schutz des Vertrauens in das herkömmliche Verständnis des nationalen Rechts dies gebietet und vor allem für strafrechtliche Normen eine richtlinienkonforme Erweiterung von Straftatbeständen zu Lasten des Bürgers untersagt¹⁰⁴.

⁹⁹ *Dänzer-Vanotti*, StVj 1991, 1 ff., 12.

¹⁰⁰ *Behrens*, Editorial, EuZW 10/1994.

¹⁰¹ BVerfG v. 12. 3. 1985 1 BvR 571/81 u. a., BVerfGE 69, 188 ff., 203 ff.; v. 22. 12. 1992 1 BvR 1333/89, DStR 1993, 603 f.; zum Diskussionsstand ausführlich *Tipke* (Fn. 60), I § 7, 4.

¹⁰² *Dänzer-Vanotti*, StVj 1991, 1 ff.; *Spetzler*, RIW 1991, 579 ff., 581 f.

¹⁰³ EuGH v. 21. 6. 1988 Rs. 257/86 (Kommission/Italien), EuGHE 1988, 3249 ff.

¹⁰⁴ EuGH v. 8. 10. 1987 Rs. 80/86 (Kolpinghuis Nijmegen), EuGHE 1987, 3969 ff.; dazu *Brechmann* (Fn. 5), S. 275 ff.; v. *Gerven*, MJ 1994, 6 ff., 9 ff.; *Nettesheim*, AöR 1994, 261 ff., 285 f.; *Langensfeld*, DÖV 1992, 955 ff., 965; vgl. auch EuGH v. 11. 6. 1987 Rs. 14/86 (Pretore di Salo), EuGHE 1987, 2545 ff., Rz. 20.

3. Konsequenzen für die Praxis

Aus der Perspektive des Bürgers bedeutet diese Konzeption der Wirkung von Richtlinien und anderem Gemeinschaftsrecht eine Verstärkung seines Rechtsschutzes: Zunächst muß im Rahmen des Wortlauts und der objektiven Zwecksetzung einer Norm die Möglichkeit richtlinienkonformer Auslegung ausgeschöpft werden. Diese richtlinienkonforme Auslegung erfaßt auch unverändertes oder unzureichend harmonisiertes Recht. Reicht dies nicht aus, um die vom Bürger begehrte Rechtsfolge zu erreichen, so läßt sich im Rahmen des nationalen Rechts eine begünstigende Analogie zur Durchsetzung der Richtlinienvorgaben vertreten. Überschreitet eine solche Analogie die Grenzen zulässiger Rechtsfortbildung, so bleibt dem Bürger immer noch die Möglichkeit, sich gegenüber dem Staat unmittelbar auf die Richtlinie zu berufen – vorausgesetzt, die Richtlinie ist klar und eindeutig zu seinen Gunsten formuliert, so daß dem Staat keine Gestaltungsspielräume bei der Umsetzung verbleiben¹⁰⁵. So kann sich ein einzelner Bürger vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat unmittelbar auf die Vorgaben der Richtlinie berufen, wenn diese hinreichend bestimmt sind. Die richtlinienkonforme Auslegung gewinnt demgegenüber besonders dann an Bedeutung, wenn eine unmittelbare Berufung auf die Richtlinie vor den nationalen Gerichten nicht möglich ist – sei es, daß die Richtlinie dem nationalen Gesetzgeber hier Gestaltungsspielräume eingeräumt hat, sei es, daß die streitige Rechtsfrage nicht eine Vorschrift zugunsten des Bürgers gegenüber dem Staat betrifft, sondern umgekehrt der Bürger – von einem anderen Privatmann oder dem Staat selbst – in Anspruch genommen werden soll¹⁰⁶. Soweit die Vorgaben der Richtlinie zugunsten des Steuerpflichtigen hinreichend bestimmt sind, macht es im Ergebnis daher keinen Unterschied, ob sich der Steuerpflichtige auf eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts oder auf die Richtlinie selbst beruft: In jedem Fall gibt der Gehalt der Richtlinie den Ausschlag für die Rechtsanwendung¹⁰⁷.

105 Zur „unmittelbaren Wirkung“ und zur Staatshaftung für nicht vollzogene oder fehlerhafte Umsetzung vgl. EuGH v. 4. 12. 1974 (Fn. 75), 1337 ff., 1348; v. 19. 1. 1982 (Fn. 53), 53 ff., 70 f.; v. 13. 2. 1985 (Fn. 30), 617 ff., 641 ff.; v. 19. 11. 1991 Rs. C-9/90 (Frankovich), EuGHE 1991, 5357 ff.

106 EuGH v. 26. 2. 1986 (Fn. 72), 723 ff.; v. 8. 10. 1987 (Fn. 104), 3969 ff., 3985 f.; Bach, JZ 1990, 1108 ff.; Götz, NJW 1992, 1849 ff., 1854; Lutter, JZ 1992, 593 ff., 596 f.; Probst, UR 1990, 302 ff., 303; Steindorff, AG 1988, 57 ff., 58; Zuleeg, ZGR 1980, 466 ff., 474 f.

107 Damit erübrigt sich im praktischen Ergebnis die Frage, ob die unmittelbare Wirkung oder die richtlinienkonforme Auslegung Vorrang genießen (vgl. einerseits Everling, FS Carstens I, 1984, S. 95 ff., 101; ders., ZGR 1992, 376 ff.,

Demgegenüber ist der Staat bei der Durchsetzung seines Steueranspruchs auf die Grenzen des Wortsinns der nationalen Vorschrift verwiesen. In diesem Rahmen kann allerdings auch zu seinen Gunsten eine richtlinienkonforme Auslegung stattfinden¹⁰⁸. Eine belastende Analogie zur Durchsetzung des Richtlinienbefehls ist ihm jedoch nicht gestattet; dies scheidet gleichermaßen an der nationalen Zuständigkeitsordnung und an dem gemeinschaftsrechtlichen Gebot der Rechtssicherheit. Schließlich ist es dem Staat selbstverständlich auch verwehrt, sich bei fehlerhafter oder verspäteter Umsetzung gegenüber dem Bürger unmittelbar auf die Richtlinie zu berufen – der Fiskus kann nicht seine eigenen Umsetzungsfehler dem Bürger entgegenhalten¹⁰⁹.

IV. Vorlageverfahren

1. Finanzgerichte und Vorlagepflicht

Für die tägliche Praxis der Finanzgerichtsbarkeit ist von überragender Bedeutung die Frage, in welchem Umfang der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte in eigener Verantwortung die geschilderten Auslegungsfragen klären können, und wann die Pflicht zu einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 177 EGV eingreift¹¹⁰. Eine Vorlage an den Gerichtshof ist den Instanzgerichten fakultativ und dem Bundesfinanzhof obligatorisch aufgegeben, wenn sich im Rahmen eines schwebenden Verfahrens Fragen zur Auslegung des EG-Vertrages oder zur Gültigkeit oder Auslegung sekundärer Rechtsvorschriften der Europäischen Gemeinschaft stellen. Ein solches Interpretationsproblem läßt sich unschwer feststellen, wenn Normen des EG-Rechts unmittelbar auf den Streitgegenständlichen Sachverhalt Anwendung finden. Ergreift die Vorlagepflicht nach Art. 177 EGV aber auch Rechtsfragen im Normbereich einer EG-Richtlinie? Hier scheint noch Unsicherheit zu herrschen. So hat der I. Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Beschluß vom 17. 5. 1995¹¹¹ zu einer

382; *Probst*, DStJG 13 (1990), S. 137 ff., 139; andererseits *Jarass*, EuR 1991, 211 ff., 212).

108 EuGH v. 26. 2. 1986 (Fn. 72), 723 ff.; v. 8. 10. 1987 (Fn. 104), 3969 ff., 3985 f.; *Bach*, JZ 1990, 1108 ff.; *Götz*, NJW 1992, 1849 ff., 1854; *Lutter*, JZ 1992, 593 ff., 596 f.; *Probst*, UR 1990, 302 ff., 303; *Steindorff*, AG 1988, 57 ff., 58; *Zuleeg*, ZGR 1980, 466 ff., 474 f.

109 EuGH v. 26. 2. 1986 (Fn. 72), 723 ff., Rz. 48; v. 14. 7. 1994, (Fn. 53), 3325 ff., Rz. 20; *Everling*, FS Lukes 1989, S. 359 ff., 365; *Langenfeld*, DÖV 1992, 955 ff., 959.

110 Vgl. auch *Borchardt*, IStR 1994, 338 ff.

111 I B 118/94, BStBl. II 1995, 497 ff.

Auslegungsfrage des EG-Amtshilfegesetzes Stellung genommen, das auf der EG-Amtshilferichtlinie aus dem Jahre 1977 beruht. Eine Vorlage an den Gerichtshof hielt der I. Senat nicht für geboten; dies sei nur dann der Fall, wenn die Richtlinie nicht oder fehlerhaft umgesetzt worden sei¹¹². Damit wird das Gebot richtlinienkonformer Auslegung jedoch nur unzureichend erfaßt. Gerade dann, wenn der objektive Wortsinn des nationalen Rechts im Sinne der Richtlinie interpretiert werden kann – und nach Art. 5 EGV auch muß – bedarf es vorrangig der Klärung des Inhalts der Richtlinie¹¹³. Denn eine richtlinienkonforme Auslegung ist nicht möglich ohne vorherige Interpretation der Richtlinie selbst, die wiederum prinzipiell nur vom Europäischen Gerichtshof geleistet werden kann. Dabei muß das nationale Recht nicht lediglich in Widerspruchsfreiheit zur Richtlinie, sondern in Konformität mit ihren Zielsetzungen ausgelegt werden¹¹⁴.

In der praktischen Konsequenz bedeutet dies ein erhebliches Anwachsen der Vorlagepflichten nationaler Gerichte nach Art. 177 EGV. Die Praxis bleibt dahinter weit zurück, z. T. aus Unkenntnis, z. T. aus Unwillen darüber, wichtige Bereiche des nationalen Steuerrechts aus der Hand zu geben. So sehr die Bedenken der Finanzgerichte gegen die fortschreitende Aushöhlung der nationalen Rechtsprechungskompetenzen auf Verständnis rechnen können, so wenig berechtigen sie jedoch zu stillschweigender Rechtsschutzverweigerung. Daher erscheint es mir wichtig, im Hinblick auf die Verschränkungen zwischen europäischem und nationalem Recht der Frage nachzugehen, in welchen Fällen das nationale Gericht trotz europarechtlichen Kontexts mit gutem Gewissen von Vorlagen nach Art. 177 EGV absehen kann.

2. Ausnahmen von der Vorlagepflicht

a) *Auslegung nationalen Rechts*

Der Gerichtshof entscheidet ausschließlich über die Gültigkeit und Auslegung des Gemeinschaftsrechts, er entscheidet nicht über die Auslegung und Anwendung nationalen Rechts sowie über die Anwendung des europäischen und nationalen Rechts auf den Einzelfall, d. h. die Subsumtion des konkreten Sachverhalts. Damit ist die Tatsachenfeststellung in die

112 So auch *Ress*, FS Jahr, 1993, S. 339 ff., 343.

113 EuGH v. 15. 7. 1982 (Fn. 15), 2771 ff., Rz. 24 f.; *Dausies* in: *Dausies* (Hrsg.), *Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts*, 1993, Abschn. P. II Rz. 15, 69; *Borchardt* in: *Lenz* (Hrsg.), *EG-Vertrag*, 1994, Art. 177 EGV Rz. 8; *Everling* (Fn. 4), S. 40 ff.

114 *Nettesheim*, AöR 1994, 261 ff., 270 ff.

ausschließliche Zuständigkeit der nationalen Gerichte verwiesen. Ebenso stellt das nationale Gericht in eigener Kompetenz die Vereinbarkeit oder Unvereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem vorrangigen europäischen Recht fest.

Diese Auslegungs- und Kassationszuständigkeit der nationalen Gerichte für das mitgliedstaatliche Recht ist jedoch im Einzugsbereich der gemeinschaftskonformen Auslegung weitgehend zu einem *nudum ius* geworden. Auch wenn der Gerichtshof über die Interpretation oder Gültigkeit nationaler Vorschriften nicht entscheidet, so wird er doch seine Auslegung des europäischen Rechts so formulieren, daß der nationale Richter ohne gedankliche Zwischenschritte den Weg zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts findet¹¹⁵. Ich zitiere aus einem neueren Urteil des Gerichtshofs: „Sodann ist darauf hinzuweisen, daß zwar der Gerichtshof die Kriterien festzulegen hat, von denen sich das nationale Gericht bei der Anwendung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift leiten lassen muß und das nationale Gericht die tatsächlichen Beurteilungen vorzunehmen hat, die mit der Anwendung dieser Kriterien auf die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende besondere Situation verbunden sind, daß es aber dem Gerichtshof im Rahmen der ihm durch Artikel 177 EWG-Vertrag übertragenen Aufgabe obliegt, dem nationalen Gericht die Bedingungen aufzuzeigen, unter denen die in der Vorlagefrage angeführten tatsächlichen Umstände bei der Anwendung dieser Kriterien berücksichtigt werden können¹¹⁶.“

Diese Bindung des nationalen Richters kann jedoch nicht weiter reichen als die Bindung des nationalen Gesetzgebers an die Vorgaben der Richtlinie. Wird in der einschlägigen Richtlinienvorschrift dem Mitgliedstaat ein Wahlrecht eingeräumt, so kann der Gerichtshof lediglich über die europarechtlichen Grenzen des Wahlrechts entscheiden. Ein Beispiel: In einem Vorabentscheidungsersuchen des Bundesgerichtshofs aus dem letzten Jahr wird u. a. die Frage vorgelegt, ob die im deutschen Bilanzrecht praktizierte phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen im Konzern durch die in der Bilanzrichtlinie den Mitgliedstaaten wahlweise ermöglichte Equity-Bilanzierung gerechtfertigt werden kann¹¹⁷. Hier kann der EuGH nur über die Reichweite des Wahlrechts Auskunft geben. Das nationale Gericht entscheidet in eigener Verantwortung, ob und in welcher Weise

115 *Dauses* (Fn. 113), Abschn. P. II Rz. 36; *Wohlfahrt* (Fn. 11), Art. 177 EGV Rz. 27; *Borchardt* (Fn. 113), Art. 177 Rz. 11; *Everling* (Fn. 4), S. 30 ff.

116 EuGH v. 23. 4. 1991 Rs. C-297/89, EuGHE 1991, 1943 ff. = UR 1993, 235 ff.

117 BGH v. 21. 7. 1994 II ZR 82/93, WM 1994, 1536 ff.; vgl. dazu *Knobbe-Keuk* (Fn. 47), § 5 VII 2a bb; *Schulze-Osterlob*, ZGR 1995, 170 ff.; *Meilicke*, FR 1990, 9 ff.; *ders.*, BB 1992, 969 ff., 972 f.; *Moxter*, BB 1995, 1463 ff.

der Mitgliedstaat von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht hat. In gleicher Weise verstärken sich die Kompetenzen der nationalen Gerichte, wenn die Richtlinien lediglich Rahmenregelungen enthalten¹¹⁸ oder Mindeststandards vorgeben¹¹⁹, die das nationale Recht überschreiten kann. Allerdings bleibt es dem EuGH vorbehalten, über den Charakter einer Richtlinie als Rahmen- oder Mindestregelung zu entscheiden¹²⁰.

Die Auslegungskompetenz des nationalen Richters erfaßt auch sämtliche zivilrechtlichen Vorfragen, die sich bei der Anwendung harmonisierten Rechts stellen. Denn die Feststellung des Sachverhalts, der sich in zivilrechtlichen Formen, im Abschluß und der Erfüllung von Verträgen oder der Gründung und Leitung von Gesellschaften, verwirklicht, gehört ausschließlich zum Bereich der mitgliedstaatlichen Kompetenz. Der Europäische Gerichtshof neigt dazu, bei seiner Auslegung der Richtlinie auch die nationalen Rechtsformen, in denen sich steuerpflichtige Vorgänge manifestieren, zu würdigen. Ich halte dies für eine Überschreitung der in Art. 177 EGV gesetzten Grenzen¹²¹.

Es ist schließlich Sache des nationalen Richters, ob die durch die Richtlinie gebotene Auslegung die Grenze seiner verfassungsrechtlichen Kompetenzen überschreiten würde. Ist dies der Fall, so kommt nur noch dann eine Vorlage in Betracht, wenn der Bürger sich unmittelbar auf europäisches Recht berufen kann, sei es, daß seine Grundfreiheiten oder anderes unmittelbar anwendbares Recht in Rede stehen, sei es, daß eine Richtlinie ihm eine eindeutige begünstigende Rechtsposition gewährt. Die Frage, ob eine solche eindeutige Rechtsposition eingeräumt worden ist, gehört allerdings ihrerseits zur Auslegung der Richtlinie und kann ohne Vorlage an den EuGH in der Regel nicht beantwortet werden¹²². Begehrt jedoch der Staat unter Berufung auf die Richtlinie eine Erweiterung des Steuertatbestandes *praeter* oder *contra legem*, so kann das nationale Gericht ohne Vorlage den Steueranspruch zurückweisen.

b) Die *CILFIT*-Doktrin

Wirft der Streitfall eine Frage zur Auslegung des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf, so kann das nationale Gericht auf eine Vorlage im Hinblick auf die Auslegung der europäischen Rechtsgrundlagen nur dann verzichten, wenn der Inhalt der europäischen Norm vom EuGH bereits

118 *Moxter*, BB 1995, 1463.

119 Zuletzt *Lutter*, FS Everling, 1995, 765 ff.

120 Dies berücksichtigt nicht *Moxter*, BB 1995, 1463.

121 Beispiele bei *Schön* (Fn. 13), S. 66 ff.

122 *Everling* (Fn. 4), S. 40 f.

festgestellt worden ist¹²³ oder an der richtigen Auslegung kein vernünftiger Zweifel bestehen kann. Nach der bekannten Entscheidung des Gerichtshofs in der Sache CILFIT¹²⁴ kann ein nationales Gericht von der Vorlage nur dann absehen, wenn objektiv sicher ist, daß sowohl der Gerichtshof als auch sämtliche Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten seine Auffassung teilen. Dieser eng begrenzte Verzicht auf das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EGV wird von den deutschen Gerichten mit außerordentlicher Großzügigkeit gehandhabt. Berühmt ist das Urteil des Bundesgerichtshofs zur verdeckten Sacheinlage von Forderungen im deutschen Aktienrecht aus dem Jahre 1990¹²⁵. Der Bundesgerichtshof hielt es für offensichtlich, daß die deutsche Rechtslage der Kapitalschutzrichtlinie entsprach, und verzichtete auf eine Vorlage; als wenig später das LG Hannover einen vergleichbaren Fall dem EuGH vorlegte, äußerte der Generalanwalt Tesauo in seinem Schlußantrag deutliche Zweifel an der Auffassung des Bundesgerichtshofs¹²⁶.

Es muß daher immer wieder auf den geringen Spielraum hingewiesen werden, den die CILFIT-Doktrin des EuGH den nationalen Gerichten bietet. Auch wenn nicht jeder Anwaltsschriftsatz, der sich auf europäische Normen beruft, das Gericht zur Vorlage verpflichtet¹²⁷, so muß doch jede ernsthafte wissenschaftliche oder gerichtliche¹²⁸ Äußerung zur Vorlage Anlaß geben. Wie ist es vor diesem Hintergrund möglich, daß der IV. Senat des Bundesfinanzhofs¹²⁹ an seiner Interpretation des aus der Bilanzrichtlinie übernommenen Herstellungskostenbegriffs des § 255 HGB keine vernünftigen Zweifel zuläßt und auf eine Vorlage verzichtet, obwohl bisher keine einzige bilanzrechtliche Entscheidung des EuGH vorliegt und die Auslegung des Herstellungskostenbegriffs im wissenschaftlichen Schrifttum heftig umstritten ist¹³⁰? Ein weiteres Beispiel aus der jüngeren

123 St. Rspr. seit EuGH v. 27. 3. 1963 Rs. 28-30/62, EuGHE 1963, 63 ff., 81; eine neue Vorlage ist jedoch zulässig, vgl. v. 3. 3. 1994 Rs. C-332, 333, 335/92 (Eurico Italia), EuGHE 1994, I-711 ff.

124 EuGH v. 6. 10. 1982 Rs. 283/81, EuGHE 1982, 3415 ff., 3436.

125 BGH v. 15. 1. 1990 II ZR 164/88, BGHZ 110, 47 ff.

126 AG 1992, 399 ff.; aufgrund verfahrensrechtlicher Mängel (hypothetische Fallfrage) wurde die materielle Frage vom Gerichtshof nicht entschieden, vgl. EuGH v. 16. 7. 1992 Rs. C-83/91, AG 1992, 398 f.

127 EuGH v. 6. 10. 1982 (Fn. 124); *Kirchhof*, DStR 1989, 551 ff., 554.

128 Auch eine abweichende Meinung der Vorinstanz bildet ein erhebliches Indiz für eine Vorlagepflicht; einschränkend dazu *Kirchhof*, DStR 1989, 551 ff., 555.

129 BFH v. 21. 10. 1993 IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 ff., 178 f.

130 Kritisch auch *Schulze-Osterloh*, ZGR 1995, 170 ff. und bereits *Meilicke*, BB 1992, 969 ff., 972.

Rechtsprechung des V. Senats¹³¹: Ein dänischer Werkunternehmer wurde mit inländischen Leistungen dem umsatzsteuerlichen Gutschriftverfahren unterworfen. Als seine deutschen Kunden die geschuldete Umsatzsteuer einbehielten, aber nicht anmeldeten und abführten, wurde er erneut zur Umsatzsteuer herangezogen. Seine Auffassung, daß dieses Gutschriftverfahren gleichermaßen gegen die 6. Richtlinie und das Diskriminierungsverbot des Art. 95 EGV verstoße, wurde vom V. Senat als eindeutig falsch zurückgewiesen, obwohl sich der Kläger in einem wesentlichen Punkt auf einen führenden UStG-Kommentar berufen konnte. Man muß den Eindruck gewinnen, daß der Bundesfinanzhof seine – sicherlich gut vertretbaren – Norminterpretationen in starken Worten zur europaweit einzig möglichen Auslegung hochstilisiert, um der andernfalls unvermeidlichen Vorlage nach Luxemburg zu entgehen. Auch wenn ein Gericht mit guten Gründen von der Richtigkeit der eigenen Auslegung überzeugt ist, wird es dadurch nicht von der Vorlagepflicht entbunden¹³².

Das Problem der CILFIT-Doktrin besteht darin, daß der Verzicht auf eine an sich gebotene Vorlage keine deutlichen Sanktionen nach sich zieht. Eine unmittelbare Anrufung des Gerichtshofs ist den betroffenen Bürgern nicht gestattet. Vertragsverletzungsverfahren liegen in der Hand der Kommission. Und das Bundesverfassungsgericht wertet die versäumte Vorlage nur dann als Verstoß gegen das Gebot des gesetzlichen Richters, wenn ein Fall objektiver Willkür vorliegt¹³³. Als objektiv willkürlich soll sich der Verzicht auf die Vorlage eines vom EuGH noch nicht entschiedenen Auslegungsproblems allerdings erst dann darstellen, wenn „mögliche Gegenauffassungen zu der entscheidungserheblichen Frage des Gemeinschaftsrechts gegenüber der vom Gericht vertretenen Meinung eindeutig vorzuziehen sind“¹³⁴. Zugespitzt formuliert: Der EuGH verzichtet auf die Vorlage erst dann, wenn die Auslegungsfrage vom nationalen Gericht eindeutig richtig entschieden wird; das BVerfG sanktioniert die fehlende Vorlage aber nur dann, wenn die Auslegungsfrage vom Gericht eindeutig falsch entschieden worden ist. Vor diesem Hintergrund muß an die Mitglieder der obersten Gerichtshöfe des Bundes mit Nachdruck der Appell

131 BFH v. 24. 8. 1994 XI R 94/92, UR 1995, 198 ff.

132 *Everling*, DRiZ 1993, 1 ff., 11.

133 BVerfG v. 22. 10. 1986 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 ff.; v. 8. 4. 1987 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 ff.; v. 27. 8. 1991 2 BvR 270/90, NJW 1992, 678.

134 BVerfG v. 9. 11. 1987 2 BvR 808/92, EuGRZ 1988, 109 ff. = EuR 1988, 190 ff.; v. 9. 11. 1987 2 BvR 876/85, EuGRZ 1988, 120 f.; zust. *Kirchhof*, DStR 1989, 551 ff.; kritisch *Dauses* (Fn. 113), Abschn. P.II Rz. 119; *ders.*, FS *Everling*, 1995, S. 235; *Wölker*, EuGRZ 1988, 97 ff.; *Clausnitzer*, NJW 1989, 641 ff.; *Meilicke*, BB 1992, 969 ff.; *Schmid*, IStR 1992, 108 ff., 110.

gerichtet werden, sich auch ohne drohende verfahrensrechtliche Sanktion an die europarechtlichen Vorgaben des Art. 177 EGV zu halten.

c) *Entscheidungserheblichkeit*

Eng zusammen mit der Feststellung des Sachverhalts hängt die Beurteilung des nationalen Gerichts über die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage¹³⁵. Die Finanzgerichte müssen also in einem ersten Schritt prüfen, ob die möglichen Auslegungsalternativen der europäischen Norm unterschiedliche Konsequenzen für den Ausgang eines Rechtsstreits zeitigen. Ein Beispiel¹³⁶: Für eine ausländische Körperschaft mit Sitz im Inland war die umsatzsteuerliche Unternehmerfähigkeit in Frage gestellt worden. Die Körperschaft berief sich auf die Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften (Art. 52, 58 EGV) und forderte die Anerkennung ihrer Rechtsfähigkeit nach der Gründungstheorie. Der Bundesfinanzhof führte aus, daß die umsatzsteuerliche Unternehmerfähigkeit ohnehin nicht von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit einer Personenvereinigung abhängt, und konnte die aufgeworfenen europarechtlichen Fragen als unerheblich erledigen.

Eine besonders elegante und rechtlich zulässige Möglichkeit, Vorlagen nach Luxemburg zu vermeiden, besteht jedoch in einer Kombination der CILFIT-Doktrin mit dem Gesichtspunkt der Erheblichkeit. Dazu ein Beispiel aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs¹³⁷: Aus Anlaß einer Verschmelzung hatte der Vorstand der verschmolzenen Gesellschaft einen Verschmelzungsbericht der Hauptversammlung vorgelegt, der in wenigen pauschalen Worten die sachliche Unbedenklichkeit der Maßnahme behauptete. Die Verschmelzungsrichtlinie fordert jedoch einen „ausführlichen Bericht“. Der Bundesgerichtshof konnte auf eine Vorlage der Frage, wann ein Bericht i. S. der EG-Richtlinie ausführlich ist, jedoch verzichten. Denn im konkreten Fall hatte der Vorstand jedenfalls eindeutig keinen ausführlichen Bericht vorgelegt – die umstrittene Frage, wie der Maßstab im einzelnen bestimmt werden müßte, war daher nicht entscheidungserheblich.

d) *Autonome Verweisungen des nationalen Rechts*

Ein besonderes Problem wird durch die Verweisung nationaler Vorschriften auf europäisches oder angeglichenes Recht hervorgerufen. Prominentestes Beispiel ist die im Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

135 *Ress*, FS Jahr, 1993, S. 339 ff.

136 BFH v. 21. 4. 1994 V R 105/91, UR 1995, 94 ff.

137 BGH v. 22. 5. 1989 II ZR 206/88, BGHZ 107, 296 ff., 304 f.

angelegte Verweisung der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung auf das europäisch harmonisierte Recht der Handelsbilanz. Aber auch andere Beispiele ließen sich nennen, z. B. bei der Verweisung der Regeln zur Einfuhrumsatzsteuer auf den Gemeinsamen Zolltarif¹³⁸. Der Europäische Gerichtshof hat für den letztgenannten Fall entschieden, daß die Auslegung europäischer Vorschriften auch dann dem Gerichtshof vorgelegt werden darf, wenn das europäische Recht nicht kraft des Handelns der Gemeinschaftsorgane, sondern kraft innerstaatlicher Erstreckungsakte Anwendung findet. Dabei interessiert den Gerichtshof naturgemäß nicht das Schicksal der nationalen Verweisungsnorm. Vielmehr begründet der EuGH dies mit dem Zweck des Vorlageverfahrens, eine unterschiedliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts in den Mitgliedstaaten zu vermeiden. Eine unkontrollierte Auslegung der auf Gemeinschaftsrecht verweisenden Normen durch die Gerichte der Mitgliedstaaten könne faktisch nachteilige Rückwirkungen auf die einheitliche Anwendung des echten europäischen oder angeglichenen Rechts zeitigen¹³⁹. Auch eine isolierte Auslegung des angeglichenen Steuerbilanzrechts durch die Finanzgerichte würde sich aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts nachteilig auf die Auslegung des eigentlichen harmonisierten Rechts – nämlich des Handelsbilanzrechts der Kapitalgesellschaften – auswirken¹⁴⁰. Bedenkt man, daß die Finanzgerichte in den vergangenen Jahrzehnten einen wesentlichen Anteil an der Ausgestaltung des Handelsbilanzrechts gewonnen haben, so wird man die Gefahr faktischer Rückwirkungen nicht unterschätzen können.

Eine andere Fallgruppe betrifft Regelungen, die ohne strikte Verweisungsnormen harmonisiertes Recht und Recht im Kompetenzbereich des nationalen Gesetzgebers systematisch verbinden. So ist die Fusionsrichtlinie in das nationale Umwandlungssteuerrecht integriert und dabei die Begrifflichkeit der Richtlinie rezipiert worden; im Umwandlungssteuerrecht tritt nunmehr ein europarechtlicher Begriff des Teilbetriebes neben den klassischen, für innerstaatliche Sachverhalte von § 16 EStG geprägten Teilbetriebsbegriff¹⁴¹. Es stellt sich die Frage, ob der Anwender des Umwandlungssteuerrechts in Zukunft für diese systematisch verknüpften Teilbe-

138 EuGH v. 8. 11. 1990 Rs. C-231/89 (Gmurzynska-Bscher), EuGHE 1990, I-4003 ff.; EuGH v. 18. 10. 1990 Rs. C-297/88 u.a. (Dzodzi), EuGHE 1990, I-3763 ff.; EuGH v. 25. 6. 1992 Rs. C-88/91 (Federconsorzi), EuGHE 1992, I-4037 ff.; billigend *Dausies*, FS Everling, 1995, 223 ff., 230; *ders.* (Fn. 4), S. 73; kritisch *Ress*, FS Jahr, 1993, S. 339 ff., 342.

139 EuGH v. 8. 11. 1990 (Fn. 138), Rz. 24; vgl. bereits v. 26. 9. 1985 Rs. 166/84 (Thomasdünge), EuGHE 1985, 3001 ff., Rz. 11.

140 Vgl. auch *Schulze-Osterloh*, ZGR 1995, 170 ff., 171.

141 Vgl. *Herzig*, IStR 1994, 1 ff.

triebsfälle mit zwei unterschiedlichen Begriffsverständnissen leben muß oder der nationale Begriff dem europarechtlichen Konzept angepaßt ist und damit auch für den „innerstaatlichen“ Teilbetrieb Vorlagen an den Gerichtshof erforderlich werden. So hat der Gerichtshof te Amsterdam¹⁴² in diesem Jahr dem EuGH die Frage nach der Auslegung der Fusionsrichtlinie anhand einer innerstaatlichen niederländischen Fusion gestellt, für die der niederländische Gesetzgeber aus Anlaß der Umsetzung der internationalen Fusionsrichtlinie gleichartige Regelungen eingeführt hatte. Der Gerichtshof wird daher entscheiden müssen, ob die Vorlagepflicht nach Art. 177 EGV sich auf systematisch verknüpfte nationale Rechtsnormen erstreckt. M. E. reicht die bloße zeitliche und inhaltliche Parallelität nicht aus, um eine Vorlagepflicht für rein nationale Vorschriften zu begründen¹⁴³. Anders wird man aber entscheiden müssen, wenn der nationale Gesetzgeber im Rahmen einer Kodifikation seinen Willen zu einem zwingend einheitlichen übergreifenden Begriffsverständnis zum Ausdruck gebracht hat.

3. Zur Konkurrenz von Revisionsgericht und Europäischem Gerichtshof

In jüngster Zeit ist die Frage aufgeworfen worden, ob ein Instanzgericht im zweiten Rechtsgang trotz seiner prozeßrechtlichen Bindung an die Rechtsauffassung des Revisionsgerichts befugt und verpflichtet ist, gemeinschaftsrechtliche Rechtsfragen dem Europäischen Gerichtshof zur Beurteilung vorzulegen. Der Gerichtshof hat dies in zwei älteren Entscheidungen aus dem Jahre 1974 bejaht¹⁴⁴, das FG Rheinland-Pfalz hat dieselbe Frage vor kurzem mit der Begründung verneint, daß die Bindungswirkung von Revisionsurteilen nach § 126 Abs. 5 FGO eine schlichte Angelegenheit nationalen Rechts sei¹⁴⁵. Entgegen der Auffassung des FG Rheinland-Pfalz betrifft die Zielkonkurrenz zwischen dem nationalen Revisionsrecht und dem Vorlageverfahren nach Art. 177 EGV jedoch nicht nur die Auslegung nationaler Vorschriften, die dem Zugriff des europäischen Rechts vorgelagert sind. Vielmehr handelt es sich um einen

142 Beschluß v. 26. 1. 1995, IStR 1995, 181 ff. mit Anm. *Rainer*.

143 So auch EuGH v. 28. 3. 1995 Rs. C-346/93 (Kleinwort Benson), EuGHE 1995, I-615 ff., I-641 Tz. 23 f.

144 EuGH v. 16. 1. 1974 Rs. 166/73 (Rheinmühlen), EuGHE 1974, 33 ff.; v. 12. 2. 1974 Rs. 146/73 (Rheinmühlen), EuGHE 1974, 139 ff.; zust. *Krück* (Fn. 11), Art. 177 EGV Rz. 55; *Dausen* (Fn. 113), Abschn. P. II Rz. 73.

145 Urteil v. 7. 11. 1994 5 K 2813/93, EFG 1995, 378 = RIW 1995, 519 m. Anm. *Dautzenberg*; dazu *Meilicke*, DStZ 1995, 427 f.; *Rainer*, IStR 1995, 388; vgl. bereits *Meilicke*, RIW 1994, 477 ff.

echten Widerspruch zwischen europäischem und nationalem Verfahrensrecht. In einem solchen Fall muß sich die höherrangige Norm durchsetzen, d. h. die unmittelbar anwendbare Vorschrift des Art. 177 EGV¹⁴⁶. Der Bundesfinanzhof wird im Revisionsverfahren nicht umhinkommen, sich für diese Auslegungsfrage entweder auf die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs zu stützen oder die Frage erneut dem EuGH vorzulegen.

V. Schlußbemerkung

Eine Haltung wie diejenige des FG Rheinland-Pfalz, die unter deutschen Finanzgerichten nicht selten ist, erinnert in manchen Zügen an die Verteidigung der guten Deutschen Mark gegen den unsicheren Ecu. Und in der Tat teilt die deutsche Judikatur mit der deutschen Währung Qualität und guten Ruf. Zuständigkeiten aus der Hand zu geben, erfordert daher die Zuversicht, daß die Qualität der Rechtsfindung und Rechtsanwendung nicht leiden wird. *Brigitte Knobbe-Keuk*, die diese Tagung mit vorbereitet hat, hat sich in ihrem wissenschaftlichen Engagement für das europäische Steuerrecht von dieser Zuversicht leiten lassen. Die grundlegenden Urteile des Gerichtshofs in den letzten Jahren können uns in dieser Haltung bestätigen. Daher ist den Finanzgerichten zu wünschen, sich mit Optimismus an der Aufgabe der europäischen Gerichtsbarkeit als „Motor der Integration“ zu beteiligen.

Diskussion

zu den Referaten von *Prof. Dr. Norbert Herzig*, *Prof. Dr. Franz Wassermeyer* und *Prof. Dr. Wolfgang Schön*

Leitung
Prof. Dr. Dieter Birk

Prof. Dr. Birk:

Herr *Schön*, Sie haben uns eindrucksvoll vor Augen geführt, daß es nicht genügt, unterschiedliche Normen, Normsysteme oder Steuersysteme zu harmonisieren, Das Europäische Recht muß in der Rechtspraxis der EG-Staaten

146 *Rengeling/Middeke/Gellermann*, Rechtsschutz in der Europäischen Union, 1994, Rz. 376.

angewandt und durchgesetzt werden. Die Auslegung dient dazu, den Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers optimal zur Wirksamkeit zu verhelfen.

Prof. Dr. Vogel:

Meine sehr verehrten Damen und Herren, wir haben heute früh drei ausgezeichnete Referate gehört und ich glaube, wir sind nicht nur den Referenten Dank dafür schuldig, sondern auch dem Vorstand und denen, die diese Tagung vorbereitet haben. Zu Herrn *Herzig* und Herrn *Schön* kann ich nur Zustimmung äußern; bei Herrn *Schön* allerdings nicht zu den Äußerungen über das Vorlageverfahren, weil ich davon nichts verstehe. Meine Bemerkungen richten sich nur an Herrn *Wassermeyer*. Glauben Sie mir, daß es meinen hohen Respekt gegenüber Herrn *Wassermeyer* nicht beeinträchtigt, wenn ich außer Zustimmung auch einige Meinungsverschiedenheiten andeute. Wir haben schon früher Meinungsverschiedenheiten gehabt, die unserem Verhältnis aber nie geschadet haben.

Der Bezeichnung der Abkommensnormen als Steuerbefreiungs- und Ermäßigungsnormen kann ich zustimmen. Ich bin weit davon entfernt, wie Debatin um eine Wortwahl einen Religionskrieg zu entfachen. Angesichts anderer Steuerbefreiungs- und Ermäßigungsnormen stellt sich allerdings die Frage, ob wir nicht für die, die sich in den Abkommen finden, zweckmäßigerweise einen besonderen Ausdruck wählen, der sie von anderen Abkommensnormen, z.B. über das Auskunftsverfahren, unterscheidet. Hier ist nun der Ausdruck „Verteilungsnormen“ inzwischen international eingebürgert, er läßt sich auch leicht in andere Sprachen übersetzen. Insofern würde ich gern an der Bezeichnung festhalten, ohne ihre Charakterisierung in Frage zu stellen. Abkommensrecht ist vorrangig gegenüber dem nationalen Recht, aber späteres nationales Recht kann das Abkommen ändern. Das ist die nach wie vor anerkannte Lehre, die ich heute auch noch nicht in Frage stellen will. Ich bin aber doch etwas bekümmert, wenn der 1. Senat des BFH¹⁴⁷ in einem Leitsatz schreibt, *treaty overriding* sei rechtmäßig. Das ist so nicht richtig, da es sich um eine Völkerrechtsverletzung handelt: sie ist unzulässig, eine bedauerliche Mißachtung des Völkerrechts, aber für den deutschen Richter nach anerkannter Lehre gleichwohl verbindlich.

Was dann die Frage der Auslegung des Art. 220 EGV angeht, beginne ich in meiner Zustimmung bereits zu zögern. Ich gebe Ihnen ganz darin Recht, daß sich aus Art. 220 EGV eine Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ergibt. Aber was soll die Formulierung bedeuten „zum Abschluß einheitlicher Verträge“? Welche vertragliche Lösung ist

147 BFH v. 13.7.1994, 1 R 120/93, BStBl. II 1995, 129 f.

denn die dafür maßgebliche? Es klang bei Ihnen an, es könnte die des OECD-Musterabkommens sein. Aber die OECD sieht vor, daß die Mitgliedstaaten zum Musterabkommen Vorbehalte anmelden können. Wie wäre es denn, wenn in einem extremen Beispiel die Mehrheit der EU-Staaten solche Vorbehalte angemeldet hätte? Sollen dann die Nicht-EU-Staaten im Steuerausfluß der OECD bestimmen können, wozu die EU-Staaten nach Art. 220 EGV verpflichtet sind? Darüber müßten wir nach m.E. noch einmal nachdenken.

Ich glaube auch, wir müssen das Verhältnis zwischen EU-Recht und Doppelbesteuerungsabkommen noch differenzierter sehen, als Sie es schon in Ihrem Vortrag angeregt haben. Soweit es sich um Verträge zwischen den Mitgliedstaaten handelt, geht das Europarecht vor. Wenn solche Verträge dem Europäischen Recht widersprechen, sind sie nichtig und sind auch innerstaatlich nicht anwendbar. Ein kleiner Vorbehalt allerdings: Das Europäische Recht kann selber die Fortgeltung abweichender Doppelbesteuerungsabkommen gestatten. Art. 7 der Mutter-Tochter-Richtlinie z.B. sieht vor, daß weitergehende Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen unberührt bleiben. Aber vor allem: Wie ist es im Verhältnis zu Verträgen mit Nicht-Mitgliedstaaten? Verträge aus der Zeit vor Gründung der Europäischen Gemeinschaften bleiben nach Art. 234 EGV aufrechterhalten. Die Mitgliedstaaten sind nur verpflichtet, die Verträge dem Gemeinschaftsrecht anzupassen. Sie bleiben auch insoweit innerstaatlich verbindlich. Für spätere Verträge mit Nicht-Mitgliedstaaten könnte man an ein *argumentum e contrario* denken. Aber es gibt völkerrechtliche Gründe dafür, auch solche späteren Verträge für gültig zu halten, selbst wenn sie dem Europäischen Recht widersprechen. Nun sagen unsere Europarechtler, die Verträge seien dann zwar gültig, sie seien aber innerstaatlich nicht anwendbar. Diese Auffassung liegt vom deutschen Recht her nahe, weil für uns die Doppelbesteuerungsabkommen keinen höheren Rang haben als innerstaatliche Bundesgesetze. Wir müssen aber bedenken, daß es Mitgliedstaaten der EU gibt, in denen kraft Verfassungsrechts die völkerrechtlichen Verträge dem innerstaatlichen Recht vorgehen. Das sind die Niederlande, Belgien und inzwischen ist es auch für Frankreich geklärt. Wenn in einem dieser drei Staaten eine EU-Richtlinie einen Vertrag innerstaatlich unwirksam machen könnte, dann würde das bedeuten, daß das EU-Recht dem Verfassungsrecht dieser Staaten vorgehe. Das ist eine sehr problematische Folgerung. Andererseits kann das Verhältnis von völkerrechtlichen Verträgen zum innerstaatlichen Recht nur für alle EU-Staaten einheitlich geklärt werden. Das Ganze ist noch nicht ausdiskutiert, meine ich, und bedürfte noch gründlicher Überlegung.

Hinsichtlich der „Meistbegünstigungsklausel“ bin ich einerseits davon überzeugt, daß in bestimmten Bereichen eine Regel dieser Art gelten muß, andererseits aber auch davon, daß sie in bestimmten Bereichen nicht gelten kann. Wo die Grenze zu ziehen sein könnte, kann ich allerdings noch nicht sagen. Erlauben Sie mir, an einem Beispiel zu demonstrieren, daß eine Meistbegünstigung bei Doppelbesteuerungsabkommen nicht generell gelten kann. Nehmen Sie einen britischen Staatsbürger, der in Belgien ansässig ist und der ein Darlehen nach Deutschland an einen deutschen Schuldner vergeben hat, das durch eine deutsche Hypothek gesichert ist. Nun soll der Brite in Belgien zur Steuer für seine Zinsen herangezogen werden. Er vergleicht sich mit dem Steuerpflichtigen T, der ein entsprechendes Darlehen nach Griechenland vergeben hat. Das DBA Belgien-Griechenland sieht vor, wie früher verschiedene deutsche Abkommen, daß der Gläubiger eines hypothekarisch gesicherten Darlehens nur im Staat des Grundstücks zu besteuern ist, durch die das Darlehen gesichert ist. T zahlt also in Belgien von den Darlehenszinsen keine Steuern. Der Brite beansprucht Meistbegünstigung, also Freistellung von der Steuer wie T. In Deutschland verweist er auf ein Abkommen mit einem beliebigen Staat, z.B. den USA, nach dem Zinsen nicht im Staat des zinszahlenden Schuldners besteuert werden, sondern nur im Wohnsitzstaat. Er verlangt auch hier Meistbegünstigung und will also auch in Deutschland keine Steuern zahlen.

Wir sind uns wohl einig darüber, daß in diesem Beispielsfall der Meistbegünstigungsgrundsatz nicht gelten kann. Allerdings wissen wir noch nicht, warum er hier nicht gilt, in welchen anderen Fällen er nicht gelten kann und in welchen Fällen die Meistbegünstigung vielleicht eingreifen kann. Ich kann Ihnen auch Fälle mit der 183-Tage-Klausel oder mit dem Dividenden- oder Zinsbegriff bilden, bei denen wir auf dasselbe Problem stoßen. Darüber müssen wir nachdenken. Im Augenblick jedenfalls warne ich davor, mit der Annahme einer Meistbegünstigung zu großzügig umzugehen.

Prof. Dr. Lang:

Meine Damen und Herren, zunächst darf ich mich sehr herzlich bei Herrn *Vogel* bedanken, daß er die Beurteilung der Referate schon vorweggenommen hat. Ich darf mich dem wohl anschließen. Als Vorsitzender dieser Gesellschaft bin ich natürlich besonders glücklich, auf dieser Tagung durchweg ausgezeichnete Referate gehört zu haben. Ich habe noch zwei Fragen:

Herr Prof. *Herzig*, Sie haben sehr eindrucksvoll dargelegt, daß man Standortbetrachtungen ganzheitlich anstellen muß. Man sollte also nicht nur die

Steuern im Blickfeld haben, sondern auch die Gesamtheit der Staatsleistungen, die Infrastruktur. Für mich stellt sich die Frage, ob dadurch der juristische Harmonisierungsbedarf verringert wird. Zunächst besteht zwischen dem Angebot der Staatsleistungen und den Steuerbelastungen keine Äquivalenz. Bürger und Unternehmen ziehen aus dem Angebot der Staatsleistungen einen ganz unterschiedlichen Nutzen; ohne Zusammenhang mit diesem Nutzen sind sie auch ganz unterschiedlich steuerlich belastet. Wir werden noch über die CO₂-Energiesteuer diskutieren. Ein nationaler Alleingang kann hier ein dramatisches Anwachsen der Steuerlast für eine kleine Gruppe von Unternehmen bewirken, ohne daß sich für diese Unternehmen das Angebot der Staatsleistungen verbessert. Mithin habe ich Zweifel, ob aus der Sicht der Steuerpflichtigen und ihrer ökonomischen Entscheidungen eine ganzheitliche Standortbetrachtung zu überzeugen vermag.

Zweitens geht es um die Harmonisierung der Steuertatbestände, die einen Wettbewerb der Steuersysteme erst transparent macht. Wenn man wüßte, daß durch einen Steuersatz X eine Steuerbelastung Y ausgelöst wird, dann könnte man unter dem Vorbehalt der individuellen Ungleichwertigkeit von Staatsleistung und Steuerlast akzeptieren, daß in Ländern mit einem reichen Angebot von Staatsleistungen höhere Steuerlasten angemessen sind. Aber so verhält es sich ja nicht. Wir haben durchlöchernte Bemessungsgrundlagen und das macht es außerordentlich schwierig, die Ausgewogenheit von Steuerlasten und Staatsleistungen zu beurteilen. Die Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen ist also eigentlich wesentliche Vorbedingung für das Funktionieren eines Wettbewerbs der Steuersysteme. *Dieter Schneider*¹⁴⁸ hat immer wieder darauf hingewiesen, daß wir erst harmonisierte Bemessungsgrundlagen brauchen, bevor überhaupt mit der Debatte der Belastungsvergleiche begonnen und relativ sicher beurteilt werden kann, in welchem Land welche Standortfaktoren herrschen.

Drittens geht es um die internationalen Vereinheitlichung der juristischen Terminologie, wie sie bereits Herr Prof. *Schön* in seinem Referat angesprochen hat. Eine einheitliche internationale Terminologie (Beispiel: Betriebsstätte) ist vonnöten, um bspw. die Kollision von Steuernormen zu bewältigen, steuerliche Mehrfachbelastungen zu beseitigen, Mechanismen der Besteuerung des internationalen Warenverkehrs aufeinander abzustimmen. Hier besteht ein spezifisch juristischer Harmonisierungsbedarf, der durch eine Globalbetrachtung von Standortbedingungen nicht aufgefangen wird.

148 *D. Schneider*, WPg 1988, 281 ff., 328 ff.; StuW 1989, 328 ff.; StuW 1991, 354 ff., 541 ff.; DB 1994, 541 ff., StuW 1994, 121 ff.

Wie beurteilen Sie, Herr Prof. *Herzig*, meine These, daß erst in einem perfekt harmonisierten System die Möglichkeit besteht, wirklich die Globalbetrachtung so durchzuführen, wie Sie es in Ihrem Referat vorgeschlagen haben. Dann könnten wir die Ausgewogenheit von Steuersätzen und Staatsleistungen wenigstens makroökonomisch beurteilen.

Im weiteren habe ich noch eine Frage an Herrn *Wassermeyer*, die zugleich Herr Prof. *Schön* aufgegriffen hat. Es geht hier um eine Grundfrage der Interpretation von Steuerbefreiungen. Ich möchte anknüpfen an das von Herrn *Birk* eingeführte Stichwort der Kästchengleichheit. Herr *Wassermeyer* hat die Lösung der von ihm präsentierten Fälle offengelassen. Deshalb möchte ich einen Fall präsentieren, der nicht anhängig ist und zu dem Herr *Wassermeyer* vielleicht eine Lösung anbieten könnte. Es geht dabei um öffentliche Stipendien. Eine italienischen Institution gewährt einem Studenten ein Stipendium. Nun gibt es die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 44 EStG für Stipendien aus öffentlichen Mitteln. Die Rechtsprechung interpretiert diesen Tatbestand dahingehend, daß nur inländische öffentliche Mittel, die aus einer inländischen Kasse fließen, erfaßt werden. Das ist aber m.E. überhaupt kein Ausfüllungsverbot, sondern eine Fortbildung des Rechts zu Lasten des Steuerpflichtigen ohne jede teleologische Legitimation. Man möchte die inländische öffentliche Kasse dadurch entlasten, daß „netto“ ausbezahlt werden kann, wie bspw. bei einem DFG-Stipendium. Nach meiner Auffassung stellt sich hier das Problem der spezifischen Zwecke von Steuerbefreiungen, die in dieser Kästchengleichheit ihre Rechtfertigung haben mögen. Wenn sich der Gesetzgeber dazu entscheidet, nur die öffentlichen Stipendien zu fördern, besteht nach m.E. keine Möglichkeit gegen den Willen des Gesetzgebers nun diese Steuerbefreiung auch auf die ausländischen öffentlichen Stipendien zu erweitern. Für mich ist die Methodenlehre hier am Ende und man muß den Willen des Gesetzgebers respektieren. Der Charme dieses Falles liegt darin, daß der Gesetzgeber überhaupt keinen Willen formuliert hat, er ist nur von der Rechtsprechung und Verwaltung formuliert worden. Vielen Dank.

Prof. Dr. Birk:

Welche Politik der Gemeinschaft wird durch die Erbschaftsbesteuerung berührt. Herr *Alexander*, wollen Sie den Fall noch etwas ergänzen?

Alexander:

Auslöser dieser Fragen ist ein bei uns anhängiger Fall. Hintergrund ist, daß wir nur dann zu einer Vorlage an den EuGH kommen können, wenn es sich um eine Materie handelt, die selbst zum Gemeinschaftsrecht gehört. Für das Erbschaftsteuerrecht habe ich größte Zweifel. Man könnte

vielleicht noch an die Niederlassungsfreiheit denken, die dann berührt ist, wenn wir die Erben besteuern. Wird aber die Erbschaft besteuert – eine durchaus denkbare Möglichkeit der Besteuerung –, gibt es keine Möglichkeit im europäischen Rahmen etwas zu tun.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Zu den Fragen von Herrn *Vogel* darf ich fünf Anmerkungen machen. Die Frage, ob DBA-Vorschriften Steuerbefreiungs- bzw. Steuerermäßigungs- oder Verteilungsnormen sind, kann für ihre Auslegung von großer Bedeutung sein. Dies gilt z.B. für die Frage, ob der Methodenartikel sich auch auf Verluste bezieht, die im Quellenstaat anfallen. Bestünde das Wesen der DBA-Normen in der Verteilung von Besteuerungsrechten, so liegt es sehr viel näher, die Normen auch auf Verluste anzuwenden. Handelt es sich dagegen um Steuerbefreiungsnormen, so geht die Frage dahin, ob die „Steuerbefreiung“ sich auch auf negative Einkünfte bezieht. Wer die Rechtsprechung des I. Senats aus den 70er Jahren analysiert¹⁴⁹, muß eigentlich zu dem Ergebnis kommen, daß damals mit dem Gedanken der Verteilung von Besteuerungsrechten stark überzogene Rechtsfolgen verbunden wurden. Dies schließt nicht aus, daß Herr *Vogel* und ich mit den von uns verwendeten unterschiedlichen Formulierungen jeweils zu sehr ähnlichen Ergebnissen kommen. Ich meine jedoch, daß der Ausdruck „Verteilungsnorm“ zu Fehldeutungen im Sinne einer lex superior oder einer Aufgabe von Hoheitsrechten verführt. Ich möchte mit der Verwendung des Ausdrucks „Steuerbefreiungs- oder -ermäßigungsnormen“ verdeutlichen, daß die DBA-Normen nicht anders als die §§ 3 oder 34c EStG zu verstehen sind.

Zum Thema „treaty override“ räume ich ein, daß die vom BFH gewählte Formulierung mißverständlich ist. Ich bin bereit, mich der besseren Formulierung von Herrn *Vogel* anzuschließen.

Was das Verhältnis von Art. 220 EGV zum OECD-Musterabkommen anbelangt, so sehe ich keinen Anhaltspunkt dafür, daß Art. 220 EGV den EU-Mitgliedstaaten die Übernahme des OECD-Musterabkommens gebieten würde. Die Mitgliedstaaten können sich gemeinschaftsrechtlich gesehen auf irgendein Doppelbesteuerungsabkommen untereinander einigen. Sie haben sich allerdings innerhalb der OECD verpflichtet, Abkommen im Sinne des Musterabkommens zu vereinbaren, soweit sie keine Vorbehalte angemeldet haben. So gesehen mag sich aus den Verpflichtun-

149 BFH-Beschluß v. 11.3.1970, I B 50/68, BFHE 98, 427, BStBl. II 1970, 569; BFH-Urteile v. 25.5.1970, I R 146/68, BFHE 99, 572, BStBl. II 1970, 755; v. 23.3.1972, IR 128/70, BFHE 106, 501, BStBl. II 1972, 948.

gen innerhalb der OECD ein Anhaltspunkt dafür ergeben, daß die EU-Mitgliedstaaten in der Auswahl ihrer Abkommen doch nicht völlig frei sind. Persönlich würde ich einen stärkeren Trend zu einem zumindest im Kern einheitlichen Abkommen sehr begrüßen. Trotz des OECD-Musterabkommens vereinbaren die Vertragsstaaten häufig, was sie wollen. Die Bundesrepublik weicht besonders gerne in der Form von Schlußprotokollen und Briefwechseln von dem OECD-Musterabkommen ab. Die von ihr vereinbarten Aktivitätsklauseln lauten von Abkommen zu Abkommen anders. Es ist nicht einzusehen, weshalb wir unter im übrigen gleichen Bedingungen die Niederländer anders als die Franzosen oder Belgier besteuern. Ich meine, hier müßte sehr viel mehr für die Gleichbehandlung in der Besteuerung getan werden.

Was das Verhältnis von EU-Recht zu den Doppelbesteuerungsabkommen anbelangt, so bin ich weit davon entfernt, für eine allgemeine Meistbegünstigungsklausel einzutreten. Ich bin andererseits aber doch der Auffassung, daß keine völlige Ungleichbehandlung stattfinden darf. Es geht darum, die Grenzen der noch zulässigen Ungleichbehandlung auszuloten. Die Entwicklung hat mit dem Schumacker-Urteil¹⁵⁰ begonnen. Das Urteil ist sicherlich nicht nur auf Arbeitnehmer, sondern ebenso auf Gewerbetreibende und Freiberufler anzuwenden. Mir ging es in meinem Vortrag darum, auf mögliche Auswirkungen im Bereich der Betriebsstätte und im Bereich der Quellensteuer hinzuweisen. Die Aufzählung der Problemfelder ist sicherlich nicht erschöpfend.

Art. 234 EGV ist mir bekannt. In einem Vortrag von nur 40 Minuten konnte ich jedoch auf diese spezielle Problematik nicht eingehen. Was das „treaty override“ anbelangt, kann ich mir gut vorstellen, daß aufgrund anderer verfassungsrechtlicher Vorgaben das Verhältnis von EG-Recht zu den Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland anders als in den Niederlanden beurteilt werden muß. Daraus ergeben sich für mich keine grundlegenden Schwierigkeiten, weil ich davon ausgehe, daß die Doppelbesteuerungsabkommen von jedem Vertragsstaat autonom ausgelegt werden. Dies bedeutet auch eine Auslegung auf der Grundlage des jeweiligen Verfassungsrechts. Im übrigen gehe ich davon aus, daß Rechte aus einem Meistbegünstigungsgrundsatz nur bestehen, wenn eine Diskriminierung festgestellt werden kann. Würde z.B. im Falle Schumacker Belgien keine Freistellung, sondern nur die Anrechnung gewähren, entfielen eine Diskriminierung auch in Deutschland jedenfalls dann, wenn Belgien die in Deutschland zuviel erhobenen Steuern erstatten würde. Ich plädiere des-

150 EuGH v. 14.2.1995, Rs. C 279/93 „Schumacker“, EuZW 1995, 177.

halb dafür, daß die Steuerbelastung in dem jeweils anderen Vertragsstaat in die Diskriminierungsprüfung einbezogen werden muß.

Von diesem Grundsatz würde ich auch in dem von Herrn *Vogel* gebildeten Beispiel einer in Belgien ansässigen Person verfahren, die hypothekarisch gesicherte Darlehen einerseits in die Bundesrepublik und andererseits nach Griechenland vergibt. M.E. darf die Steuerbelastung in Belgien nicht isoliert gesehen werden. Die Steuerbelastung in dem jeweils anderen Vertragsstaat (Deutschland, Griechenland) muß in die Überlegungen einbezogen werden. Mißlich ist die Situation allerdings dann, wenn dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zusteht und dieser es nicht wahrnimmt. Hier hilft nur eine „subject to tax clause“. Nach meiner Überzeugung können sich die Vertragsstaaten darüber einigen, wer von ihnen die an sich in beiden Staaten vorgesehene Steuer erhebt. Dies ist noch keine Diskriminierung.

Was die Frage von Herrn *Lang* anbelangt, darf ich zunächst auf Art. 20 OECD-Musterabkommen verweisen, der Studenten, Praktikanten und Lehrlinge betrifft. Das Besondere des Art. 20 OECD-Musterabkommen besteht darin, daß der Tätigkeitsstaat die Zahlungen ohne Rücksicht auf die Besteuerung im Quellenstaat von der Steuer befreit. Ich weiß nun nicht, welches DBA-Italien Sie im Auge haben und ob dasselbe dem Art. 20 OECD-Musterabkommen entspricht.

Prof. Dr. Lang:

Im konkreten Fall, den ich hier vorgetragen habe, greift diese Steuerbefreiung nicht Platz.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Das Rechtsproblem liegt zunächst im § 3 Nr. 44 EStG. Es wird zu entscheiden sein, ob an der Rechtsprechung festzuhalten ist, wonach die Vorschrift sich nur auf inländische öffentliche Mittel bezieht¹⁵¹. Ich kann darauf hinweisen, daß beim I. Senat ein Parallellfall anhängig ist, der sich auf § 3 Nr. 6 EStG bezieht. Auch dort vertritt insbesondere Herr *v. Beckerath*¹⁵² die Auffassung, die Vorschrift beziehe sich nur auf inländische öffentliche Mittel. Dies muß einerseits nach dem Wortlaut der Vorschrift und andererseits unter dem Gesichtspunkt verfassungskonformer und EGV-konformer Auslegung neu entscheiden werden. Gegebenenfalls stellt sich die weitere Frage, ob eine Auslegung im Sinne der bisher herrschenden Meinung mit dem EGV vereinbar ist oder ob Vorlagebedarf an

151 Vgl. *v. Beckerath* in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 3 Rdnr. B 44/25 ff.

152 Vgl. *v. Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 3 Rdnr. B 6/5.

den EuGH besteht. Hier kann die Frage relevant werden, die ich gestern an Herrn *Klein* gerichtet habe¹⁵³. Es geht darum, ob der EuGH nicht auch in dem Fall angerufen werden kann, daß ein deutscher Staatsangehöriger Mittel aus der öffentlichen Kasse eines anderen EU-Mitgliedstaates erhält, wenn das vorlegende Gericht die Frage auf einen Staatsangehörigen eines anderen EU-Mitgliedstaates bezieht und im übrigen ankündigt, es beabsichtige Art. 3 Abs. 1 GG anzuwenden. Anders als Herr *Klein* bin ich persönlich der Auffassung, daß dieser Weg gangbar ist.

Herr *Alexander* hat bei seiner Fragestellung behauptet, die Erbschaft werde besteuert. Ich sehe dies anders. M.E. wird die Person besteuert. Bezogen auf sie ergibt sich aus Art. 220 EGV die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, Erbschaftsteuerabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abzuschließen. Ich darf im übrigen darauf hinweisen, daß die Bundesrepublik in den letzten Monaten erstaunlich viele Erbschaftsteuerabkommen mit EU-Mitgliedstaaten abgeschlossen bzw. verhandelt hat (Dänemark, Frankreich, Griechenland). Offenbar wird das Problem im BMF deutlich gesehen. Ich meine das Problem liegt im Art. 220 EGV und bei den sich aus seiner Verletzung ergebenden Rechtsfolgen. Gemessen an den Kriterien, die Herr *Schön* in seinem Referat aufgestellt hat, muß eine Verletzung von Art. 220 EGV wohl bejaht werden.

Alexander:

Aber eine Vorlage ist doch nicht allein aus Art. 220 heraus zulässig, sondern nur dann, wenn der Regelungsbereich der Erbschaftsteuer auch in den Regelungsbereich des EG-Vertrages fällt.

Prof. Dr. Wassermeyer:

In dem von mir geschilderten Fall hatte der verstorbene Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in Großbritannien. Für die Verletzung von Art. 220 EGV kommt es nicht darauf an, wie lange der Wohnsitz in Großbritannien schon bestand. Jedenfalls ist die doppelte Erbschaftbesteuerung ein Umstand, der die freie Wohnsitznahme in Großbritannien auch aus beruflichen Gründen behindern kann. Insoweit ist der Regelungsbereich des EGV tangiert.

Dautzenberg:

M.E. kommt eine Vorlage an den EuGH nicht nur dann in Betracht, wenn die EG eine Zuständigkeit für die Erbschaftsteuern hat. Die Grundfreiheiten des EGV sind Grundrechte, die alle Rechtsgebiete ausnahmslos betref-

¹⁵³ Vgl. S. 59.

fen. Für eine Vorlage spielt es daher keine Rolle, ob diese Rechte durch eine nationale Regelung ungerechtfertigt beeinträchtigt werden. Man kann hier etwa daran anknüpfen, daß kein vernünftiger Mensch mehr seinen Wohnsitz von Deutschland nach England verlegt oder grenzüberschreitend Geld investieren wird, wenn er anschließend bei der Erbschaftsteuer zu mehr als 100 % besteuert werden kann. Beeinträchtigt wären also das Aufenthaltsrecht (Art. 8a EGV) und/oder die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 73b, 73d EGV). Dabei spielt es keine Rolle, wenn die Besteuerung teils beim Erblasser, teils beim Erben erfolgt, denn jemand wird auch dann diskriminiert, wenn nicht er, sondern ein anderer seinetwegen überhöhte Steuerlasten tragen muß (Halliburton-Urteil)¹⁵⁴. Wenn die Grundfreiheiten selbst nichts unmittelbar hergeben, kann sich der EuGH außerdem auf das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 6 EGV beziehen, wenn es irgendwie um wirtschaftlich erhebliche Fragen geht¹⁵⁵. Ich denke, man wird also auch in Erbschaftsteuerfällen Anknüpfungspunkte für eine Vorlage an den EuGH finden können.

Prof. Dr. Herzig:

Herr Lang, ich möchte kurz auf Ihre grundlegende Frage eingehen, die insbesondere auf die Berechtigung der Globalbetrachtung abzielt. Wo liegen hier die Grenzen, was ist einzubeziehen, was nicht? Ich glaube, wir machen es uns zu einfach, wenn wir die nichtsteuerlichen Faktoren als relativ konstant und wenig komplex qualifizieren, während die Steuerfaktoren als ziemlich differenziert und sehr änderungsanfällig angesehen werden. Natürlich habe ich in meinem Vortrag versucht, die Infrastruktur als markantes Beispiel einer nichtsteuerlichen Einflußgröße für die Investitionsentscheidung herauszugreifen. Aber wenn Sie sich vor Augen führen, in welcher differenzierter Form öffentliche Güter in den einzelnen Staaten angeboten werden, so erschließt sich die Komplexität dieser Einflußgröße. Hier ist etwa an so unterschiedliche Faktoren wie die Sozialversicherung und deren Finanzierung oder an die Genehmigungsdauer für Bauvorhaben zu denken, um nur einige zu nennen. Beachten muß man außerdem, daß jeder Investor nicht abstrakt die Steuernormen betrachtet, die in einem Land gegeben sind, sondern nur die konkret für ihn relevanten steuerlichen und nichtsteuerlichen Standortfaktoren in sein Entscheidungskalkül einbezieht. Es können also möglicherweise Standortvor- oder -nachteile existieren, die ihn gar nicht betreffen, weil er z.B. mit Genehmigungsverfahren nichts zu tun hat und deswegen die Vor- oder Nachteile kurzer bzw. langer Genehmigungsverfahren gar nicht einbezieht. Jeder Investor

¹⁵⁴ EuGH v. 12.4.1994 Rs. C-I/93, Halliburton, Slg. 1994-I, 1137 ff.

¹⁵⁵ Vgl. EuGH v. 20.10.1993, Rs. C-92/92 (Phil Collins) (zum Urheberrecht).

wird die Attraktivität der verschiedenen Standorte für seinen eigenen Fall prüfen und individuell entscheiden, wo der Saldo der Standortfaktoren für ihn am günstigsten ist. Wir werden daher einen selektiven Standortwettbewerb haben. Lassen Sie mich das an einem Beispiel verdeutlichen. Für Holdingstandorte hat sich bereits ein ganz spezifischer Wettbewerb herausgebildet, der nicht die allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen betrifft, sondern nur mit den spezifischen Bedingungen der Holding-Besteuerung zu tun hat. Deutschland hat sich an diesem Wettbewerb inzwischen durch die Einführung von § 8b KStG beteiligt, um diesbezüglich attraktiv zu werden. Im Standortwettbewerb ist also die Komplexität keinesfalls nur im steuerlichen Bereich vorhaben, nur ist uns diese Komplexität wegen der intensiven Beschäftigung mit Steuern besser vertraut. Außerdem sind nicht alle Standortfaktoren für die einzelnen Investitionsentscheidungen von gleicher Bedeutung.

In die gleiche Richtung geht auch die Frage der Transparenz. Die Höhe der effektiven Steuerbelastung ergibt sich aus dem Zusammenwirken zwischen Bemessungsgrundlage, Steuersatz und Steuersystem. Dabei wird der rational handelnde Investor rechnen, wie die Unterschiede in den Bemessungsgrundlagen (z.B. Abschreibungsmodalitäten), den Steuersätzen und dem Steuersystem auf die Steuerbelastung seines Objektes einwirken. Er wird diese Steuerbelastung schätzen, und er wird für seinen spezifischen Fall herausfiltern, welcher der Standorte insgesamt – in steuerlicher und nichtsteuerlicher Hinsicht – für ihn am günstigsten ist. Ich räume aber gern ein, Herr Lang, daß Unterschiedlichkeiten und Unübersichtlichkeiten bei den Rahmenbedingungen die Transparenz für den Investor erschweren und entsprechende Informationskosten verursachen, die bei stärkerer Harmonisierung vermieden werden könnten. Im Extremfall kann die Informationsflut in einem Wettbewerb der Systeme das Funktionieren des Marktes beeinträchtigen. In diesem Zusammenhang stellt sich die wichtige Frage, wieviel Unterschiedlichkeit ein Markt vertragen kann? Wo sind hier die Grenzen gesetzt? Über diese Fragen wird noch nachzudenken sein.

Prof. Dr. Schön:

Ich möchte zwei Anliegen zu den Vorträgen von Herrn *Herzig* und Herrn *Wassermeyer* ins Spiel bringen.

Herr *Herzig*, Sie haben in der Gegenüberstellung von Angleichung, Vereinheitlichung und Harmonisierung einerseits und Wettbewerb der Systeme andererseits eine wirtschaftspolitische Grundfrage aufgeworfen, die weit über das Steuerrecht hinausreicht. Ich glaube auch, diese Frage muß wirtschaftspolitisch entschieden werden. Sie wird nicht durch die Frage

des Bekenntnisses zur Subsidiarität entschieden. Außerhalb der Funktion als politischer Programmsatz ist das Subsidiaritätsprinzip in Art. 3b EGV niedergelegt worden und in diese Vorschrift darf man nicht zuviel Hoffnung setzen. Dort ist lediglich vorgegeben, daß Handlungsermächtigungen auf die Ebene der Mitgliedstaaten zurückverlagert werden, wenn dort die Ziele der in Betracht kommenden Maßnahmen besser verwirklicht werden können. Welche Ziele das sind, definiert nach wie vor die Kommission anhand der klassischen Ermächtigungsgrundlagen der Angleichungsprogramme.

Heydt:

Sie meinen den Rat.

Prof. Dr. Schön:

Die Ziele, Herr *Heydt*, definiert zunächst mal die Kommission in ihren Vorschlägen und dann entscheidet der Rat darüber. Das ist ein Fall des Initiativrechts, deshalb habe ich die Kommission genannt. Die Frage, ob Mitgliedstaaten einzeln aktiv handeln können, ist dann in einem zweiten Schritt zu klären. Wenn das Ziel Rechtsvereinheitlichung ist, wird man nie bei den Mitgliedstaaten anfragen, denn wie soll Deutschland etwa Rechtsvereinheitlichung betreiben. Es geht dann vielmehr darum, Rechtsangleichung im Sinne von Art. 100 EGV herzustellen. Was das wirtschaftspolitisch bedeutet, läßt sich nur daran bemessen, daß die wichtigsten Angleichungsnormen 1957 auf Druck Frankreichs eingeführt worden sind, um ein Mittel zu haben gegen die niedrigen Lohn- und Lohnnebenkosten in der Bundesrepublik Deutschland. Das sollte man sich heute anders vorstellen.

Mein Anliegen zur Meistbegünstigungsklausel ist, die Frage der Auslegung der Art. 48 und 52 EGV und der anderen Grundfreiheiten zusammen mit dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des EGV zu sehen. In der Diskussion hat mir bisher die Frage gefehlt, was nach klassischer juristischer Methodik der EG-Vertrag zur Meistbegünstigungsklausel sagt, unabhängig davon, ob wir eine solche für wünschenswert halten. Historisch gesehen hat niemand daran gedacht, die Gleichstellung Angehöriger verschiedener anderer Mitgliedstaaten unter diese Normen zu fassen. Teleologisch war das auch nicht das Ziel. Es ging nur darum, Zugangsschranken in den Mitgliedstaaten abzubauen. Der Wortlaut ließe möglicherweise ein Verständnis als Meistbegünstigungsklausel zu, weil nur die Staatsangehörigkeit genannt ist. Zu den Konsequenzen, die sich daraus ergeben können, möchte ich Ihnen noch einen Fall schildern, den Frau *Knobbe-Keuk* im Anschluß an das Schumacker-Urteil gebildet hat.

Wie wäre es gewesen, wenn Herr Schumacker sich auf den Grundsatz der Meistbegünstigung berufen hätte? In Holland gibt es eine Grenzgängerregelung mit Besteuerung im Tätigkeitsstaat; in Frankreich gibt es eine Grenzgängerregelung mit Besteuerung im Wohnsitzstaat. Es darf doch nicht sein, daß man sich das Beste aussuchen kann.

Heydt:

Ich beschränke mich auf einen wesentlichen Punkt, nämlich die derzeitige Konzeption des Doppelbesteuerungsverbots, und beziehe mich dabei zugleich auf die Vorträge der Herren *Herzig* und *Wassermeyer*. Wenn sie politisch fordern, daß die Doppelbesteuerung mit der Vorstellung eines Binnenmarktes nicht vereinbar ist, dann frage ich mich, ob unsere juristischen Methoden nicht erlauben, dieses Resultat auch durch Interpretation aus den bestehenden Vorschriften bereits abzuleiten. Dadurch könnte die Verpflichtung der Mitgliedstaaten nach Art. 220 EGV zum Abschluß von entsprechenden bilateralen Abkommen durch die dynamische Entwicklung der Gemeinschaft zumindest zum heutigen Zeitpunkt als erledigt angesehen werden.

Die Beseitigung der Doppelbesteuerung ist ein fundamentales Anliegen, das auch von der Kommission immer wieder als ein verbleibendes Tätigkeitsfeld für ihre Steuerpolitik angesprochen worden ist. Sie wissen allerdings selbst, daß jede Initiative, die eine gesetzgeberische Lösung auf Gemeinschaftsebene erfordert, derzeit angesichts des Einstimmigkeitserfordernisses wenig aussichtsreich ist. Daher ist es besonders wichtig, zu Lösungen auf der Grundlage des bereits bestehenden Rechts, vor allem des EG-Vertrags, zu kommen.

Ich möchte zu Herrn *Wassermeyer* kurz bemerken, daß der Inlandsbegriff in den Steuergesetzen Deutschlands und der anderen Mitgliedstaaten einer Reflektion bedarf. Jeder Rechtsanwender sollte sich bei Verwendung eines inländischen Begriffs mit einem Bezug auf das Inland die Frage stellen, ob nicht ein EG-Aspekt zu berücksichtigen ist. Unabhängig von Art. 20 OECD-MA würde ich bei dem von Ihnen angeführten Beispiel, Herr *Lang*, denken, daß hier eine Auslegung des nationalen Rechts aufgrund des Gemeinschaftsrechts möglich wäre, die eine Steuerbefreiung von italienischen Stipendien ermöglicht.

Als letztes möchte ich in Übereinstimmung mit Herrn *Dautzenberg* anmerken, daß die Erbschaftsteuer nicht Gegenstand des Gemeinschaftsrechts ist. Aber auch im Erbschaftsteuerbereich müssen selbstverständlich dessen Gebote berücksichtigt werden, insbesondere hinsichtlich der Verwirklichung der Grundfreiheiten.

Prof. Dr. M. Lang (Wien):

Ich habe eine Frage zum theoretischen Unterbau an Herrn *Wassermeyer*. Sie haben die These aufgestellt, die Doppelbesteuerungsabkommen würden durch das Gemeinschaftsrecht verändert. In welche Richtung ist das gemeint? Ich glaube, daß das Gemeinschaftsrecht auf den Inhalt der DBA-rechtlichen Verpflichtungen unmittelbar keine Auswirkungen hat, sondern nur auf das originär innerstaatliche Recht selbst, die DBA-Verpflichtung aber unbeeinflusst bleibt. Das hat bspw. bei einer angenommenen Geltung einer Meistbegünstigungsklausel zur Folge, daß sich bei Beseitigung des meistbegünstigenden DBA die Rechtslage im Verhältnis zu anderen Staaten wieder ändert. Denn der DBA-Inhalt ist unverändert geblieben. Das DBA berechtigt nur die einzelnen Staaten, in bestimmten Umfang zu besteuern, verpflichtet sie aber nicht dazu.

Die zweite Frage betrifft Herrn *Schön*. Am Anfang Ihres Referates hat mich etwas verwundert, daß Sie der historischen Auslegung relativ wenig Bedeutung beimessen. Sie haben aber dann auf die Parallelen zum OECD-Musterabkommen hingewiesen. Dies ist doch auch eine Spielart der historischen Auslegung, wenn bspw. die Mutter-Tochter-Richtlinie oder irgendeine andere EG-Richtlinie begrifflich an das OECD-Musterabkommen oder an Begriffe des internationalen Steuerrechts anknüpft. Das hat dann die Konsequenz, daß genau geprüft werden muß, an welchen Begriff angeknüpft wurde. Bei den verschiedenen Fassungen des OECD-Musterabkommens muß genau untersucht werden, an welche Fassung des OECD-Musterabkommens die entsprechende Richtlinie tatsächlich angeknüpft hat. Ich hätte auch keine Probleme, an bestimmte nationale Rechtsvorschriften anzuknüpfen, wenn im Zuge des Interpretationsvorganges nachweisbar wäre, daß der Richtliniengeber eine bestimmte nationale Regelung vor Augen hatte. Dabei denke ich z.B. an den Mißbrauchsbegriff in Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie. Ich wollte zur Diskussion stellen, ob die historische Interpretation nicht in diese Richtung führt.

Prof. Dr. Birk:

Herr *Voß* hat eine schriftliche Frage an Herrn *Herzig* formuliert: „Ist der Gedanke des Wettbewerbs der Systeme ein Rechtsprinzip und wo ist er gegebenenfalls im EG-Vertrag verankert?“

Dr. Voß:

Die Gemeinschaft ist eine Rechtsgemeinschaft. Sie steht unter der Herrschaft des Rechts. 15 Mitgliedstaaten und demnächst 20 Mitgliedstaaten lassen sich nur über das Recht zusammenfügen. Deshalb ist diese Frage m.E. von großer Bedeutung. Im Gegensatz zu Rechtsprinzipien stehen

ökonomische Theorien. Man muß deshalb fragen, ob der im Vertrag eine Aussage über das Prinzip des Wettbewerbs der Steuersysteme enthält. Der Begriff des Wettbewerbs wird im EGV mehrfach verwendet. Er enthält eine wirtschaftspolitische oder wirtschaftsverfassungsrechtliche Festlegung für die Unternehmen, indem er eine offene Marktwirtschaft bei freiem Wettbewerb garantiert. Aber diese Begriffe gelten nicht für das Verhältnis der Staaten untereinander. Man kann nicht unmittelbar dieses Prinzip der offenen Marktwirtschaft bei freiem Wettbewerb auf das Verhältnis der Staaten übertragen. Es gelten dort andere Prinzipien. Dabei sind zwei Dinge ins Auge zu fassen: Das erste ist das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung. Die Gemeinschaft kann nur tätig werden, wenn sie dazu ein Mandat im EG-Vertrag hat. Das BVerfG hat das im Maastricht-Urteil¹⁵⁶ bestätigt. Außerhalb dessen, was vergemeinschaftet ist, können die Staaten im Grunde machen, was sie wollen. Es bestehen nur insofern Schranken, als sie die Grundfreiheiten und das Prinzip der Gemeinschaftstreue (Art. 5 EGV) nicht beeinträchtigen dürfen. Zweitens muß man die Bestimmungen des Vertrags ins Auge fassen, wie wettbewerbsverzerrende, einseitige Maßnahmen der Mitgliedstaaten in Gestalt von unzulässigen staatlichen Beihilfen (Art. 92 ff. EGV) betreffen. Ein Wettbewerb der Steuersysteme dürfte schwerlich mit dem Hauptziel des Vertrags, nämlich der Verwirklichung des Binnenmarktes vereinbar sein. Vom ökonomischen Standpunkt mag manches für die Ausführungen von Prof. Herzig sprechen. Die Frage ist aber, ob der Wettbewerb der Steuerrechtssysteme ein Rechtsprinzip ist, das im Vertrag geregelt wurde.

Prof. Dr. Herzig:

Ich habe bewußt den Versuch unternommen, nicht auf eine bestimmte ökonomische Theorie abzustellen, sondern mich von der Konzeption des EGV leiten zu lassen und herauszuarbeiten, in welcher Weise diese Konzeption wirtschaftlich fruchtbar gemacht werden kann. Für mich war es daher auch nicht entscheidend, ob Art. 3b EGV ein Programmsatz oder ein Rechtssatz ist. Er verdeutlicht jedenfalls die Kompetenzordnung, die dem Gemeinschaftsgesetzgeber für den Binnenmarkt vorschwebt, und die ihren Ausdruck im Bereich der direkten Steuern auch darin findet, daß für jedes Gemeinschaftshandeln Einstimmigkeit verlangt wird. Ich wollte aufzeigen, inwiefern eine Beachtung dieser Vorstellungen konzeptionell nutzbar gemacht werden kann.

Herr *Dziadkowski* fragt nach der Problematik der Harmonisierung der Gewinnermittlung. Das ist ein weites Feld. Man kann sagen, daß inzwi-

¹⁵⁶ BVerfG v. 12.10.1993, 2 BvR 2134/92 und 2 BvR 2159/92, BVerfGE 89, 155 ff.

schen die Europäisierung der Gewinnermittlung von einer Globalisierung überholt worden ist. Ich nenne hier nur IASC und FASB. Ich sehe daher für die EG keine großen Handlungsspielräume, die Frage ist mittlerweile eher weltweit angelegt. Für mich interessant ist auch die von Herrn *Schön* angesprochene Rechtsprechung des EuGH zu den Fragen der Bilanz-Richtlinie. Das ist meiner Auffassung nach eine außerordentlich spannende Angelegenheit, die möglicherweise über die Handelsbilanz auf die Steuerbilanz ausstrahlt. Denn die Problematik der phasengleichen Gewinnvereinnahmung im Konzern bildet erst den Anfang. Möglicherweise enthält die Entscheidung Ansatzpunkte dafür, wieviel Substanz in diesem Bereich noch gegeben ist. Darüber werden wir grundsätzlich nachdenken müssen. Auch die Maßgeblichkeit würde sicherlich auf den Prüfstand kommen.

Herr *Wosnitza*, Sie bemerken zu meinem Hinweis auf die Informationsflut bei einem Wettbewerb der Systeme und die anfallenden Informationskosten, daß auch heute schon Kapitalmärkte international in der Lage sind, vielfältigste Informationen zu verarbeiten und haben deshalb großes Zutrauen in die Informationsverarbeitungskapazität von Märkten. In der Beurteilung dieses Punktes bin ich etwas zurückhaltender und würde gern noch vertieft der Frage nachgehen, welche zusätzlichen Kosten der Informationsbeschaffung und -verarbeitung bei einem Wettbewerb der Systeme anfallen und wie sich die Kosten zu den Vorteilen des Systemwettbewerbs verhalten.

Prof. Dr. Wassermeyer

Was die Ausführungen von Herrn *Heydt* anbelangen, so sehe ich zwischen ihm und mir keine großen Meinungsunterschiede.

Was die Ausführungen von Herrn *M. Lang* anbelangen, so gehe ich davon aus, daß das Gemeinschaftsrecht dem Abkommensrecht vorgeht und dasselbe verändert. Nehmen Sie mein Beispiel mit den Betriebstätten in Luxemburg und Frankreich. Wenn ich unterstelle, daß die 6-Monats-Betriebstätte des Unternehmens aus Luxemburg diskriminierend ist, dann verändert das Gemeinschaftsrecht das DBA-Luxemburg in dem Sinne, daß im DBA-Luxemburg nur eine 12-Monats-Betriebstätte gelten würde. Allerdings muß die Frage der Diskriminierung von EuGH entschieden werden. Für das Verhältnis zwischen Gemeinschafts- und Abkommensrecht gilt damit grundsätzlich das, was auch im Verhältnis zwischen Gemeinschafts- und innerstaatlichem Recht gilt.

Eine schriftliche Frage von Herrn *Dautzenberg* geht dahin, ob nicht das Schumacker-Urteil die Grenzgängerregelung des DBA-Belgien obsolet

gemacht hat. Ich stimme dem im Ansatz zu, wobei ich allerdings zur Zeit nicht abschließend beurteilen kann, in welchen Fällen noch die DBA-Grenzgängerregelungen Anwendung finden könnten. Sie dürften vor allem dann anwendbar sein, wenn die Bundesrepublik eine Freistellungsverpflichtung trifft. Richtig ist sicherlich, daß die meisten Fälle über § 1 Abs. 3 EStG n.F.¹⁵⁷ entschieden werden. Herr *Dautzenberg* hat eine zweite Frage gestellt, ob es gegen Art. 8a EGV verstößt, wenn ein Grenzgänger, der in Belgien wohnt und in Deutschland arbeitet, aufgrund der Grenzgängerregelung des DBA-Belgien nur in Belgien besteuert wird. Im Grundsatz neige ich dazu, diese Frage zu verneinen. Sie hat etwas damit zu tun, daß bei der Prüfung einer Diskriminierung m.E. die Besteuerung in beiden Vertragsstaaten zu berücksichtigen ist. Die Annahme eines Verstoßes gegen Art. 8a EGV erscheint mir nur denkbar, wenn man die Diskriminierung ausschließlich auf die Besteuerung in Belgien bezieht.

Prof. Dr. Schön:

Herr *Herzig*, die Auslegung der Bilanzrichtlinie ist eine ganz spannende Geschichte. Herr *Moxter*¹⁵⁸ hat vor kurzem im Betriebs-Berater dazu ausführlich geschrieben. Er hat gesagt, es hätte einer Vorlage gar nicht bedurft, weil die Richtlinie im Grunde erheblich mehr Rahmencharakter hätte und gar nicht so ins einzelne geht. Aber dann hätte es trotzdem der Vorlage bedurft, da der EuGH über den Rahmencharakter Auskunft geben muß.

Herr *M. Lang*, zur historische Auslegung. Ich wollte nur berichten, wie der EuGH auslegt. Der EuGH hat begonnen mit der Auslegung des EG-Vertrages, dessen Materialien nie zugänglich waren. Deswegen hat er von vornherein mit einer etwas geschichtsfeindlichen Interpretation begonnen. Das erstreckt sich in seiner Methodik auch auf die Auslegung des Sekundärrechts. Ich meine, es ist auch richtig. Richtlinien kommen zustande als politischer Kompromiß, da werden Begriffe, Formulierungsvorschläge einzeln eingebracht, Mißbrauchsbegriff etwa oder true- and fair-view Prinzip in der Bilanzrichtlinie. Andere akzeptieren vielleicht den Begriff, akzeptieren aber nicht den gesamten historischen Hintergrund des Begriffs und deswegen müssen wir vorsichtig sein. Den Vergleich mit dem OECD-Musterabkommen kann man im weiteren Sinne als historische Auslegung ansehen. Ich würde dies allerdings im Grunde als Sonderfall der systematisch-teleologischen Auslegung verstehen, die versucht, ein verständliches Gesamtkonzept zu entwerfen.

157 BGBl. I 1995, 1249 ff.

158 *Moxter*, BB 1995, 1463.

Die Entwicklung der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt – Fehlentwicklungen und Perspektiven

Leitender Ministerialrat *Werner Widmann*,
Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Bestandsaufnahme<ul style="list-style-type: none">1. Dreiteilung des Umsatzsteuerrechts seit dem 1. 1. 19932. Zweiteilung als erstrebenswertes Ziel3. Einzelhandelssteuer als Alternative?III. Unterschiedliche Rechtsentwicklung in den EU-Mitgliedstaaten<ul style="list-style-type: none">1. Noch bestehende Harmonisierungsdefizite2. Auslegung nach nationalen Grundsätzen als Grund für Fehlentwicklungen3. BeispieleIV. Die Steuersatzdifferenzen zwischen den Mitgliedstaaten als Grund für Sonderregelungen | <ul style="list-style-type: none">1. Mindestsätze führen nicht zur Harmonisierung2. Versandhandelsregelung3. Bewertung der Übergangsregelung durch die Europäische KommissionV. Die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip<ul style="list-style-type: none">1. Klare Vorgaben für das Ursprungslandprinzip in der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie2. Sitzortprinzip3. Leistungsortprinzip4. Derzeitige Übergangsregelung als endgültige Lösung – EU als Steuergläubiger?VI. Ausblick |
|--|---|

I. Einleitung

Die für die Formulierung des mir gestellten Themas Verantwortlichen haben, dies darf man sicher annehmen, ihre Worte sorgfältig gewählt. Da sie weder Frage- noch Ausrufezeichen verwenden, steht für sie scheinbar fest, daß es bei der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt sowohl Fehlentwicklungen als auch Perspektiven gibt. Also muß untersucht werden, ob dies ein Urteil oder ein Vorurteil ist.

Damit keine Mißverständnisse aufkommen, erscheint vorab die Feststellung angezeigt, daß Aussagen zu Fehlentwicklungen bei der Umsatzsteuer keinesfalls als Argumente gegen die Idee des Europäischen Binnenmarkts verstanden werden dürfen. Im Gegenteil: Es kann nicht oft genug wiederholt werden, daß das große Ziel der europäischen Integration der nationa-

len Märkte zu einer Wirtschafts- und Währungsunion, welches sich der EG-Vertrag in der Maastrichter Fassung stellt, durch z. T. ärgerliche Kleinigkeiten bei der Umsatzsteuer nicht beschädigt werden darf. Wer also umsatzsteuerliche Einzelfragen kritisiert, ist kein Europagegner. Vielmehr treibt ihn die Sorge um, daß durch eine Summierung von vielen, vielleicht oft nur unbedeutenden, aber falschen Einzelheiten, ein erheblicher Schaden im Hinblick auf die europäische Einigung entsteht.

II. Bestandsaufnahme

1. Dreiteilung des Umsatzsteuerrechts seit dem 1. 1. 1993

Das gegenwärtige Umsatzsteuerrecht ist seit dem 1. 1. 1993 – nicht nur in Deutschland, sondern EU-weit – dreigeteilt:

Es gibt erstens Regelungen, die sich auf Umsätze beziehen, die keinerlei Beziehungen zum Ausland haben, beispielsweise die Normen zur Unternehmereigenschaft, die Steuerbefreiungen nach Art des § 4 Nr. 9 und 12 UStG – Umsätze im Zusammenhang mit Grundstücken. Wer in Deutschland ein Grundstück vermietet, ist Unternehmer mit einem steuerfreien Umsatz. Der Binnenmarkt braucht ihn nicht zu kümmern. Hier hat sich am 1. 1. 1993 auch nichts geändert. Freilich hat es bei der Auslegung z. B. des Vermietungsbegriffs in § 4 Nr. 12 UStG durch die Rechtsprechung des EuGH in jüngerer Zeit auch Änderungen gegeben, die man nicht übersehen darf¹.

Hier ist dann bereits das Thema „Richtlinien und ihre Auslegung durch den EuGH und nationales Recht“ angesprochen, das schon auf der Tagung im Jahr 1987 in Trier problematisiert wurde² und das auf dieser Tagung ja auch eine Rolle spielt.

Die schwerwiegende Feststellung von *Everling*³ auf der Trierer Tagung, daß sich die Richtlinien als Harmonisierungsinstrument für die Steuern innerhalb der Europäischen Union nicht bewährt haben, ist, soweit ersichtlich, bis heute unwiderlegt geblieben. Man muß sie wohl leider für richtig halten, weil tatsächlich durch Richtlinien insgesamt zu wenig harmonisiert wurde.

Weil EG-Richtlinien eben nur die Erreichung eines Ziels vorschreiben, den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel aber über-

1 S. dazu unten Abschn. III 3.

2 Vgl. *Grabitz*, DStJG 11 (1988), S. 33; *Dänzer-Vanotti*, DStJG 11 (1988), S. 75.

3 DStJG 11 (1988), S. 51.

lassen (vgl. Art. 189 EG-Vertrag), ergeben sich zwangsläufig erhebliche Unterschiede in den nationalen Rechtsordnungen. Die EG-Verordnungen mit ihrer unmittelbaren Verbindlichkeit bergen dieses Risiko nicht. Es ist kein Zufall, daß die im Binnenmarkt zur Sicherung des Steueraufkommens für erforderlich gehaltene Zusammenarbeit der Verwaltungen in einer Verordnung geregelt wurde⁴. Daß die EG-Verordnung die nationalen Gesetzgeber weitgehend ausblendet, ist ein allerdings problematischer Punkt im Hinblick auf das Demokratieprinzip, der hier aber nicht vertieft werden kann.

Es gibt zweitens Normen, die speziell auf den Europäischen Binnenmarkt ausgerichtet sind, wie z. B. der innergemeinschaftliche Erwerb (§§ 1a, 2a, 3d, 4b UStG), die sog. Versandhandelsregelung (§ 3c UStG) oder die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß § 6a UStG. Mit ihnen hat jeder inländische Unternehmer zu tun, der sich aus dem EU-Ausland (übriges Gemeinschaftsgebiet, vgl. § 1 Abs. 2a UStG) beliefern läßt oder dorthin liefert.

Aber auch Nichtunternehmer, insbesondere die öffentliche Hand und die privaten juristischen Personen, z. B. Vereine, können davon betroffen sein, wenn sie bestimmte Wertgrenzen beim grenzüberschreitenden Einkauf im übrigen Gemeinschaftsgebiet überschreiten (vgl. § 1a Abs. 3 UStG). Es ist bezeichnend, daß es bis heute nicht gelungen ist, für diese Erwerber einen passenden Oberbegriff zu finden. Wortschöpfungen wie „Schwellenerwerber“, „Exoten“ oder „opake Unternehmer“ haben hier zu einer eher fragwürdigen Bereicherung des steuerlichen Wortschatzes in Deutschland beigetragen.

Daß die grenzüberschreitende Lieferung und der Erwerb neuer Fahrzeuge bis hin zu einer nachträglichen Vorsteuerabzugsregelung (vgl. § 15 Abs. 4a UStG) im Binnenmarkt auch bei Privatleuten der Umsatzsteuer unterliegt, ist bestimmt kein Fortschritt. Man kann diese Ausdehnung der Umsatzbesteuerung auf Nichtunternehmer getrost als Fehlentwicklung ansehen. Die Vermengung von Ursprungsland- und Bestimmungslandprinzip für die Umsätze im Europäischen Binnenmarkt ist ein wesentlicher Grund für die schwierige Handhabbarkeit vieler Normen. Es fehlt an einem klaren und durchschaubaren System. Es ist zwar alles geregelt, und es gibt kaum bedeutsame Regelungslücken, aber es fehlt die Transparenz wegen der vielen Ausnahmen und Rückausnahmen. Diese allgemein beklagte Kom-

4 S. Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates v. 27. 1. 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt.), ABl. EG 1992 Nr. L 24/1; s. dazu BMF-Schreiben IV C 4 - S 7420 - 9/94 v. 31. 3. 1994, UR 1994, 205.

pliziertheit der Binnenmarkt-Vorschriften birgt erhebliche Gefahren für den ordnungsgemäßen Gesetzesvollzug sowohl auf der Ebene der Wirtschaft und ihrer Berater als auch der Verwaltung⁵.

Drittens verbleibt ein Regelungsbereich, welcher sich wie schon vor dem 1. 1. 1993 mit dem Waren- und Dienstleistungsverkehr im Verhältnis zum Nicht-EG-Ausland (Drittlandsgebiet) befaßt. Hier gilt weiterhin das Bestimmungslandprinzip mit den klassischen steuertechnischen Instrumenten Einfuhrbesteuerung und Steuerbefreiung für die Ausfuhr. Hieran wird sich im Verhältnis zu diesen Ländern auch nichts ändern, solange sie nicht der EU beitreten.

2. Zweiteilung als erstrebenswertes Ziel

Die beiden ersten Bereiche müßten möglichst bald zusammengelegt werden, weil ein wirklicher Binnenmarkt eben eine unterschiedliche Behandlung von inländischen oder grenzüberschreitenden Umsätzen innerhalb der Gemeinschaft eigentlich nicht erlauben dürfte. Schlagwortartig wird dies in die eingängige Forderung gekleidet, daß ein Umsatz von Köln nach München nicht anders besteuert werden dürfe als der nämliche Umsatz, der von Köln aus nach Paris stattfindet.

Sicher ist diese Dreiteilung als die schwerwiegendste Fehlentwicklung einzuschätzen. Der deutsche Gesetzgeber hat sie nur widerwillig aufgrund der von der sog. Übergangsrichtlinie⁶ ausgehenden Verpflichtung zur Umsetzung zum 1. 1. 1993 in das nationale Recht übernommen⁷. Dies kann allerdings für die Auslegung des geltenden positiven Rechts nichts bedeuten. Mentalreservationen des Gesetzgebers spielen keine Rolle für die vom Gesetz Betroffenen.

Allerdings könnten damit durchaus Perspektiven verbunden sein: Nämlich dann, wenn Aussicht besteht, daß es nicht bei dieser Übergangsregelung bleibt. Kurzfristig freilich ist hier wenig zu erwarten. Jedenfalls scheint es nicht realistisch, daß sich zum 1. 1. 1997, dem Datum, das laut Art. 28 I der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie für den Beginn der endgültigen Regelung maßgebend sein soll, wesentliches bewegen wird. Immerhin müßte nach diesem Artikel noch im Jahr 1995 die entsprechende Richtli-

5 Vgl. *Widmann*, DB 1994, 1949.

6 S. Richtlinie des Rates v. 16. 12. 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 76/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (91/686/EWG), ABl. EG 1991 Nr. L 376, 1.

7 Vgl. Entschließung des Deutschen Bundestages v. 26. 6. 1992, BT-Drucks. 12/2906; Stellungnahme des Bundesrates v. 15. 5. 1992, BR-Drucks. 226/92.

nie einstimmig erlassen werden. Bisher liegen hierzu noch nicht einmal Vorschläge vor.

3. Einzelhandelssteuer als Alternative?

Man könnte an dieser Stelle auch fragen, ob es denn eine richtige Entscheidung war, in einem Europäischen Binnenmarkt mit seinen jetzt 15 Steuergläubigern, die dies auch bleiben wollen, ein Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug beizubehalten. Bezogen auf den Binnenmarkt wäre sicher eine Einzelhandelssteuer nach dem Vorbild der US-amerikanischen Sales-tax geeigneter als die Mehrwertsteuer mit ihren Schwierigkeiten beim grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug. Die Festlegung des EG-Vertrages auf die Mehrwertsteuer, aus der sich die EU wesentlich finanziert, läßt hier freilich keinerlei Spielraum, und es wäre auch völlig realitätsfern, anzunehmen, daß sich hier irgend etwas ändern wird.

III. Unterschiedliche Rechtsentwicklung in den EU-Mitgliedstaaten

1. Noch bestehende Harmonisierungsdefizite

Wenn nun eben die Übergangsregelung voraussichtlich länger gelten wird als vorgesehen – sie tritt ja nicht automatisch am 1. 1. 1997 außer Kraft dank einer vor- oder besser weitsichtigen Selbstverlängerungsklausel⁸ –, dann ist es um so wichtiger, daß die noch bestehenden Harmonisierungslücken bald geschlossen werden und daß die jeweils nationalen Rechtsanwendungspraktiken nicht weiter auseinanderdriften. Hier gibt es durchaus Grund, Fehlentwicklungen festzustellen: Es muß erstaunen, daß nicht einmal der Unternehmerbegriff wirklich harmonisiert ist. Der „Steuerpflichtige“ im Sinne von Art. 4 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie wird unterschiedlich verstanden in den EU-Mitgliedstaaten, insbesondere auch im Bereich der öffentlichen Hand.

Der bisher nicht erfüllte Harmonisierungsauftrag gemäß Art. 15 Abs. 7 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie bezüglich des Rechts zum Vorsteuerabzug führt z. B. dann zu kaum einsichtigen Unterschieden, wenn in Deutschland Vorsteuern für Reisekosten abgezogen werden können und auch an ausländische Unternehmer vergütet werden, während in den meisten anderen EU-Mitgliedstaaten derartige Vorsteuern nicht abgezogen werden dürfen. Es ist kein Geheimnis, daß bei der Frage der Einschrän-

⁸ Vgl. Art. 28 L der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie (abgedruckt u. a. bei *Plückebaum/Malitzky*, Umsatzsteuergesetz, Bd. I, Teil C 60 S. 1).

kung des Vorsteuerabzugsrechts Deutschland seit langem der Bremser auf EU-Ebene ist. Weil in den meisten Mitgliedstaaten Art. 15 Abs. 7 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinien inhaltlich weitgehend gilt, besteht bei den anderen Mitgliedstaaten auch kein Interesse an einer baldigen Harmonisierung. Der Entwurf einer 12. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie liegt seit über 10 Jahren praktisch auf Eis⁹. Diese Nichtharmonisierung führt zwar, soweit ersichtlich, kaum zu Wettbewerbsverzerrungsproblemen, sie strahlt aber aus auf die Besteuerung des Eigenverbrauchs, denn wenn dieser ohne vorherigen Vorsteuerabzug nicht besteuert werden darf¹⁰, dann ist es schon von Bedeutung, ob in Deutschland der Vorsteuerabzug praktisch uneingeschränkt zulässig ist. Die bekannten Auswüchse der Eigenverbrauchsbesteuerung bei Freizeitgegenständen, für die der Vorsteuerabzug wegen der gelegentlichen Vermietung möglich war, sind nur vor diesem Hintergrund erklärlich. Es genügen die Stichworte „Segeljacht“ und „Wohnmobil“¹¹. Hier wäre eine vernünftige 12. Richtlinie ein großer Beitrag zur Steuervereinfachung.

2. Auslegung nach nationalen Grundsätzen als Grund für Fehlentwicklungen

Die Normierung des Eigenverbrauchs in § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG gibt Anlaß zu der Feststellung, daß in Deutschland der von der Verwaltung sicher nicht unbeeinflusste Gesetzgeber vor allem beim UStG 1980 wohl zu stark das – ohnehin fragwürdige – Prinzip „Altes Recht – Gutes Recht“ hochgehalten hat. Man muß aus heutiger Sicht ganz klar sagen, daß die jahrelange Übung der Verwaltung, oftmals übrigens bestätigt durch die Finanzgerichte und den BFH, die Vorgaben der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie am herkömmlichen deutschen Umsatzsteuerverständnis zu messen, weitgehend gescheitert ist. Insbesondere die Rechtsprechung des EuGH zur 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie hat zu Auslegungen geführt, die von den Beteiligten, welche die Entstehung der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie miterlebt haben, für schlichtweg undenkbar gehalten wurden.

9 S. dazu schon *Klezath*, DStJG 13 (1990), S. 178.

10 S. dazu BMF-Schreiben v. 29. 12. 1989 – IV A 1 – S 7056a – 143/89 –, – IV A 2 – S 7102 – 24/89, BStBl. I 1990, 35; v. 13. 5. 1994 – V C 2 – S 7056a – 94/94 –, IV C 3 – S 7102 – 12/94, BStBl. I 1994, 298 mit den Zitaten der Rspr. des EuGH und des BFH; s. auch *Rondorf*, DStR 1994, 921; *Birkenfeld*, NWB, Fach 7, 4563; *Widmann*, in: Plückerbaum/Malitzky (Fn. 8), Bd. II (137. Lfg.), § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rz. 29 ff. m. w. N.

11 Vgl. BFH-Urteil v. 23. 1. 1992 – V R 66/85, UR 1992, 202; Vorabentscheidungsersuchen des BFH an den EuGH v. 5. 5. 1994 – V R 23/93, UR 1994, 394; s. auch BMF-Schreiben v. 13. 5. 1994 – IV C 3 – S 7102 – 4/94, BStBl. I 1994, 195.

3. Beispiele

Ein wohl auch für den BFH überraschendes Beispiel hierzu ist die Erkenntnis des EuGH zur Steuerbefreiung gemäß Art. 13 Teil B Buchst. b) der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie für Vermietungsumsätze, unter die auch die Zahlung eines Vermieters an seinen Mieter dafür fallen soll, daß der Mieter den Mietvertrag vorzeitig beendet. Wenn die Umsatzsteuer-Richtlinien bisher mit dem BFH zu § 4 Nr. 12 UStG ausführten¹², daß der Begriff des Mietvertrages i. S. von § 4 Nr. 12 UStG nach den zivilrechtlichen Vorgaben zu verstehen sei, so kann dies seit dem Ergehen dieses EuGH-Urteils v. 15. 12. 1993¹³ nur noch unter dem Vorbehalt gelten, daß es eben auch eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift gibt, die mit einem Mietvertrag nach deutschem Zivilrecht nicht das geringste zu tun hat, denn es dürfte feststehen, daß die Vorschriften des BGB über den Mietvertrag auf derartige Zahlungen keine Anwendung finden.

Ganz ähnlich war es bei der Bemessungsgrundlage für die Umsätze mit Geldspielgeräten: Nachträglich wußten es zwar manche Autoren schon immer, daß nur der Kasseneinhalt die Bemessungsgrundlage bei der Umsatzsteuer bilde, aber auf die Begründung des EuGH in seinem Urteil v. 5. 5. 1994¹⁴ waren auch diejenigen nicht gekommen, welche die auch von der Europäischen Kommission früher vertretene Auffassung der deutschen Verwaltung für falsch hielten. Weil die Begründung des EuGH in so vielen Fragen zweifelhaft ist, braucht man sich darüber vielleicht gar nicht zu wundern¹⁵.

IV. Die Steuersatzdifferenzen zwischen den Mitgliedstaaten als Grund für Sonderregelungen

1. Mindestsätze führen nicht zur Harmonisierung

Eine für die weitere Entwicklung des Binnenmarktes verhängnisvolle Entscheidung wurde mit der sog. Steuersatzrichtlinie vom 19. 10. 1992¹⁶ getroffen. Während die Europäische Kommission bekanntlich ursprünglich sowohl für den Regelsteuersatz als auch für den oder die ermäßigten

12 S. Abschn. 76 Abs. 1 UStR 1992.

13 Rs. C-63/92, UR 1994, 225.

14 Rs. C-38/93, BStBl. II 1994, 548.

15 S. dazu *Widmann*, in: Plückerbaum/Malitzky (Fn. 8), § 10 Rz. 62 ff. m. w. N.

16 Richtlinie 92/77/EWG des Rates v. 18. 10. 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Annäherung der Mehrwertsteuersätze), ABl. EG 1992 Nr. L 316, 1.

Steuersätze Bandbreiten von nicht mehr als 4 oder 5 Prozentpunkte vorge schlagen hatte, konnte sich der Europäische Rat beim Regelsteuersatz nur auf einen Mindestsatz i. H. von 15 v. H. einigen – für Deutschland und Luxemburg war dies Anlaß zur Erhöhung der Steuersätze zum 1. 1. 1993 – steuerpsychologisch gewiß kein glänzender Start für den Binnenmarkt. Es ist müßig, darüber zu streiten, ob es andere Lösungen gegeben hätte bei anderer Verhandlungstaktik aller Beteiligten. Angesichts des Einstimmigkeitsprinzips hätte ja jeder Mitgliedstaat den schließlichen Kompromiß verhindern können. Deutschland war, auch dies sollte ruhig einmal deutlich vermerkt werden dürfen, in der entscheidenden Zeit der Verhandlungen in den Jahren 1990 und 1991 wegen der Ängste mancher europäischer Nachbarn im Zusammenhang mit der Wiedervereinigung nicht in einer Position, in der Forderungen mit zu hohen Risiken für das Scheitern des Datums des 1. 1. 1993 hätten durchgesetzt werden können. Gleichwohl: Es bleibt dabei, daß die ungehinderte Erhöhungsmöglichkeit des Regelsteuersatzes und die völlig willkürliche Anwendungsmöglichkeit der ermäßigten Steuersätze, noch garniert mit vielen befristeten und auch unbefristeten nationalen Ausnahmen, wie z. B. die sog. Null-Sätze in Großbritannien und Irland für Lebensmittel und Kinderkleidung, der Grund für die äußerst unpraktikablen Sonderregelungen für den Versandhandel (vgl. Art. 28 Teil B Abs. 2 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie) und die bereits erwähnten besonderen Erwerbstatbestände für juristische Personen und die privaten Fahrzeugwerber sind.

2. Versandhandelsregelung

Die Versandhandelsregelung (§ 3c UStG) entzieht sich nahezu jeder Kontrolle durch die Steuerbehörden der betroffenen EU-Mitgliedstaaten. Angeblich sind die großen Versandhandelshäuser von ihr gar nicht betroffen, weil sie ohnehin in jedem Mitgliedstaat Tochterunternehmen haben, die den jeweiligen Markt bedienen. Und von den kleinen Unternehmern hört man auch nichts. Es spricht viel dafür, daß hier einfach im Ursprungsland oder überhaupt nicht versteuert wird. Was soll man denn einem Umsatzsteuer-Sonderprüfer auch sagen, wenn er bei einem deutschen Winzer feststellt, daß dieser einige Flaschen Wein an Privatleute ins übrige Gemeinschaftsgebiet versandt und dafür deutsche Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat? Nach der völlig eindeutigen Rechtslage, für die es bei Wein als verbrauchsteuerpflichtige Ware keinerlei Ausnahmen gibt – daß in Deutschland keine Weinsteuer erhoben wird, steht auf einem anderen Blatt –, liegt der Ort der Lieferung des Weins im jeweiligen Heimatland der Weinkäufer. Der deutsche Winzer muß sich also in diesen Län-

dern korrekterweise umsatzsteuerlich erfassen lassen. Meistens braucht er dazu auch einen Fiskalvertreter, den es natürlich nicht umsonst gibt. Deutschland hat mit seinem seit dem 1. 1. 1993 geltenden § 370 Abs. 6 AO sogar die Möglichkeit der Bestrafung des Winzers in unserem Beispielfall wegen einer Steuerhinterziehung im Bestimmungsland, falls die Gegenseitigkeit zur Zeit der Tat verbürgt ist und dies in einer Rechtsverordnung durch das Bundesministerium der Finanzen festgestellt ist. Bis jetzt gibt es derartige Verordnungen noch nicht; dies dürfte wirklich der geringste Mangel im Binnenmarkt-Regelungsdickicht sein. Die Europäische Kommission hat in ihrem im November 1994 vorgelegten Bericht an den Rat und das Europäische Parlament über die „Einzelheiten der Besteuerung der von Gebietsfremden bewirkten Umsätze“¹⁷ die Rechtslage analysiert und eher wolkige Ausführungen gemacht. Als Kostprobe hierzu mag dieses wörtliche Zitat genügen aus einer Passage, die mit „Von den Wirtschaftsteilnehmern begegnete Schwierigkeiten“ überschrieben ist. Es geht dann so weiter:

„Wenn Steuerpflichtige steuerbare Umsatzgeschäfte in einem anderen Mitgliedstaat ausführen, in dem sie nicht ansässig sind, werden sie nicht nur mit dem Problem der Bestimmung des Steuerschuldners, sondern auch mit Konsequenzen in bezug auf die Erklärungsspflichten und die Modalitäten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug konfrontiert, die sich beachtlich zwischen den Mitgliedstaaten unterscheiden, einschließlich der Fälle, in denen die Mitgliedstaaten eine und dieselbe Person als Steuerschuldner vorsehen.“

Zur Problematik der Versandhandelsregelung findet man in diesem Bericht praktisch nichts oder besser, nichts für die Praxis.

Und die Feststellungen zu den sog. Fernverkäufen in dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über das Funktionieren der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr¹⁸ sind niederschmetternd. Man liest dort nämlich u.a. folgendes: „Gegenwärtig haben die komplizierten Mechanismen zur Gewährleistung des Funktionierens dieser Sonderregelung einen abschreckenden Effekt und werden in einer Reihe von Wirtschaftssektoren als echtes Hemmnis für den innergemeinschaftlichen Handel angesehen. Die Sonderregelung wirkt somit letztlich kontraproduktiv, denn sie ist so teuer und kompliziert, daß sie die Wirtschaftsbeteiligten davon abhält, zu den steuerlichen Bedingungen des Bestimmungsmitgliedstaates Verkaufsumsätze zu tätigen.“

17 V. 8. 11. 1994, BT-Drucks. 13/1098 (Abs. 138).

18 V. 2. 12. 1994, BT-Drucks. 13/1097 (Abs. 120).

3. Bewertung der Übergangsregelung durch die Europäische Kommission

Der Bericht der Europäischen Kommission ist – verständlicherweise – zwar insgesamt in einem positiven Grundton gehalten, er verschweigt aber redlicherweise nicht, daß es z. T. erhebliche Schwierigkeiten gibt, die aus der Übergangsregelung herrühren.

Man müsse dies aber in der Perspektive „des Übergangs zu einem einheitlichen System der Besteuerung im Ursprungsland sehen“¹⁹, für das „die dynamischen Auswirkungen des Grenzabbaus ihrerseits die günstigsten Bedingungen schaffen werden“. Dies ist ein Zitat aus den Schlußfolgerungen des Rates Wirtschaft und Finanzen – ECOFIN-Rat – bereits v. 13. 11. 1989.

Durchaus kennzeichnend für die politische Bewertung der Übergangsregelung in Deutschland erscheint die Aussage des damaligen Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, *Gattermann*²⁰: „Es ist jedoch von hoher europäischer Symbolik, wenn die Kontrollen an den Binnengrenzen der EG verschwinden, selbst wenn sie an anderer Stelle, für den Bürger nicht sichtbar, zum großen Teil wieder aufleben“. Schön gesagt, aber für die Praxis doch wenig befriedigend.

Die Europäische Kommission hat in ihrem Bericht keine Perspektive eröffnet, sondern nur erneut angedeutet, daß es eine solche nur in der Besteuerung im Ursprungsland gibt. Wie dies auszusehen hat, bleibt offen.

V. Die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip

1. Klare Vorgaben für das Ursprungslandprinzip in der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie

Die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip ist in der Tat der Grundsatz für das endgültige System, welcher in der Übergangsregelung festgelegt ist (vgl. Art. 28 I der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie). Es scheint also Einigkeit hierüber zu herrschen – allein es ist zu befürchten, daß darüber, wie dieses Ziel zu erreichen ist, große Meinungsunterschiede bestehen. Bildlich gesprochen könnte man sagen: Man hat zwar gemeinsam einen Wegzeiger gemalt, kann sich nun aber nicht darüber einig werden, in welche Richtung er aufgestellt werden soll.

¹⁹ S. Abs. 16 des in Fn. 18 erwähnten Berichts.

²⁰ DStZ 1992, 385, 390.

Deutschland hatte bekanntlich als eines seiner Hauptanliegen auf steuerlichem Gebiet während der Ratspräsidentschaft im 2. Halbjahr 1994 die Weichenstellung für das Ursprungslandprinzip ab dem 1. 1. 1997 herausgestellt. Ohne jede Häme läßt sich feststellen, daß hier ebenso wie bei der gleichfalls angestrebten Harmonisierung der Zinsbesteuerung nahezu nichts erreicht wurde. Dabei hätte sich Deutschland mit durchaus großem Ehrgeiz vorbereitet. Der Bundesminister der Finanzen hatte im März 1993 eine, wie es hieß „Kommission hochrangiger Vertreter aus Wissenschaft, Wirtschaft und Verwaltung“ berufen – die sog. Ursprungslandkommission²¹. Sie hatte den Auftrag, „zunächst auf nationaler Ebene ein für alle Beteiligten annehmbares Konzept für ein endgültiges Besteuerungssystem nach dem Ursprungslandprinzip und für ein funktionsfähiges Clearing-system auszuarbeiten“²².

Fast könnte man meinen, allein, die deutsche Bundesregierung habe daran geglaubt, daß es sich nur um eine Übergangsregelung handele, denn aus anderen Mitgliedsstaaten war zwar auch von gewissen Überlegungen für ein endgültiges System zu hören, es ist aber nichts bekanntgeworden, was der gründlichen „Ausarbeitung der endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und für ein funktionsfähiges Clearingverfahren“ entspricht, die im Frühjahr 1994 von der Ursprungslandkommission als Ergebnis ihrer Arbeit vorgelegt wurde.

2. Sitzortprinzip

Die Ursprungslandkommission hat sich insbesondere auch mit der Frage befaßt, ob man in einem endgültigen System die Umsatzsteuer einfach am Sitzort des Unternehmers erheben solle – ein zunächst bestechend einfach wirkender Gedanke.

Jedoch schon der alltägliche Fall, daß z. B. Händler aus Frankreich, Belgien, den Niederlanden und Deutschland auf einem Wochenmarkt nebeneinander ihre Stände aufbauen und die gleichen Waren jeweils zu ihren heimatlichen Umsatzsteuerregelsätzen verkaufen müßten, macht deutlich, daß wegen der derzeitigen Steuersatzdifferenzen – in unserem Beispiel zwischen 15 und 20,6 v. H.²³ – im Sitzortprinzip nicht das Heil liegen kann. Bei Unternehmern mit Sitz im Drittlandsgebiet, man denke z. B. an

21 Vgl. UR 1993, 194.

22 S. das Vorwort der in der Schriftenreihe des BMF, Heft 52, veröffentlichten Ausarbeitung der Ursprungslandkommission; s. auch UR 1994, 213, sowie *Dziadkowski*, UR 1993, 344.

23 S. dazu die Steuersatzübersicht in UR 1995, 4.

einen Vermieter eines Hauses in Köln mit Sitz in der Schweiz, müßte zur Herstellung der Wettbewerbsgleichheit mit inländischen Vermietern eine Ortsregelung nach Art des § 1 UStDV gewährleisten, daß die Vermietung am jeweiligen Belegenheitsort steuerbar ist. Und nach welchem Sitzort soll sich der Steuersatz bestimmen, wenn ein deutscher Unternehmer eine Lieferung nach Belgien von seinem Auslieferungslager in Frankreich aus vornimmt?

3. Leistungsortprinzip

Das Gutachten der Ursprungslandkommission ist wegen dieser, man mag sagen banalen, praktischen Fragen zur Empfehlung gelangt, das Leistungs-ortprinzip des geltenden Rechts im Grundsatz beizubehalten und durch ein bilaterales Clearing zwischen den Mitgliedstaaten den Fiskalausgleich herzustellen, der zur Neutralisierung des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs erforderlich ist. Denn der entscheidende Fortschritt des Ursprungslandprinzips ist darin zu sehen, daß Unternehmer in ihrem jeweiligen Sitzland auch die Vorsteuern aus den anderen Mitgliedstaaten abziehen können – freilich mit entsprechenden Meldepflichten in ihren Umsatzsteuererklärungen. Und dies ist wohl der maßgebliche Grund für die höfliche Nichtbeachtung, die das Gutachten in den anderen Mitgliedstaaten und auch bei der Europäischen Kommission bisher bestenfalls gefunden hat. Die fiskalischen Risiken für die Mitgliedstaaten aus diesem Clearing sind offenbar einfach zu groß. Man muß sich nur den Fall vorstellen, daß ein Mitgliedstaat Lieferungen in einem Quartal i. H. von 100 Mio. Währungseinheiten in einen anderen Mitgliedstaat im Rahmen des Clearings meldet, in diesem anderen Mitgliedstaat aber eben für diesen Zeitraum Vorsteuern aus Lieferungen i. H. von 200 Mio. Währungseinheiten geltend gemacht wurden. Vielleicht ist dieser Fall nur theoretisch, aber er ist immerhin denkbar und es gibt, dies muß man ehrlicherweise zugeben, keinerlei praktikables Mittel zur Aufklärung derartiger Differenzen.

So gesehen hat die Ursprungslandkommission in ihrem Gutachten vielleicht – unbeabsichtigt – dazu beigetragen, daß das ursprünglich ja auch von der Europäischen Kommission verfolgte Konzept eines Clearings sich weiterhin als nicht konsensfähig erweist. Die überwiegend importierenden Mitgliedstaaten befürchten, daß die Exportstaaten, an deren Spitze in Europa immer noch bekanntlich Deutschland steht, einen gewaltigen Vorteil daraus erlangen werden, daß sie die Steuern nach dem Ursprungslandprinzip vereinnahmen – die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen gäbe es ja nicht mehr, während sie, die Importstaaten, den Vorsteuerabzug gewähren müßten. Daß sich, wie das obige Beispiel zeigt,

auch für die Exportländer aus diesem Clearing ein nicht unerhebliches Risiko ergibt, kann diese Befürchtungen selbstverständlich nicht ausräumen.

Also: Realistischerweise kann man nicht erwarten, daß das von der Ursprungslandkommission vorgeschlagene System von den Mitgliedstaaten akzeptiert wird. Die Europäische Kommission war politisch vorsichtig oder auch schlaue genug, erst einmal zuzuschauen, ob dieser Versuchsballon als deutscher Alleingang platzen würde.

Als eigene Vorstellungen hat die Europäische Kommission bis jetzt nichts vorgelegt, obwohl sie dazu bis Herbst 1994 verpflichtet war. Ein Elend der europäischen Umsatzsteuerharmonisierung, mit dem aber anscheinend viele Mitgliedstaaten ganz gut leben, besteht ja auch darin, daß die Europäische Kommission noch kaum je einen Termin eingehalten hat. Das Reizwort Reihengeschäft soll hier wenigstens auch erwähnt werden als Beispiel dafür, daß bestimmte Zusagen zur Vorlage von Richtlinien nicht eingehalten werden²⁴.

4. Derzeitige Übergangsregelung als endgültige Lösung – EU als Steuergläubiger?

Auf einer Tagung der Europäischen Rechtsakademie in Trier im Dezember 1994, bei der auch ein maßgeblicher Vertreter der Europäischen Kommission mitwirkte, wurden neben dem Sitzprinzip und dem Ursprungslandprinzip auch noch die Fragen diskutiert, ob die geltende Übergangsregelung zur endgültigen Regelung werden sollte oder ob die Umsatzsteuer von einem einheitlichen europäischen Gläubiger vereinnahmt werden soll²⁵. Die Umsatzsteuer müßte dann nach Art eines bundesstaatlichen Finanzausgleichs unter den Mitgliedstaaten verteilt werden. Es erstaunt nicht, daß es für jede der diskutierten Thesen ebenso leidenschaftliche Anhänger wie Gegner gab. Es scheint, daß insbesondere Vertreter aus Großbritannien das geltende Übergangssystem als völlig ausreichend für den Binnenmarkt ansehen und keinen Bedarf für eine Abschaffung des Grenzausgleichs durch Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung und Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland erblicken.

Die Aussicht auf die der EU zufließende europäische Umsatzsteuer wäre sicher steuertechnisch relativ einfach. An die Verhandlungen über die Verteilung der gemeinsamen Kasse darf man aber nach den Erfahrungen zwischen Bund und Ländern in Deutschland nur mit Schrecken denken.

24 S. dazu oben Fn. 5.

25 S. dazu *Theile*, UR 1995, 47.

Und vor allem: Die Maastrichter Verträge geben keinerlei Grundlage dafür, eine europäische Umsatzsteuer einzuführen. Die Europäische Kommission erfüllte also ihren Auftrag nicht, wenn sie sich in Erwägungen darüber ergehen sollte, ob bei einer einheitlichen Währung auch die Chancen für eine einheitliche europäische Umsatzsteuer wüchsen.

VI. Ausblick

Resümiert man die hier aufgezeigten Perspektiven, dann muß man wohl zu dem Ergebnis gelangen, daß sich in absehbarer Zeit für den Übergang auf das Ursprungslandprinzip kein Konsens der Mitgliedstaaten ergeben wird. Andere Möglichkeiten sind ebenso wenig realistisch. Als bescheidene Erwartung verbleibt also nur, daß die geltende Übergangsregelung noch recht lange gelten wird – vielleicht ist sie sogar auch besser als befürchtet oder jedenfalls verbesserungsfähig. Verbesserungsbedürftig ist sie nach dem Gesagten allemal²⁶. Bei aller Kritik soll aber auch nicht gering geschätzt werden, daß die Privatpersonen innerhalb der EU ohne Grenzkontrollen und ohne Grenzausgleich beliebig einkaufen und Waren grenzüberschreitend verbringen können – ausgenommen neue Fahrzeuge.

Wenn die aufgezeigten Harmonisierungslücken – weitere gibt es noch z. B. bei der Frage, wie Personenbeförderungsumsätze im Binnenmarkt besteuert werden sollen²⁷ – noch ausgefüllt werden, wird man mit ihr leben können, und die Wirtschaft hat sich auf sie sicher ebenso wie die Verwaltung inzwischen auch eingestellt. Daß es sogar gewisse Selbstreinigungskräfte gibt, zeigte sich überraschenderweise bei der sog. Zweiten Vereinfachungsrichtlinie v. 10. 4. 1995²⁸, als plötzlich und unerwartet nach langem Siechtum die Sonderregelung für die nicht funktionsändernden Werkleistungen (vgl. § 3 Abs. 1a Nr. 2 und § 4 Nr. 1 Buchst. c UStG²⁹) verschied. Durch das Jahressteuergesetz 1996³⁰ wurden diese Regelungen zum 1. 1. 1996 aufgehoben, es gelten damit ähnliche Regelungen wie bei

26 S. dazu *Zitzelsberger/Keil*, UR 1995, 169.

27 S. dazu *Schlienkamp*, UR 1994, 6.

28 Richtlinie 95/7/EG des Rates v. 10. 4. 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der MWSt. – Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen – und praktischer Einzelheiten ihrer Durchführung, Abl. EG 1995 Nr. L 102, 18; s. dazu *Langer*, DB 1995, 995; *Huschens*, UR 1995, 241.

29 S. dazu *Schlienkamp*, in: *Plückebaum/Malitzky* (Fn. 8), Bd. III, § 4 Nr. 1 Buchst. c Rz. 1 ff.

30 Vom 11. 10. 1995, BGBl. I 1995 S. 1250, BStBl. I 1995 S. 438, Art. 20 Nr. 4 und Nr. 5 Buchst. b.

innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen³¹. Auch die sog. inländischen Vor- und Nachläufe zu innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen sind nun diesen gleichgestellt³².

Es gibt also auch durchaus Grund zur Hoffnung, daß die Praxis sich letztlich doch die Regelungen erkämpft, die sie braucht. Beim innergemeinschaftlichen Reihengeschäft³³ freilich könnte einen dieser Optimismus nach den Erfahrungen der letzten Zeit dann allerdings gleich wieder verlassen.

Insgesamt ergibt sich aber der Befund, daß mit der Übergangsregelung die steuertechnischen Möglichkeiten zur Kaschierung der grundsätzlichen Fortgeltung des Bestimmungslandprinzips auch nach dem 1. 1. 1993 weitgehend ausgereizt sind. Es mag noch kleinere Verbesserungen geben, aber wirkliche Fortschritte können nur noch von einer Politik erreicht werden, bei der alle EU-Mitgliedstaaten ihre bisherigen Vorbehalte gegen den eigentlich ja schon beschlossenen europäischen Binnenmarkt aufgeben.

31 S. dazu den ab dem 1. 1. 1966 geltenden § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c UStG.

32 S. dazu den ab dem 1. 1. 1996 geänd. § 3b UStG; s. dazu *Kraeusel*, UR 1995, 357, 362.

33 Vgl. *Winter*, DB 1995 S. 2493.

Podiumsdiskussion

Entwicklung der indirekten Steuern

Leitung

Richter am BFH Dr. *Wolfram Birkenfeld*

Dr. Birkenfeld:

Ich möchte Herrn *Wiedow* bitten, aus der Sicht der Kommission Stellung zu dem Referat von Herrn *Widmann* zu nehmen. Danach wollen wir hören, wie die deutschen Anwender die Entwicklung in diesem Bereich beurteilen, welches Gewicht die entdeckten Fehlentwicklungen haben und welche Perspektiven bestehen.

Wiedow?

Dr. Birkenfeld:

Eine 3., 4. oder 17. Vereinfachungsrichtlinie wird es wohl nicht geben. Vielmehr ist ein neues Gesamtkonzept erforderlich. Herr Dr. *Zitzelsberger*, Sie sind als einer der großen Anwender dieses Binnenmarktumsatzsteuerrechts Betroffener. Wo liegen für Sie Entwicklungen, die Sie gerne anders gehabt hätten? Wo sind aus Ihrer Sicht Verbesserungsmöglichkeiten?

Dr. Zitzelsberger:

Die Übereinstimmung, die ich mit Herrn *Wiedow* konstatiere, ist bemerkenswert, wenn ich als Leidtragender sagen kann, daß mir die Ziele und Vorstellungen, die die Kommission hoffentlich bald entwickeln wird, sehr entgegenkommen. Man kann nur hoffen, daß das vielleicht etwas weiter hilft.

Was ist das Grundproblem des Binnenmarktes aus meiner Sicht? Zunächst meine grundsätzliche Position zur Mehrwertsteuer: Die Mehrwertsteuer ist ökonomisch gesehen eine rationelle Steuer. Sie beinhaltet die Transformation einer Unternehmensteuer in formaler Sicht in eine Endverbrauchssteuer in materieller Sicht. Sie hat idealiter ein einfaches, logisches Besteuerungskonzept, das technisch durchgeführt wird durch Fraktionierung der Steuererhebung und Vorsteuerabzug.

* Wegen der Diskussionsbeiträge von Herrn *Wiedow* wird auf das Resümee, S. 269 ff., verwiesen.

Die Mehrwertsteuer befaßt sich nicht damit, wer das Steueraufkommen erhält. Sie tut das ebensowenig wie andere Steuern. Im Einheitsstaat ist die Frage ohne Bedeutung. Im einer Föderation gibt es dafür die Finanzverfassung. Jetzt kommt das Grundproblem des Binnenmarktes: Die Mehrwertsteuer im Binnenmarkt hat als entscheidendes Thema die Frage, wer das Steueraufkommen erhält. Und dies wird alles im materiellen Steuerrecht geregelt. Dies führt dazu, daß wir 15 Leistungsorte, ein Bestimmungslandprinzip mit Ausnahmen und Unterausnahmen und ein partielles Ursprungsland haben. Alle diese Regelungen haben nur einen Regelungszweck, nämlich zu bestimmen, wer das Geld erhält. Materielles Steuerrecht kann dies nicht leisten. Das ist das Grundproblem des Binnenmarktes. Wie Herr *Wiedow* geschildert hat, wollte man formal die Steuergrenzen aufheben, konnte das aber nicht, da man sich weiterhin am Verbrauchsort orientieren wollte. Da kein Konsens über Alternativen zu erzielen war, hat man die Steuergrenzen nur von den Landesgrenzen in die Unternehmen verlagert. Wir, die Unternehmen, tragen jetzt die Steuergrenzen in uns, und wir haben jetzt den Binnenmarkt mit seinen 15 Leistungsorten zu administrieren. Ich stimme den Herren *Widmann* und *Wiedow* völlig zu, daß an diesem System vom Grundsätzlichen her nicht mehr viel positiv zu verändern ist. Die beiden Vereinfachungsrichtlinien haben allerdings einiges gebracht.

Es bleiben zwei wesentliche Probleme, die im System noch verbesserungsfähig sind. Erstens die Registrierung in 15 Ländern, die Steuerpflicht der Unternehmen in 15 Ländern. Das hängt damit zusammen, daß wir in all diesen Ländern aus logistischen Gründen Lager brauchen und infolgedessen nach dem jetzigen System als deutsches Unternehmen umsatzsteuerpflichtig sind. Hier ist aus meiner Sicht über die 2. Vereinfachungsrichtlinie hinaus noch etwas zu bewegen.

Das zweite Problem hängt mit dem Prinzip der Richtlinien, den Direktiven, dem Konzept der Subdiarität auf diesem Gebiet zusammen. Wir haben unverändert 15 Umsatzsteuergesetze, wir haben 15 Umsatzsteuerverordnungen, Bürokratie und Formulare. Wir sind dafür in der Haftung, daß all dies korrekt bearbeitet wird. Neben diesen praktischen Aspekten muß der entscheidende Durchbruch im politischen Bereich geschehen. Ein echter Binnenmarkt muß darauf verzichten, Fragen der Verteilung des Finanzaufkommens mit Hilfe des materiellen Steuerrechts lösen zu wollen.

Gegenwärtig administrieren die Unternehmen das System nolens volens. Das Beispiel der Lohnsteuer scheint Schule zu machen. Zuerst die Lohnsteuer, dann die Umsatzsteuer und nach dem Jahressteuergesetz 1996

ist jetzt auch die Administration des Kindergeldes auf die Unternehmen übertragen worden. Es scheint sich einzubürgern, daß die Steuern von den Unternehmen administriert werden und sie danach in der Haftung sind.

Insofern kann ich nur sagen, der Saldo ist negativ. Bisher haben wir betriebswirtschaftlich gesehen sicherlich Einsparungen auf dem Gebiet der Logistik und des Transports, aber die Steueradministrationskosten sind außerordentlich hoch, und ich weiß nicht, ob sie sich noch entscheidend vermindern werden. Wir unterliegen der Betriebsprüfung, und wir werden, was dort herauskommt. Bis jetzt ist das alles auch von der Verwaltung noch nicht geprüft und verdaut worden.

Was kann die Zukunftsvorstellung sein? Ich stimme ganz mit Herrn *Wiedow* überein. Am Leistungsort muß angesetzt werden, und anders als Herr Widmann es sieht, kann das von der Logik her nur zu einem Sitzlandprinzip führen. Es gibt kein anderes Prinzip, das wirklich binnenmarktgerecht wäre. Bei einer nationalen Steuer ist es völlig selbstverständlich, daß der Fiskus am Sitz des Unternehmens besteuert. Wenn ich einen echten Binnenmarkt vorhabe, kann das Ergebnis nicht anders sein. Dafür ist selbstverständlich eine Harmonisierung der Steuersätze Grundvoraussetzung. Ich sage Harmonisierung, nicht Identität der Steuersätze. So weit muß man nicht gehen. Eine Konvergenz haben wir bereits erreicht und das zeigt in die richtige Richtung. Wenn ich Dänemark ausnehme, dann erscheinen die Differenzen und Divergenzen nicht mehr völlig unüberwindbar. Wir sind der einzige gewichtige Ausreißer nach unten, aber der Mehrwertsteuersatz ist in Deutschland bekanntlich ein sensibles Thema. Ich könnte mir vorstellen, daß in einigen Jahren diese Dinge etwas besser aussehen. Die sonstigen Probleme des Sitzlandprinzips sind lösbar, wenn Einigkeit darüber besteht, daß die Steuer nicht die Frage der Einkommensverteilung lösen kann. Das ist die Grunderkenntnis, die es zu vermitteln gilt. Ich bin mir vermutlich darin mit Herrn *Wiedow* einig, daß das Clearing nichts bringt. Insbesondere das mikroökonomische Clearing ist ein Konzept, das keine Zukunft hat. Letztlich geht es, wie in jeder Staatengemeinschaft oder jedem Bundesstaat, um die sich außerhalb des steuerlichen Regelkreises bewegende Frage, wer das Geld aus der Steuer erhält. Die Frage der primären und sekundären Verteilung des Finanzaufkommens muß gelöst werden. Dann hat man die finanzpolitischen Voraussetzungen für den Binnenmarkt geschaffen und hat die materielle Umsatzsteuer von Fragestellungen bereinigt, die sie mit ihrem Leistungsortprinzip nicht lösen kann.

Ich glaube nicht, daß wir besonders optimistisch für die Zukunft sein können. Nach meinem Eindruck richten sich nicht nur die Engländer, sondern alle im Übergangssystem gut ein und sagen, die Unternehmen werden das schon irgendwie bewältigen. Optimismus ist daher nicht angesagt. Dies ändert aber nichts daran, daß wir eine Perspektive haben sollten. Wenn die EU uns weiterhilft, diese Perspektive auch der politischen Öffentlichkeit zu bieten, dann wären wir als Unternehmen schon sehr froh. Denn mit dem jetzigen System können wir uns nicht zufriedengeben, da wir die Leidtragenden dabei sind. Wir sind in unserem Geschäft in Europa außerordentlich behindert. Wir stellen fest, daß es leichter ist, mit Drittländern Geschäfte zu betreiben als in Europa selbst. Ich sage Ihnen ganz klar, daß das nicht der Binnenmarkt ist, den wir uns vorgestellt haben.

Dr. Birkenfeld:

Herr *Borggräfe*, wenn Sie ergänzen, was Ihnen zu dieser „Systemfrage“ an Fehlentwicklungen auffällt. Haben Sie noch Konzepte, wie man etwas besser macht?

Dr. Borggräfe:

Für mich ist es wichtig, die Fragestellung aufzugreifen, mit der Herr *Lang* die Sitzung eröffnet hat. Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat die Aufgabe, steuerpolitisch und steuerrechtlich nachzudenken und den Politiker, der an einem Vorhaben „bastelt“, zusammen mit den Parlamentariern zu beraten. Sie hat die steuerpolitische Intention, auf wissenschaftlich fundierte Fragestellung und Problemlösung zurückzuführen. Wir haben die Aufgabe, aus dem gegenwärtigen Chaos Chancen zu entwickeln. Im Managementstil nennt man dies „change management – take the chance instead of the risk“!

Die Diskussion über die Weiterentwicklung der Umsatzsteuer in Europa bietet die Chance, die Grenzen im Binnenmarkt vollständig zu überwinden, etwas, das die besonderen Verbrauchsteuern nicht bieten: Im Wettbewerb mit Drittstaaten sichert die richtige Ausgestaltung der Umsatzsteuer für den Binnenmarkt Arbeitsplätze. Nachdem die Vereinigten Staaten dies erkannt haben, sind sie ernsthaft dabei, darüber nachzudenken, ob sie ihr Budgetdefizit über die Einführung einer Bundes-Umsatzsteuer schließen. Die Diskussion findet derzeit auf hohem Niveau im Kongreß, im Senat und im Repräsentantenhaus statt. Wir werden m.E. mit einem neuen amerikanischen Präsidenten einen Vorschlag seitens der Republikanischen Partei zur Einführung einer solchen Umsatzsteuer in den USA in 1996 erhalten. Wenn aber die Amerikaner das richtig machen (Entlastung des Standorts von direkten Steuern), müssen wir einen ernsthaften Schritt in

Richtung einer europäischen Einigung in diesem Bereich unternehmen. Die Amerikaner haben nämlich bereits einen Binnenmarkt, eine Währung, eine Sprache, eine Finanzverwaltung. Wenn wir einen solchen Schritt nicht machen, sind wir auf Dauer in Europa und Deutschland nicht mehr in der Lage, international wettbewerbsfähig zu bleiben.

Dr. Birkenfeld:

Irgendwann müßten unsere ganzen Überlegungen auf den Prüfstand gestellt werden. Es müßte Steuerbescheide geben, die angefochten werden. Wie sieht es denn aus mit Prüfungen?

Widmann:

Ich habe dieses Thema ausgespart, weil ich den Vollzug nicht im Mittelpunkt der Themenstellung gesehen habe. Ich hatte das aufgehoben für die Veranstaltung der Umsatzsteuervereinigung in 4 Wochen in Regensburg¹. Dort steht ausdrücklich die Praxis des Binnenmarktes auf der Tagesordnung. Aber ich kann Ihnen gerne die Fragen beantworten. Die Verwaltung hat reagiert auf die neuen Anforderungen, die im Prüfungsgeschäft entstanden sind. Das uralte Schreiben von 1972² zur Umsatzsteuersonderprüfung angepaßt worden an die neuen Tatbestände, die sich aus der Übergangsregelung ergeben. Der innergemeinschaftliche Erwerb und die innergemeinschaftliche Lieferung sowie die Versandhandelsregelungen sind nun z.B. neu als zusätzliche Prüfungsschwerpunkte genannt³. Die Statistik der Umsatzsteuersonderprüfung zeigt, daß die Zahl der Prüfungen seit 1992 ungefähr gleichgeblieben ist, sie ist eher etwas rückläufig. Ich kann für aus Rheinland-Pfalz zum Beispiel ganz konkret sagen. Wir lagen bisher bei der durchschnittlichen Prüfungszahl mit an der Spitze in der Bundesrepublik und hatten daher auch ein überdurchschnittliches Mehrergebnis, das jetzt heruntergegangen ist. Die Prüfungen dauern also länger und bringen trotzdem weniger, weil die Prüfer sich auch die Zeit genommen haben, beratend tätig zu werden. So haben die Prüfer mit den Unternehmen versucht, die vielfältigen Zweifelsfragen zu klären.

Die Effizienz der Umsatzsteuerprüfung läßt sich kaum bezweifeln. Aber ich will hier auch ganz deutlich sagen, daß das Mehrergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung nur etwa 1 v.H. des Umsatzsteueraufkommens aus-

1 Regensburger Hochschultage für das Umsatzsteuerrecht in der Praxis am 12./13. Oktober, 1995.

2 BMWF-Schreiben F/IV 72, S. 7500-3172 v. 5.5.1972, USt-Kartei § 18, S. 7420 Karte 2.

3 BMF-Schreiben IV C4, S. 7420a - 1/94 v. 16.5.1994, UR 1994, 289.

macht. Wenn die Umsatzsteuerprüfung mit zwei Milliarden Mehraufkommen wegfiel, dann könnte das statistische Steueraufkommen immer noch stimmen. Verstehen Sie mich bitte nicht falsch, ich sage nicht, daß wir die Umsatzsteuersonderprüfung nicht brauchen. Im Gegenteil, wir brauchen sie dringend. Aber wir können sagen, daß es bisher keine massiven Hinterziehungsfälle gibt. Die spektakulären Fälle der Steuerhinterziehung, wie der aus Norddeutschland, von dem vor einiger Zeit zu lesen war, mit über 180 Millionen DM innerhalb von 3 oder 4 Jahren, sind vor dem Binnenmarkt geschehen und trotz Grenzkontrollen. Ein struktureller Unterschied im Verwaltungsvollzug der EU-Mitgliedstaaten zeigt sich z.B. darin, daß Großbritannien im Jahr knapp 600.000 Prüfungen und Deutschland nur ca. 90.000 durchführt, obwohl wir mehr Steuerpflichtige haben.

Dr. Birkenfeld:

Bei Lieferungen – ausgenommen Versandhandel und kleiner Grenzverkehr (Stichwort: Pommes-Frites-Lieferungen) – hat sich die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs eingespielt. Ob es in größerem Umfang Steuerhinterziehungen gegeben hat, wird sich noch herausstellen. Die Besteuerung bei innergemeinschaftlichen Dienstleistungen läßt dagegen zu wünschen übrig. Im Dienstleistungsbereich bekommen die Finanzgerichte Fälle, in denen der Steuerpflichtige behauptet, er sei nicht in Deutschland steuerpflichtig, sondern in Italien oder Großbritannien. Aber es wird bisher kein Wort darüber verloren, ob der Steuerpflichtige in Italien oder in Großbritannien Steuern bezahlt hat.

Dr. Zitzelsberger:

Die Frage nach der Steuerhinterziehung ist eine typische Frage aus fiskalischer Sicht. Ich habe Verständnis für die Frage, ich kann dazu als Vertreter eines Unternehmens nur sagen, daß wir keine Steuern hinterziehen, zumindest nicht freiwillig. Mich interessieren die Steuerverwaltungskosten, die Steueradministrationskosten, die volkswirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Kosten dieses Systems. Sie sind unerträglich hoch. Wenn die Administration der Umsatzsteuer im Binnenmarkt auf das Volumen bezogen teurer ist als die Administration der Umsatzsteuer gegenüber Drittländern, dann stimmt etwas Grundsätzliches an dem System nicht. Das ist das Gegenteil des Binnenmarktes. Ich möchte noch etwas Charakterisierung der Mehrwertsteuer aus der Sicht des Steuerschuldners hinzufügen. Die Mehrwertsteuer ist eine Steuer im laufenden Geschäft. Ich kann nicht neben jeden, der aus Vertriebsgründen ein Reihengeschäft mit drei, vier oder fünf Leuten macht, einen Mehrwertsteuerexperten setzen. Die Bearbeiter im laufenden Geschäft müssen das Mehrwertsteuerverfahren

verstehen und administrieren und die verstehen das überhaupt nicht. Hinterher kommt dann die Betriebsführung und sagt, das habt ihr alles verkehrt gemacht und vielleicht muß ich dann dem Betriebsprüfer Recht geben, aber ich konnte es nicht verhindern. Wir versuchen im Unternehmen zu konzentrieren und zu automatisieren, soweit es nur irgendwie geht. Aber wir müssen gleichzeitig akzeptieren, daß die Geschäfte in den Geschäftsbereichen gemacht werden und nicht von der Steuerabteilung. Und ein Mehrwertsteuersystem, das nur von den Steuerexperten in den Steuerabteilungen gedanklich durchschaut werden kann, ist kein System, das praktikabel ist.

Dr. Birkenfeld:

Wenn ich den richtigen Eindruck von der Steuerberaterseite habe, gibt es genug Probleme im Einzelfall: Guter Glaube bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, Lagergeschäfte, wie muß die ZM aussehen? Da überrascht mich, daß wir zwar ein schwieriges Rechtsgebiet vor uns haben und Pessimismus angesagt ist, aber die Sache läuft.

Dr. Borggräfe:

Noch eine Anmerkung, um noch deutlicher zu machen, worauf Herr *Zitzelsberger* hinweist. Die BASF ist in Deutschland eine sehr heterogene Gruppe, wir haben mehrere Zwischenholdings, die selber wiederum Einzelgesellschaften in Deutschland und Europa haben. In Deutschland ist aber die BASF-Gruppe aufgrund der umsatzsteuerlichen Organschaft ein einziger Steuerpflichtiger. Die Verwaltung der Umsatzsteuer gelingt damit im Nationalstaat relativ gut. Mit den verschiedenen Lagertypen, die die BASF-Gruppe in Belgien unterhält – weil Belgien logistisch in Europa eine Zentralfunktion hat –, unterhalten wir dort in der Zwischenzeit jedoch 27 selbständig umsatzsteuerrechtlich zu verwaltende Fiskalvertretungen. Wenn dies ein Mittelständler verwalten müßte, hätte der sich schon längst aus Belgien geschäftlich abgemeldet.

Dr. Birkenfeld:

Umsatzsteuer führt also dazu, daß Geschäfte nicht gemacht werden. Und das ist genau das, was nicht passieren darf.

Dr. Borggräfe:

Ich gebe Ihnen ein ganz wichtiges zweites Beispiel: In dem Moment, in dem sie Waren in Europa auf ein ausländisches Lager verbringen, liegt noch kein Verkauf vor. Als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage des

Verbringens bestimmt das Gesetz in Deutschland die Selbstkosten. Jetzt gehen wir mit Audio-/Video-Bändern wegen des erwarteten Weihnachtsgeschäfts im Oktober auf ein Konsignationslager in London, in der Hoffnung, daß die Ware dort verkauft wird. Geschieht dies nicht, ergibt sich die Notwendigkeit, diese Bänder im neuen Jahr auf anderen europäischen Märkten zu verkaufen. Und da stellen sie erschreckt fest, daß der erzielte Verkaufspreis im „Winterschluß-Verkauf“ niedriger als die Selbstkosten ist, die sie ursprünglich angenommen haben. Als Folge davon bekommen sie ganz schnell eine dieser 600.000 Sonderprüfungen von „Her Majesty Customs and Excise“ (HMCE) ins Haus mit der Maßgabe, daß ihnen wegen zu hoher in England geltend gemachter Vorsteuern Strafen, Zinsen und Aufschläge angedroht werden. Aus den Büchern in Großbritannien können sie die Selbstkosten nicht nachweisen mit der Folge, daß eine Sonderprüfung in Deutschland durchgeführt werden muß. Wegen im wesentlichen formeller Dinge (Nachweis- und Darlegungspflichten) wurden das Bundes- und Landesfinanzministerium, die OFD Koblenz und das Hauptzollamt, das Finanzamt Ludwigshafen, das Bundesamt für Finanzen und ein Übersetzer auf deutscher Seite tätig. Mit den drei englischen HMCE-Beamten und ihren Prüfern saßen auf der Fiskal-Seite sage und schreibe 25 Verwaltungs- und Prüfungsbeamte den 6 Vertretern des Unternehmens in der Schlußbesprechung der deutschen Umsatzsteuer Sonderprüfung am Tisch gegenüberstehen. Das war ein einziger Fall „Umsatzsteuerpraxis in Europa“: Der deutsche Fiskus wurde prüfend tätig, ohne eigene materielle Interessen. HMCE wurde tätig, ohne materiell eigentlich etwas erwarten zu dürfen: Der Ort der Besteuerung und der Ort der Herstellung der Ware fallen auseinander und zwingen bisher zu diesem Verwaltungsvorgehen.

Dr. Birkenfeld:

Wie ist denn dann die Bemessungsgrundlage für diese Bänder am Schluß gewesen?

Dr. Borggräfe:

Wir sind mit der kräftigen Unterstützung eines Vertreters des deutschen Zolls, der der englischen Fachsprache mächtig ist, in der Lage gewesen, in unseren Lagerbüchern die Warenbewegungen – jede für sich – im einzelnen nachzuvollziehen. Wir haben den Kollegen von „Her Majesty Customs and Excise“ dann deutlich gemacht, daß wir die Hinterzieher, als die wir in Großbritannien zunächst vermutet wurden, tatsächlich nicht waren. Denn wir hatten den höheren Vorsteuererstattungsanspruch aus der Verbringung zu Recht. Nachdem wir den umsatzsteuerpflichtigen Verkauf

aus dem Lager als ordnungsgemäß auch formal darlegen konnten, sind wir statt mit der zuerst angedrohten hohen Strafe mit der geltend gemachten Erstattung aus der englischen Prüfung herausgekommen. Wir haben den erforderlichen formalen Nachweis für Großbritannien in Deutschland führen können, aber einen gewaltigen Verwaltungsaufwand in Kauf nehmen müssen. Dieser Fall, von dem es zukünftig weitere geben dürfte, belegt m.E., daß auch etwas an der Konzeption des formellen Umsatzsteuersystems nicht stimmt.

Dr. Birkenfeld:

Es wurde diskutiert, ob bei solchen Verbringungen die Bemessungsgrundlagen im Ursprungsland andere sein können als im Bestimmungsland. Haben Sie die gleichen Bemessungsgrundlagen, die Sie dann hier in Deutschland erklärt haben, auch in Großbritannien erklärt?

Dr. Borggräfe:

Genauso sind wir vorgegangen, weil es anders vom System her nicht geht. Ich kann Ihnen aber sagen, daß sich andere Unternehmen anders entschieden haben. Wenn Sie z.B. große Herstellspannen haben, die es z.B. in der Pharma-Industrie gibt, finden Sie möglicherweise einen Endverbraucherpreis von 100, haben aber umsatzsteuerliche Selbstkosten, die Sie der zu verbringenden Ware zuordnen können, von vielleicht 15. Wenn Sie jetzt diese 15 nehmen und gehen mit diesen 15 in einen Verbringungstatbestand und liefern auf das Konsignationslager eines großen europäischen Zwischenhändlers, dann können Sie aus dem Ansatz der Selbstkosten heraus eine Ertragsteuersonderprüfung hervorrufen. Denn Sie können ertragsteuerlich in der Praxis nur schwer erklären, was da passiert: Den Verbringungstatbestand „verpreisen“ Sie in der fiktiven Rechnung zu den niedrigen Selbstkosten (obwohl Sie eigentliche noch keinen Umsatz gehabt haben), die Entnahme der Ware beim Verkauf aus dem Lager zu dem hohen Endverbraucher/Zwischenhändlerpreis. Sie stehen nunmehr sofort im Verdacht, Vorsteuern im Ausland zu hinterziehen oder doch der Beihilfe an der ausländischen Vorsteuerhinterziehung strafbar nach § 370 AO zu sein. (Obwohl es nicht um deutsche materielle Besteuerungsinteressen nicht geht, ist die Beihilfe zur ausländischen Vorsteuerhinterziehung in Deutschland unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit für strafbar erklärt worden.) In der Praxis ist mit dieser möglichen Frage, Herr *Birkenfeld*, die wir uns im Binnenmarkt inzwischen „angelacht“ haben, überhaupt nicht zu spaßen. Es geht nämlich regelmäßig um sehr viel Geld. Denn Fehlentwicklungen in der Geschäftspraxis bekommen Sie über das „tax-controlling“ der internen Steuerabteilungen zeitnah so schnell gar nicht mit.

Dr. Birkenfeld:

Unsere Zeit für die Umsatzsteuer ist leider abgelaufen. Wenden wir uns also dem zu, was hinter dem Begriff „indirekte Steuern“ noch verborgen sein kann. Herr *Wiedow*, die EG-Kommission hat einen Richtlinienvorschlag gemacht, und ich wäre Ihnen dankbar, wenn Sie den vorstellen könnten.

Wiedow.*

Dr. Birkenfeld:

Herr *Widmann*, wollen wir eine Steuer auf leitungsgebundene Energieerzeugnisse, die an den Grenzübertritt oder die Einfuhr anknüpft?

Widmann:

Bevor man auf die Frage der Sinnhaftigkeit dieser Steuer unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten eingeht, könnte man steuerjuristisch fragen, was das für eine Steuer sein soll, die letztlich gar kein Aufkommen bringt? Ist das überhaupt eine Steuer und wenn ja, ist das eine Verbrauchsteuer und wie ist sie im Grundgesetz verankert?

Es gibt schon Untersuchungen hierzu u.a. von Herrn Dr. *Zitzelsberger*⁴ und von Herrn Prof. *Arndt*⁵. Aus Sicht eines Landes kann man auch fragen, ob der Bund sich in Brüssel Verbrauchsteuern bestellen darf, die er mit dem Hinweis einführt, in Art. 106 GG stehe, daß Verbrauchsteuern dem Bund zustehen. Bezahlt werden diese als Betriebsausgaben zu Lasten der Gewinne, die bei der Körperschaft- und Einkommensteuer zur Hälfte Steuergut der Länder sind. So verschiebt man die finanzverfassungsrechtliche Abmachungen, die freilich jedes Jahr verschoben werden, wie man gerade beim Kindergeld gesehen hat. Aber ich will nur darauf hinweisen, daß auch diese Konsequenzen mit zu beachten sind. Ein deutscher Alleingang innerhalb der EU ist vielleicht zulässig, aber das Steueraufkommen insgesamt in Deutschland wird wahrscheinlich negativ beeinflusst. Das sind Prognosen, die man unterschiedlich sehen kann. Wenn Sie sich vorstellen, daß das Gutachten des DIW aus einer forcierten Besteuerung des Energieverbrauchs volkswirtschaftliche Effekte in der Art eines zweiten Wirtschaftswunders an die Wand malt, dabei allerdings in seinem Modell

4 BB 1995, 1769.

5 H.-W. *Arndt*, Rechtsfragen einer deutschen CO₂-Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, Frankfurt 1995.

* Wegen des Diskussionsbeitrages von Herrn *Wiedow* wird auf das Resümee, S. 270, verwiesen.

die Grenzen dicht macht in Deutschland, dann habe ich schon gewisse Zweifel, ob man das wünschen soll.

Dr. Birkenfeld:

Herr *Borggräfe*, ich bitte Sie, ganz konkret an einem Fall zu zeigen, worum es geht und dann Ihre Bedenken kurz darzustellen.

Dr. Borggräfe⁶:

Herr *Birkenfeld*, vielen Dank, daß Sie den systematischen Einstieg vorziehen. Ich möchte die Brücke schlagen von unseren Diskussionen zu dem, was in der Praxis geschieht. Konkret haben wir Art. 99 EGV und damit das Harmonisierungsgebot der indirekten Steuern angesprochen. In der Präambel zur Systemrichtlinie⁷ wurde ein Satz formuliert, in dem es wörtlich heißt: „Um die Einrichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen, muß der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein“. Es heißt nicht „vergleichbar“ – da wird kein Rahmen abgesteckt –, sondern es heißt „identisch“. Ich zeige Ihnen an einem Beispiel aus der Praxis, wie dieses „identisch“ funktioniert, und zwar reden wir hier wieder über sehr viel Geld.

Ich habe mir die Zahlen aus dem Jahr 1992 zugänglich gemacht (Vergleich Aufkommen Energiesteuern in Deutschland [ca. 78 Mrd. DM/a] zu Aufkommen an Gewerbe- und Körperschaftsteuer [ca. 76,3 Mrd. DM/a]); in der Perspektive für 1994 wird das noch deutlicher. Die Energiesteuern steigen in diesem Jahr auf ca. 88 Mrd. DM und haben haushaltspolitisch den Ertragsteuern bereits den Rang abgelaufen. Sehen wie uns dies im Detail an, dann ist „Frontrunner“ die Mineralölsteuer, aber eben auch noch der Kohlepfennig und andere Abgaben. Wir haben also, ohne daß wir in Deutschland eine CO₂-Energiesteuer einführen, im Industriebereich bereits das Problem des sog. fehlenden Grenzausgleichs für Halb- und Fertigprodukte: Wir können im Import- und Exportfall die sog. „graue Energie“ in den Produkten nicht erfassen. Herr *Birkenfeld* hat das von mir gewählte Beispiel der Babybadewanne, die in Köln beim „Kaufhof“ angeboten wird, angesprochen. Diese wird im ersten Fall aus deutschem Chemiegranulat hergestellt. Sie ist dann mit all den Kosten belastet,

6 Der nachstehende Vortrag beruht auf Schaubildern, die ihn anhand von Zahlenangaben und Skizzen erläutern. Diese können aus drucktechnischen Gründen nicht wiedergegeben werden. Die Vortragsform wurde dessen ungeachtet beibehalten.

7 Quelle: Richtlinie (EWG) Nr. 92/12 des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren v. 25.2.1992 (ABL. EG Nr. L 76 S. 1).

die bei der Herstellung des Chemiegranulats in Deutschland durch die CO₂-Energiesteuer anfallen. Im zweiten Fall wird die Babybadewanne als Fertigprodukt aus Taiwan ohne Belastung mit CO₂-Energiesteuern eingeführt. Im ersten Fall kostet sie 50,- Mark, im zweiten Fall kostet sie 30,- Mark. Herr *Herzig*, ich frage Sie, welche – im übrigen funktions- und materialgleiche – Babybadewanne kaufen Sie als verantwortlicher Familienvater, wenn Sie Ihre Haushaltskasse optimieren?

Das Besondere an diesen geplanten Steuern ist außerdem, daß sie – im Hinblick auf die beabsichtigten Lenkungseffekte – gezielt und nachhaltig real steigen sollen. Die „Deutsche Wiedervereinigung“ hat bei der Mineralölsteuer „gezaubert“. Obwohl Sie dieses an der Tankstelle kaum je wirklich mitbekommen, ist es doch so, daß inzwischen bei dem Benzinspreis die Steuerbelastung (1995: ca. 77 %!) und der Warenpreisanteil (ca. 23 %; Preis je l Super bleifrei insgesamt ca. 1,55 DM) sich völlig verzerrt zueinander darstellen: Die Zapfsäule wird zum Inkassobüro des Hauptzollamtes!

Wenn das also Europa sein soll, wird der Sündenfall wahr, der von Herrn Widmann schon angesprochen wurde. Es ist die Freigabe für den nationalen Alleingang – fiskalisch veranlaßt(!) – in diesem gesamten Bereich, aufgrund dessen die Systemrichtlinie in der Zwischenzeit keine Harmonisierung mehr gewährleisten kann. M.E. besteht bei den Verbrauchsteuern ein krasser EG-rechtswidriger, binnenmarktwidriger Zustand! Gleiches gilt für des Fiskus liebstes Kind, die Alkohol- und Branntweinsteuer. Nicht umsonst schätzt der Fiskus die Tatsache, daß Köln so viele Kneipen hat. Aber auch an einer anderen Branche⁸ verdient der Steuereinnahmer gut. Allerdings erfolgt der jeweilige Zugriff in den europäischen Staaten unterschiedlich hoch. Da kann keine Rede davon sein, daß wir es geschafft hätten zu erreichen, was die Systemrichtlinie vorgibt (= Die Spreizung des steuerlichen Zugriffs auf Basis der Mindeststeuersätze führt zu gravierenden Steuerbelastungsunterschieden). Dies gilt auch für die Mehrwertsteuer, wie uns die französische Politik aktuell mit Anhebung des Regel-Steuersatzes auf 21 % gerade wieder vorgemacht hat (Deutschland: 15 %).

Wenn wir jetzt planen, neben den bestehenden Verbrauchsteuern noch eine CO₂-Energiesteuer zu erheben, dann müssen wir uns klarmachen, daß es nicht vorrangig die Finanzpolitiker in Deutschland sind, die dieses Vorhaben diskutieren, sondern zunächst die Umweltpolitiker. Diese arbeiten im Bereich dieser Steuer mit einer Philosophie, die ich als „Abreißsystem“ bezeichnen möchte: Die Steuer ist so gestaltet, daß dem Betroffenen so hohe Steuersätze auferlegt werden sollen, daß über den Preiseffekt

⁸ Gemeint ist die Tabakindustrie.

beim Absatz der Ware im Endergebnis eine staatliche Preiskontrolle erreicht wird. Berücksichtigt man den „Zinseszins-Effekt“, den die über Jahre heute bereits festgelegten Steigerungsraten zukünftig für die Steuersätze haben sollen (DIW: reale Anhebung um 7 % p.a.), soll in 40 Jahren das Preisniveau der Ware „Energie“ extrem hochgezogen werden, um einen als „verschwenderisch“ eingeschätzten Energiekonsum eindämmen zu können: Die geplanten Steuererhöhungen soll die Fiskalbelastung auf das 35fache im 20-Jahres-Turnus „heraufschleusen“!

Bei einem solchen Szenario stellt sich die Frage, ob wir umweltpolitisch den Lenkungseffekt erzielen, der – von einem heißem Umweltherzen ersehnt – steuerlich „geboren“ werden soll. Wer zieht bisher bei dem Vorstoß für den nationalen Alleingang in Betracht, wie die CO₂-Emissionen der Bundesrepublik Deutschland sich zu den globalen CO₂-Problemen verhalten? Global betrachtet, wird weder die Bundesrepublik, wenn sie denn insgesamt ihre CO₂-Emissionen vermeiden könnte, noch die ganze EU zur wirklichen Lösung eines weltweiten Problems beitragen können. Überhaupt noch nicht diskutiert worden ist die Frage des Anteils des natürlichen, nicht von Menschen direkt oder indirekt verursachten CO₂-Eintrags. Von der Arbeit mit bzw. Umsetzung des CO₂ lebt die Natur: Weder die Wälder würden entstehen, noch wären die Pole entstanden, hätten wir CO₂ nicht als natürliches Gas. Wieviel trägt denn eigentlich dieser Kreislauf der Natur zum weltweiten CO₂-Geschehen bei? Dazu gehören auch die Moore, das Großvieh, die Ozeane, wieviel aber tut der Mensch dazu? Wenn Sie sich einmal die globale CO₂-Bilanz ansehen, dann stellen Sie fest, wie absolut wenig der Mensch (anthropogen) weltweit zum CO₂-Eintrag beiträgt (ca. 3 % = 25 Mrd. t/a einer globalen CO₂-Emission von ca. 835 Mrd. t/a). Die Bundesrepublik Deutschland ist anthropogen lediglich mit ca. 1,3 Mrd. t (= ca. 0,15 % der globalen CO₂-Emissionen) beteiligt!

Dann sehen wir uns in der Zwischenzeit an, in welche Richtung beim Energieverbrauch die Reise geht. In welchem Bereich müßte der Staat zur CO₂-Vermeidung eigentlich anpacken: Bei der Industrie oder aber beim (End-)Verbraucher? Sparpotentiale liegen heute in den Bereichen „Wohnen“ und „Verkehr“. Ist bei diesem Sachverhalt eine Lenkung im Industriebereich und in den Bereichen sinnvoll? Sie sehen aus den Statistiken, die ganz eindeutig und nachhaltig sind, daß die in Deutschland bereits ohne CO₂-Energiesteuer verteuerten Energiepreise einen Lenkungseffekt in der Vergangenheit schon erreicht haben. Dementsprechend ist wissenschaftlich auch unbestritten: Das wesentliche Einsparpotential in Deutschland liegt für die CO₂-Emissionen im Bereich der privaten Haushalte!

Es kann für den gewerblichen Bereich auch gar nicht anders sein. Der Produkthersteller hat ein eigenes wirtschaftliches Interesse daran, laufend seine Energiekosten zu senken. Zum anderen ist der beabsichtigte Lenkungseffekt längst durch ordnungsrechtlichen Vorgaben des öffentlichen Rechts „eingestellt“ worden. Nicht umsonst sind inzwischen – im weltweiten Standort-Vergleich – die Umweltkosten am Industriestandort Deutschland am allerhöchsten.

Wie sieht schließlich international die Tendenz des Energieverbrauchs aus? Sind wir Deutschen tatsächlich diejenigen, die – gemessen an der jährlichen durchschnittlichen Wachstumsrate der letzten 10 Jahre – wiederum die verschwenderischen Energieverbraucher wären? Sie sehen, das Problem liegt weltweit ganz woanders. Auch die Karikatur hat dies längst erfaßt. Sie sieht es nämlich so: Die EG setzt das Ziel, den CO₂-Ausstoß bis zum Jahre 2000 um 20 % zu reduzieren. Aber den Automarkt der Zukunft bilden 1 Milliarde Chinesen. Wir werden also in der EG mit einer CO₂-Energiesteuer global nichts bewirken.

Aber was passiert statt dessen? Wir haben eine neue steuerliche Belastung, die in der erwarteten Aufkommenswirkung höher als die des DIW-Gutachtens sein wird. Wir können in der Industrie eindeutige Gewinner und eindeutige Verlierer „definieren“. Der gesamte Dienstleistungsbereich ist der Gewinner, der gesamte Fertigungs- und industrielle Herstellungsbereich ist der Verlierer. Ordnen wir diesen Verliererbereichen die entsprechenden Arbeitsplätze zu, dann sehen Sie, daß diese in einer ganzen Reihe von Schlüsselindustrien für den deutschen Standort, z.B. in der chemischen Industrie, bei Eisen und Stahl, Steine und Erden, Zellstoff/Holz und Papier, zur Disposition stehen werden. Wir werden diesen Effekt bei aller sorgsamer Planung nicht verhindern können. Vergleichen wir jetzt die Umsatzrendite dieser Branchen mit den erwarteten neuen Steuerbelastungen, dann sehen Sie an diesem Vergleich die erdrosselnde Wirkung, die diese Steuer für das unternehmerische Geschehen in den „Verlierer“-Branchen hat. Wir haben dies für die Chemie insgesamt hochgerechnet. Keine der genannten Industrien wird nach Einführung dieser neuen Steuern mittelfristig noch in Deutschland investieren und überleben können. Das besonders Interessante ist, daß zur „Vermeidung“ des Energieeinsatzes nicht nur die Energie als solche, sondern auch die Rohstoffe besteuert werden sollen, die z.B. zur Herstellung chemischer Produkte dienen. Selbst wenn dann die Steuer (volkswirtschaftlich) „aufkommensneutral“ erhoben werden soll, kann die unterschiedliche (betriebswirtschaftliche) Belastungswirkung bei den Steuerpflichtigen nicht vermieden werden: Die geplante Steuer ist daher gerade nicht „belastungsneutral“! Auch bei einer Entlastung der Sozialkosten über die Steuer bleibt z.B. bei der BASF

Aktiengesellschaft in der Endstufe eine Nettoentlastung von rd. 3 Mrd. DM/a, in der deutschen BASF-Gruppe (einschließlich u.a. der Wintershall, Kali und Salz und den Rheinischen Olefin-Werken) eine Nettobelastung von ca. 8 Mrd. DM/a. Es kann auch nicht anders sein, da bei diesen Industrien in kapitalintensiven Anlagen mit hohem Energie- und Rohstoffeinsatz und relativ wenig Beschäftigten gearbeitet wird. Was bewirkt damit die CO₂-Energiesteuer? Als ertragsunabhängige Produktionsmittelsteuer „kannibalisiert“ sie zukünftig die Ertragssteuern dieser Unternehmen. Bereits nach 4 bis 6 Jahren – abhängig vom Konjunkturverlauf – wird die BASF-Gruppe der Stadt Ludwigshafen keine Gewerbesteuer mehr zahlen können!

Der von Herrn Widmann angesprochene Umverteilungseffekt zwischen föderalen Steuergläubigern wird so groß, daß die Finanzverfassung i.S. von Art. 104 ff. GG in der Praxis aus den Angeln fällt. Sie fällt vor allen Dingen deshalb aus den Angeln, weil mit dem abwandernden Arbeitsplatz die großen fiskalen Geldbringer, nämlich die Lohnsteuer, die Umsatzsteuer und die beschäftigungsabhängigen Verbrauchsteuern schneller in sich zusammenfallen werden, als es den Fiskalhaushalten Recht sein kann. Die CO₂-Energiesteuer ebnet daher bei der bestehenden Einnahmesteuerstruktur der Bundesrepublik Deutschland den schnellsten und sichersten Weg in den absoluten Staatskonkurs! Die deutsche Industrie hat die Argumente im einzelnen zusammengestellt⁹. Ich würde Ihnen gern in tiefer Sorge mit auf den Weg geben: Es geht bei dieser steuerpolitischen Fragestellung „um die ganze Wurst“.

Dr. Birkenfeld:

Herr *Borggräfe*, vielen Dank, daß Sie uns so gut ins Bild gesetzt haben. Die Frage, welche Baby-Badewanne Herr *Herzig* kauft, muß offenbleiben. Es bleiben Fragen über Fragen offen, aber der vorherrschende Pessimismus – Worte wie Kannibalismus und Staatskonkurs sind gefallen – kann auch schöpferische Kräfte freisetzen. Wir hoffen, daß er es tut.

Prof. Dr. Lang:

Es geht um die ganze Wurst. Das ist vielleicht auch ein gutes Schlußwort. Nach meinem spontanen Eindruck haben wir eine der besten Jahrestagungen in der 20-jährigen Geschichte der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft erlebt. Es waren ausgezeichnete Referate, hervorragende Diskussionsbeiträge und auch die Podiumsdiskussion zum Schluß hat sehr

⁹ Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI): Umsteuern mit Ökosteuern?, Köln 1995.

konzentriert in der Kürze der Zeit die wichtigsten Probleme aufgezeigt, die sich im Bereich der indirekten Steuern stellen. Das am Ende der Podiumsdiskussion gezeichnete Horrorbild der Öko-Steuer, die das Nullaufkommen bei fast allen Steuerarten bewirkt, ist ein ernstlich zu bedenkendes Problem. Vermutlich müssen wir uns mit dieser Steuer auf einer gesonderten Jahrestagung beschäftigen. Die Bonner Jahrestagung war insofern nur ein Auftakt und ich denke, daß wir gerade diese Frage in der nächsten Zeit weiter vertiefen müssen.

Allen Referenten und Diskussionsteilnehmern möchte ich ganz herzlich für diese hochkarätige Jahrestagung danken. Gedankt sei auch denjenigen, die organisatorisch im Hintergrund gewirkt haben. Die Befürchtung ist wohl widerlegt worden, daß eine solche Tagung nicht in der Universität durchgeführt werden kann. Herzlichen Dank, Herr Dr. *Pelka*, Ihnen und den Mitarbeitern der Geschäftsstelle. Schließlich danke ich meinen Mitarbeitern und den studentischen Hilfskräften; sie haben über die normale Dienstzeit hinaus engagiert mitgewirkt. Von einem solchen organisatorischen Engagement hängt nicht zuletzt das Gelingen einer Tagung ab.

Resümee

Prof. Dr. *Moris Lehner*
Freie Universität Berlin

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Überblick | V. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt |
| II. Europarechtliche Rahmenbedingungen und Einflüsse auf die nationalen Steuerrechtsordnungen | VI. Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts |
| III. Besteuerungsgleichheit und Verbot der Diskriminierung von Steuerausländern | VII. Die Entwicklung der indirekten Steuern im Europäischen Binnenmarkt |
| IV. Grundfragen der Unternehmensbesteuerung | VIII. Ausblick |

I. Überblick

Das Thema „Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt“ betrifft eine Rechtsentwicklung, die nach großen Errungenschaften vor wichtigen Fragestellungen steht.

Zu den großen Errungenschaften zählt allem anderen voran der grundlegende Konsens über die Notwendigkeit eines Europäischen Binnenmarktes. Dieser Konsens wirkt auf die unstillen Veränderungen des innerstaatlichen Steuerrechts mit der Zielsetzung einer auf Integration angelegten Entwicklung ein. Neben der Errungenschaft des Einvernehmens über die Zielsetzung steht der konkrete Ertrag in Gestalt einer sehr weit fortgeschrittenen Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts, einer gewichtigen Angleichung des Unternehmenssteuerrechts und einer bedeutsamen Verringerung derjenigen Unterschiede zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht, die der individuellen Freizügigkeit des Unionsbürgers lange Zeit im Wege standen.

Die nach wie vor bestehenden Fragestellungen lassen den Grundkonsens unberührt: Sie betreffen als Themen und Diskussionspunkte der Kölner Jahrestagung die konkreten Vorgaben und Kompetenzvorschriften des EG-Vertrages für den Einfluß des Europarechts auf das materielle Steuerrecht, auf das Steuerverwaltungsrecht, auf das Finanzprozeßrecht und auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Ausgehend von der grund-

legenden Unterscheidung zwischen den Einwirkungen des primären und des sekundären Gemeinschaftsrechts bildeten sich zwei thematische Schwerpunkte: die primärvertraglichen Diskriminierungsverbote und die Auswirkungen der Rechtsangleichung auf die direkten und auf die indirekten Steuern.

Neue Perspektiven ergaben sich daraus, daß die zentralen Themen in übergreifenden Zusammenhängen behandelt wurden. Dies gilt beispielsweise für die grundlegende Einsicht, daß Diskriminierungsverbote und gleichheitsrechtliche Prüfungsmaßstäbe, anders als Maßnahmen der Rechtsangleichung, in ihrer Wirkung auf jeweils *eine* Rechtsordnung beschränkt sind. Etwas anderes gilt nur dann, wenn man die Diskriminierungsverbote, wie dies in kontroverser Diskussion vertreten wurde, als grenzübergreifende Meistbegünstigungsgebote mit weitreichenden Konsequenzen für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen versteht. Eng damit verbunden ist die Frage nach der Rechtfertigung von Verstößen gegen die Diskriminierungsverbote. Hier bestand weitgehende Übereinstimmung in der Kritik an der Rechtsprechung des EuGH, soweit dieser das Rechtfertigungsargument der Kohärenz des Steuersystems ohne Berücksichtigung der durch ein Doppelbesteuerungsabkommen bewirkten Modifikationen dieses Steuersystems gelten läßt.

Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt ist neben dem durch die europarechtlichen Diskriminierungsverbote beeinflussten innerstaatlichen Steuerrecht auch das durch sekundärvertragliche Rechtsangleichungsmaßnahmen beeinflusste Steuerrecht der einzelnen Mitgliedstaaten. Daß dieser Bereich hier erst an zweiter Stelle genannt wird, soll seine Bedeutung nicht schmälern. Andererseits ist für die noch jungen, die direkten Steuern betreffenden Rechtsangleichungsmaßnahmen eine deutliche Änderung in der Politik der EG-Kommission festzustellen. Diese Veränderung kommt im Schlagwort vom „Wettbewerb der Steuersysteme“ zum Ausdruck und kennzeichnet eine vor dem Hintergrund des Subsidiaritätsprinzips zu bewertende Abkehr von der noch Anfang der 90er Jahre bestehenden Zielsetzung einer möglichst weitgehenden Angleichung des Rechts der direkten Steuern, vornehmlich des Unternehmenssteuerrechts. Die veränderte Politik führt auch in diesem Bereich zu neuen, intensiv diskutierten Fragestellungen, die auf das Verhältnis zwischen den steuerlichen und den nichtsteuerlichen Rahmenbedingungen für den Wettbewerb und für Investitions- sowie für Standortentscheidungen abzielen. Daraus folgt aber nicht, daß die steuerlichen Rahmenbedingungen aus dem Blick geraten dürfen. Das ergibt sich zwar nicht aus speziellen europarechtlichen Ermächtigungen für die Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern,

wohl aber aus dem primärvertraglichen Gebot zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 220 EGV).

Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt ist „schließlich“ auch das Recht der indirekten Steuern.

Im Vordergrund steht die Umsatzsteuer, weil sie seit dem Beginn der frühen 60er Jahre ein zentrales Ziel der Rechtsangleichung bildet. Für die Umsatzsteuer gilt ganz besonders, daß die Rechtsentwicklung nach der großen Errungenschaft des Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetzes vor grundlegenden Frage- bzw. Weichenstellungen steht. Dies gilt nicht nur für die Harmonisierung der Steuersätze, sondern ganz grundlegend auch für den Übergang vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip und der damit verbundenen Diskussion eines Clearing-Systems.

Wie groß die Probleme allerdings am Anfang einer neuen Rechtsentwicklung sind, zeigt sich mit aller Deutlichkeit am Vorhaben der CO₂-Energiesteuer, dem letzten Diskussionspunkt der Kölner Jahrestagung. Einhellig ist insoweit nur die Kritik an dieser Steuer, sowohl auf seiten der EG-Kommission, als auch auf seiten der von dieser Produktionssteuer bedrohten Unternehmen.

II. Europarechtliche Rahmenbedingungen und Einflüsse auf die nationalen Steuerrechtsordnungen

Klein entwarf in seinem Grundlagenreferat über den Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht die europarechtlichen Rahmenbedingungen für die vielfältigen Einwirkungen des primären und des sekundären Gemeinschaftsrechts einschließlich der Rechtsprechung des EuGH auf das innerstaatliche materielle Steuerrecht, auf das Steuerverwaltungsrecht und auf das Finanzprozeßrecht. Gleich zu Beginn seiner Ausführungen machte *Klein* deutlich, daß die Steuerhoheit grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten verblieben sei, so daß das nationale Steuerrecht aus der Perspektive des Gemeinschaftsrechts als Hürde, zugleich aber auch als Vehikel für die Verwirklichung der europarechtlichen Zielsetzungen erscheine. Schwerpunkte seines Vortrags waren die primärvertraglichen Vorgaben des EG-Vertrages in Gestalt der steuerlichen Vorschriften (Art. 95–99 EGV, aber auch Art. 130s Abs. 2 EGV) und der für das Steuerrecht bedeutsamen grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbote (Art. 6 EGV, Art. 48, 52 EGV). Daneben behandelte *Klein* die weitreichenden Rechtsetzungskompetenzen der EG in Gestalt der Steuerharmonisierung durch rechtsangleichende Richtlinien und durch den Einfluß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs.

Abgesehen von der großen wettbewerbspolitischen Bedeutung, die *Klein* den Art. 95 ff. EGV für das Recht der indirekten Steuern beimaß, vertrat er die Auffassung, daß die stärkste Einwirkung auf das nationale Steuerrecht von den Verordnungen und Richtlinien des sekundären Gemeinschaftsrechts ausgehe. Daß die Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern im Vergleich zu der im Bereich der indirekten Steuern geringeren Umfang habe, liege daran, daß die Rechtsangleichung aufgaben- und kompetenzbezogen sei.

Klein unterschied zwischen Rechtsakten des sekundären Gemeinschaftsrechts, die einzelne Grundfreiheiten ausgestalten (z.B. Art. 7 Abs. 2 der FreizügigkeitsVO 1612/68) einerseits und Anstößen zur Anwendung bzw. Nichtanwendung von nationalem Recht andererseits, die er an den Beispielen des Statuts einer Europäischen Aktiengesellschaft und anhand der Konsequenzen aus Art. 40 der Verordnung über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) verdeutlichte. Daneben wies *Klein* auf einen rein „faktischen Zwang zur Rechtsannäherung“ hin, der sich aus den engen wirtschaftlichen Verflechtungen als Zwang zur Berücksichtigung rechtlicher Entwicklungen außerhalb der eigenen Grenzen ergebe. Insoweit könne von einem „mittelbaren Einfluß der Gemeinschaft“ auf das nationale Recht gesprochen werden.

Nach einer grundlegenden Darstellung der allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Einwirkungen auf das innerstaatliche Recht ging es *Klein* sodann um speziell steuerliche Zusammenhänge. Dabei konzentrierte er sich auf die grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbote, die er anhand der weitgehend zustimmend referierten Rechtsprechung des EuGH u.a. zu den Fällen Schumacker und Werner verdeutlichte. In diesem Zusammenhang wies *Klein* auf den Richtlinien-Entwurf aus dem Jahre 1979 und auf einen Verordnungs-Entwurf aus dem Jahre 1986 hin, die jedoch mit ihrer Zielsetzung zur Bewältigung der Probleme beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer gescheitert waren. Zum Thema der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsetzungs- bzw. Harmonisierungskompetenz im Bereich des Steuerrechts vertiefte *Klein* seine grundlegenden Vorbemerkungen vor allem durch differenzierte Ausführungen zur Bedeutung der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit in diesem, für das Recht der direkten Steuern bedeutenden Bereich. In bezug auf Art. 7c EGV betonte er, daß Rechtsharmonisierung nicht ohne Berücksichtigung des Reifegrades der Volkswirtschaften erfolgen dürfe. Am Beispiel der viel diskutierten CO₂-Steuer zeigte er die Grenzen der sekundärvertraglichen Harmonisierungskompetenzen auf: Harmonisierung und Angleichung nationaler Rechtsvorschriften seien sowohl von der Schaffung von Einheitsrecht, als auch von inhaltlicher Regelungsidentität zu unterscheiden. Mit einem eigenständigen

Steuerfindungsrecht der Gemeinschaft wäre jedenfalls eine Stufe der Integrationsentwicklung erklommen, die sich, so *Klein*, nicht ohne Vertragsänderung vollziehen dürfe. Sachliche Bedenken erhob *Klein* aber auch gegen einen Alleingang der Bundesrepublik Deutschland bei der CO₂-Steuer. In diesem Zusammenhang vertrat er die Auffassung, daß gemeinschaftseigene Steuern nur auf der Grundlage einer im EG-Vertrag eindeutig zu regelnden Kompetenz- und Ertragshoheit der Gemeinschaft, nicht aber auf der Grundlage der gegenwärtigen Harmonisierungsvorschriften denkbar seien. Abschließend betonte *Klein*, daß die Europäische Union bei all ihren Maßnahmen gemäß Art. F Abs. 1 EUV verpflichtet sei, die nationale Identität der Mitgliedstaaten zu achten, eine Vorgabe, bei der es sich keineswegs um eine Leerformel handle. Danach sei es trotz aller Schwierigkeiten bei der Konkretisierung dieser Vorgabe ausgeschlossen, den Mitgliedstaaten die finanziellen Möglichkeiten zu nehmen, derer sie bedürfen, um ihre Verfassungsaufgaben nach eigener Definition zu erfüllen.

Der Vortrag von *Saß* über die Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen Steuerordnungen brachte Vertiefungen und Differenzierungen der gemeinschaftsrechtlichen Einwirkungen auf das innerstaatliche Steuerrecht. *Saß* beschränkte sich auf das Recht der direkten Steuern und schilderte zunächst die Entwicklung von einer auf Steuerharmonisierung gerichteten Politik der EG-Kommission zu einer Strategie, die auf den „Wettbewerb der Systeme“ vertraut. Im Zentrum seiner Darstellung der bisher erlassenen und vorgeschlagenen Richtlinien standen die mit der Teilumsetzung der Fusionsrichtlinie verbundenen Konsequenzen, wobei er zeigen konnte, daß das Umwandlungssteuergesetz 1995 in wesentlichen Fallgruppen durchaus vorteilhafte und europarechtskonforme Lösungen ermöglicht.

Unter der Überschrift „Urteile und Grundsätze des EuGH“ beschäftigte sich *Saß* sodann mit den Entscheidungen des Gerichtshofs zu den steuerlich bedeutsamen Grundfreiheiten (Art. 48, 52, 59, 67 EGV), wobei er besonders darauf hinwies, daß ein Mitgliedstaat den Diskriminierungsverboten nach dieser Rechtsprechung nicht dadurch ausweichen könne, daß er eine unterschiedliche Behandlung des Steuerpflichtigen an andere Kriterien als an die Staatsangehörigkeit knüpfe. Wichtig war ihm auch die Feststellung, daß sich der EuGH bei der Beurteilung möglicher Diskriminierungen nicht mit einer generellen Betrachtung der für Ansässige und Nichtansässige relevanten Systemunterschiede zufrieden gäbe, daß er aber im Prinzip der Kohärenz durchaus wichtige Begrenzungen der Diskriminierungsverbote anerkenne. *Saß* äußerte sich zwar durchaus anerkennend hinsichtlich der Konsequenzen, die der deutsche Gesetzgeber aus dieser Rechtsprechung gezogen habe, doch nannte er auch gewichtige Fallgrup-

pen verbleibender Diskriminierungen: Die Versagung des vermögensteuerlichen Schachtelprivilegs bei Betriebstätten, die Anerkennung des § 8a KStG auf Betriebstätten und Personengesellschaften, die Hinzurechnung für die Gewerbesteuer bei ausländischen Leasinggebern, vor allem aber die Versagung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes von 30 % auf den ausgeschütteten Gewinn inländischer Betriebstätten ausländischer Gesellschaften. Nicht als Aufgabe der Rechtsprechung des EuGH und trotzdem als Kernproblem der Besteuerung im Gemeinsamen Markt bezeichnete *Saß* den Bereich der Unternehmensbesteuerung. Dabei ging es ihm vor allem um die Auswirkungen der unterschiedlichen Körperschaftsteuersysteme und der Gewinnermittlung auf den Wettbewerb und auf Investitions- und Standortentscheidungen. Besonders kritisch beschrieb er die Versagung der Körperschaftsteuerentlastung für den Steuerausländer, weil diese im internationalen Bereich zu Verzerrungen und zur Abschirmung der Kapitalmärkte führe. Entscheidend sei es daher, einen Ausgleich bei den Entlastungssystemen zu finden, wobei er die Vor- und Nachteile einer Entlastung im Investorstaat (Ruding-Bericht) und im Investitionsstaat miteinander verglich. Dabei unterschied er zwischen bilateralen (abkommensrechtlichen) und unilateralen Lösungsansätzen, wie sie die Bundesrepublik durch eine Abschaffung der Ausgleichsteuer im Standortsicherungsgesetz 1993 und ähnlich auch Frankreich, weitgehend auch Großbritannien und Irland gewählt haben. Insoweit vertrat *Saß* die Auffassung, daß Gutschriften für Auslandsgewinne im Interesse der Gemeinschaft auch auf die Dividenden aus dem Auslandsengagement von inländischen Einzelinvestoren erstreckt werden müßten.

Saß beendete seine Ausführungen mit einem Blick auf denkbare Vorbilder anderer kontinentweiter Integrationsprozesse (USA, Kanada, Schweiz), die bei aller Vielfalt im Detail in den Grundstrukturen ihrer Körperschaftsteuersysteme, ihrer Gewinnermittlungsgrundsätze und ihrer bilanzrechtlichen Leitvorstellungen im Gegensatz zur Rechtslage innerhalb der Europäischen Union auf vergleichbaren Konzeptionen beruhten.

Die *Diskussion* der beiden Grundsatzreferate konzentrierte sich zunächst auf die von *Joachim Lang* (S. 45) aufgeworfene Frage, in welchem Verhältnis die europarechtlichen Harmonisierungsgebote zu den Diskriminierungsverboten stehen. Damit war eine Problematik angesprochen, die sich zu einem Schwerpunkt der europarechtlichen Grundlagendiskussion entwickelte. Während *Joachim Lang* (S. 45) im Verhältnis zwischen dem Minimalprogramm der Harmonisierungsgebote und der sehr strengen Rechtsprechung zu den Diskriminierungsverboten einen Gegensatz sah, bezweifelte *Klein* (S. 45 f.) bereits das Bestehen von Harmonisierungsgeboten und wollte deshalb lieber von Harmonisierungsermächtigungen spre-

chen. Dagegen beschrieb er die Grundfreiheiten als auf Vollzug und Ausfüllung gemeinschaftsrechtlicher Zielsetzungen angelegte Vorgaben, eine Auffassung, die in ähnlicher Form auch von *Heydt* (S. 56 f.) vertreten wurde.

Ein dogmatischer Ansatz von *Schön* (S. 46 f.) war auf die Erwägung gerichtet, ob nicht eine allgemeine Verhältnismäßigkeitsprüfung geboten sei, die dazu führe, daß die Grundfreiheiten zu einer Art Grundrechte für In- und Ausländer entwickelt werden könnten. *Saß* (S. 47 f.) und ähnlich auch *Trzaskalik* (S. 54 f.) wiederum wiesen auf mögliche Kollisionen zwischen den Diskriminierungsverboten und der Harmonisierung hin, wobei *Saß* (S. 47 f.) vor der Illusion warnte, daß mit Hilfe der Diskriminierungsverbote Wettbewerbsgleichheit hergestellt werden könne.

Das Meinungsspektrum zum Verhältnis zwischen den Harmonisierungsgeboten und den Diskriminierungsverboten wurde durch Erwägungen zur Bedeutung des Subsidiaritätsprinzips (*Vofß*, S. 48 f., *Klein*, S. 49 f.) und durch eine vermittelnde Auffassung von *Borggräfe* (S. 55) ergänzt. *Borggräfe* meinte nämlich, daß die Problematik der Diskriminierung nicht mehr auftreten dürfe, wenn den Harmonisierungsgeboten gefolgt werde.

Ein zweiter Schwerpunkt in der Diskussion über die Referate von *Klein* und *Saß* ergab sich aus einer von *Zorn* (S. 50 f.) vorgetragene Perspektive des neuen Mitgliedstaates Österreich und betraf Probleme der unmittelbaren Geltung des Richtlinienrechts, speziell die im Zusammenhang mit dem Vorabentscheidungsverfahren aufgeworfene, von *Klein* (S. 52 f.) und *Vofß* (S. 58 f.) grundsätzlich bejahte Frage nach der Möglichkeit, die Gemeinschaftswidrigkeit innerstaatlichen Rechts rückwirkend feststellen zu lassen.

Die Vormittagsrunde beschäftigte sich schließlich noch mit den Auswirkungen des Freizügigkeitsrechts (Art. 8a EGV) auf die Grundfreiheiten (*Müller*, S. 54 und *Dautzenberg*, S. 54), mit grundsätzlichen Aspekten des Verhältnisses zwischen Gemeinschaftsrecht und innerstaatlichem Recht (*Heydt*, S. 56 f.) und mit der von *Wassermeyer* (S. 59 f.) vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung im Fall *Werner* aufgeworfenen Frage nach der Reichweite der Diskriminierungsverbote und, damit zusammenhängend, nach den Voraussetzungen für eine Anrufung des Bundesverfassungsgerichts durch das Finanzgericht oder durch den Bundesfinanzhof.

III. Besteuerungsgleichheit und Verbot der Diskriminierung von Steuer ausländern

Die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages stehen der Rechtsangleichung durch Richtlinien in ihrem Einfluß auf das innerstaatliche Steuer-

recht nicht nach. Sie finden ihre dogmatisch-systematische Grundlage im Verständnis einer europarechtlich geprägten Besteuerungsgleichheit, das in den Referaten von *Birk* (Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Gemeinschaft) und *Thömmes* (Verbote der Diskriminierung von Steuer- ausländern und Steuerinländern) anhand der einzelnen Diskriminierungs- verbote praxisnah verdeutlicht wurde.

Die Herstellung von Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union könnte Gleichheit im Sinne von gleicher Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinaus zum Ziel haben. Dies wäre jedoch eine Vorgabe, die nach den grundlegenden und grundlegend neuen Gedanken von *Birk* mit der über- kommenen Idee der Gleichbehandlung nicht vereinbar ist. *Birk* begründe- te dies in einem ersten Teil seines Vortrags mit dem Nachweis einer an gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen orientierten Gleichheit, einer Gleichheit „vor dem Gesetz“, die als Gleichheit innerhalb gleicher rechtlicher Rahmenbedingungen, d.h. innerhalb nur einer Rechtsordnung zu verstehen sei („Kästchengleichheit“). Weil der Gleichheitsmaßstab inner- halb *einer* Rechtsordnung gesucht werden müsse, sei Ungleichbehandlung durch verschiedene Rechtsordnungen gleichheitsrechtlich grundsätzlich unbeachtlich und wegen der unterschiedlichen nationalen Steuersysteme innerhalb der Europäischen Union auch unvermeidbar.

Das Interesse des einzelnen Staates, Belastungsunterschiede bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte zu mindern (Besteuerungsgleichheit im Internationalen Steuerrecht), sei deshalb nicht so sehr aus dem Gleichheitssatz gespeist, sondern auch aus dem Bestreben, die Wettbewerbsfähigkeit, die Arbeitsplätze und den Wohlstand zu sichern. Diese Vorüberlegungen führten *Birk* zu der wichtigen Feststellung, daß aus den Verbürgungen der Besteuerungsgleichheit in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten nicht auf eine Besteuerungsgleichheit auf Gemeinschafts- ebene geschlossen werden könne. Besteuerungsgleichheit zwischen ver- schiedenen Staaten der Europäischen Union sei zwar herstellbar, doch würde die Verwirklichung dieser Zielsetzung ein radikales Umdenken erfordern. Voraussetzung hierfür sei u.a. ein Übergang der Steuergesetzge- bungshoheit auf die EG mit der Konsequenz, daß den Mitgliedstaaten die Möglichkeit genommen wäre, ihre Einnahmen dem jeweiligen Finanzbe- darf anzupassen und daß sie auf diese Weise einen erheblichen Verlust an Eigenstaatlichkeit hinnehmen müßten. Aus all diesen Gründen müßten Überlegungen zur Besteuerungsgleichheit innerhalb der Europäischen Union auf eine Anpassung der nationalen Steuerrechtsordnungen auf die Ziele der Europäischen Union gerichtet sein. Ausgehend von den Zielset- zungen eines wettbewerbsneutralen Binnenmarktes hob *Birk* die Bedeu-

tung der Grundfreiheiten als Strukturmerkmale des EGV hervor. Bezogen auf diesen engen Blickwinkel der Vollendung des Binnenmarktes müsse für alle Marktteilnehmer ein Mindestmaß an Besteuerungsgleichheit verwirklicht werden. Dies aber nicht im Sinne einer gleichen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit innerhalb des Unionsgebietes, sondern im Sinne einer Beseitigung der steuerlichen Hindernisse, die die Ausübung der Marktfreiheit behindern. Dies werde durch die Harmonisierung der steuerlichen Vorschriften und durch die Wirkung der Diskriminierungsverbote als Vorstufen der Besteuerungsgleichheit ermöglicht.

Im letzten Teil seines Vortrags ging *Birk* auf die Wirkungsweise der Harmonisierung im Vergleich zur Funktion der Diskriminierungsverbote ein und leistete damit einen weiteren Beitrag zu der von *Joachim Lang* (S. 45) aufgeworfenen, am Vormittag lebhaft diskutierten Frage nach dem Verhältnis, in dem diese beiden Mechanismen zueinander stehen. Dabei brachte er Zurückhaltung zum Ausdruck, weil er den gleichheitsrechtlichen Ertrag der Steuerharmonisierung als mager bezeichnete und weil er allzu große Erwartungen an die Wirkung der Diskriminierungsverbote mit der Feststellung dämpfte, daß diese nur zur steuerlichen Gleichbehandlung innerhalb der jeweils unterschiedlichen nationalen Rechtsordnungen („Kästchengleichheit“) führten. Das grundsätzliche Defizit einer gleichen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im gesamten Unionsgebiet sei jedenfalls u.a. deshalb nicht behebbar, weil die Harmonisierung im gleichheitsempfindlichen Bereich der direkten Steuern nicht vorankomme. *Birk* bezeichnete das Ergebnis seiner Überlegungen als recht ernüchternd: Eine Besteuerungsgleichheit im Sinne steuerlicher Lastengleichheit der Unionsbürger gebe es nicht. Sie zu fordern, wäre beim gegenwärtigen Integrationsstand der Gemeinschaft leeres Gerede.

Thömmes unterschied in seinem Vortrag über Diskriminierungsverbote zwischen dem europarechtlichen, einem verfassungsrechtlichen und dem Diskriminierungsverbot im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen.

Im Mittelpunkt seiner Ausführungen standen die europarechtlichen Diskriminierungsverbote, wobei er bereits im Zusammenhang mit dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 6 EGV darauf hinwies, daß der EuGH das Diskriminierungsverbot nicht nur „direkt“ auf die Unterscheidung nach der Staatsangehörigkeit, sondern auch „indirekt“ auf Fälle der für das Steuerrecht besonders bedeutsamen Unterscheidung nach der Ansässigkeit (indirekte bzw. verdeckte oder verschleierte Diskriminierungen) anwendet.

Ausgehend von den speziellen, auf das Recht der indirekten Steuern beschränkten Diskriminierungsverboten der Art. 95–98 EGV, verdeutlichte

Thömmes, wie der EuGH die nicht speziell steuerrechtlichen Diskriminierungsverbote der Art. 52 ff. EGV (Niederlassungsfreiheit) und Art. 48 EGV (Freizügigkeit) für das Recht der direkten Steuern entfaltet hat. Bereits aus der ersten, im Jahre 1986 zu Art. 52 EGV ergangenen „avoir fiscal“-Entscheidung leitete er wichtige Kernthesen zur steuerlichen Bedeutung der Niederlassungsfreiheit ab, u.a. die, daß die Gleichstellung des beschränkt Steuerpflichtigen mit Steuerinländern weder unter dem Vorbehalt der Steuerharmonisierung noch unter dem der gegenseitigen Vereinbarung im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens stehe. *Thömmes* präzisierete die steuerrechtliche Bedeutung des Art. 52 EGV vor dem Hintergrund der Entscheidungen des EuGH in den Fällen „Daily Mail“, „Werner“, „Commerzbank“, „Halliburton Services“ und „Wielockx“ u.a. im Hinblick auf den Schutz, den Art. 52 EGV Inländern vor Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit durch den eigenen Staat gewährt.

Während das Diskriminierungsverbot des Art. 52 EGV für selbständige Personen und in Verbindung mit Art. 58 EGV auch für Gesellschaften gilt, regelt Art. 48 EGV die entsprechende Grundfreiheit (Freizügigkeit) für Arbeitnehmer. Insoweit wurde anhand der Rechtsprechung des EuGH in Sachen „Biehl“ und „Schumacker“ deutlich, wie groß die Bedeutung des Art. 48 EGV für die gesetzliche Ausgestaltung der Unterschiede zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht ist.

Nach einem Exkurs zu Art. 3 Abs. 1 GG und zu Art. 24 OECD-MA widmete sich *Thömmes* in einem weiteren Schwerpunkt seines Themas dem Rechtfertigungsgrund der „Kohärenz des Steuersystems“, das den EuGH in der „Bachmann-Entscheidung“ zur Duldung einer Ungleichbehandlung des beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen veranlaßt hat. *Thömmes* kritisierte diese Entscheidung wegen ihrer fehlenden Abstimmung auf die Regelung des deutsch-belgischen Doppelbesteuerungsabkommens. Begrüßenswert sei demgegenüber die „Wielockx“-Entscheidung, in der sich der EuGH erstmals eingehend mit dem Kohärenz-Argument auseinandergesetzt und erkannt habe, daß die Problematik der Kohärenz von der allein den einzelnen Steuerpflichtigen betreffenden Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts auf die abkommensrechtliche Ebene verlagert werde. Nach dieser Entscheidung stehe auch fest, daß das Diskriminierungsverbot des Art. 52 EGV nicht auf die Berücksichtigung unternehmens- bzw. betriebsbezogener Besteuerungsmerkmale beschränkt sei, sondern daß es, ebenso wie Art. 48 EGV, auch personenbezogene Besteuerungsmerkmale erfasse.

Im letzten Teil seines Vortrags beschäftigte sich *Thömmes* mit der vom EuGH noch nicht entschiedenen Frage, ob Art. 52 EGV eine Ungleichbehandlung verschiedener Ausländer durch einen Mitgliedstaat verbiete, eine Problematik, die vor allem vor dem Hintergrund der Unterschiede zwischen den innergemeinschaftlichen Doppelbesteuerungsabkommen zur Entwicklung eines innereuropäischen Meistbegünstigungsgrundsatzes führen könne. Insoweit vertrat *Thömmes* die Auffassung, daß das Diskriminierungsverbot nicht bereits wegen unterschiedlich hoher Quellensteuersätze gerechtfertigt sei. Andererseits meinte er aber, daß die Regelung der grenzüberschreitenden Körperschaftsteuererstattungen vornehmlich, aber nicht nur, im Abkommensrecht Großbritanniens einer kritischen Überprüfung unter europarechtlichen Aspekten nicht standhalte. Weitere Bedenken äußerte er in diesem Zusammenhang auch im Hinblick auf das in Art. 92 EGV normierte Verbot staatlicher Beihilfen.

Thömmes beendete seine Ausführungen mit der Prognose, daß die Rechtsprechung des EuGH vor dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen nicht haltmachen werde und betonte den Diskussionsbedarf auf diesem Gebiet.

Die *Diskussion* der beiden Referate stand zunächst im Zeichen der vielfach kritisierten „Werner“-Entscheidung des EuGH (*Söhn* S. 106, *Thömmes* S. 106 f., *Heydt* S. 113 f.). Sie konzentrierte sich aber sehr schnell auf das grundsätzliche Problem der Kohärenz als Argument zur Rechtfertigung von Verstößen gegen europarechtliche Diskriminierungsverbote.

Während *Schön* (S. 107 f.) auf der Suche nach einem praktikablen Kohärenzbegriff zwischen einem weiten und einem engen Verständnis von Kohärenz unterscheiden wollte, schloß sich *Birk* (S. 108 f.) der im Vortrag von *Thömmes* vertretenen Kritik an diesem Rechtfertigungsmodell an. *Birk* meinte, daß der Kohärenzbegriff nicht bestimmbar und deshalb für den EuGH ein relativ beliebiges Mittel zur Rechtfertigung von Diskriminierungen sei. *Thömmes* (S. 109) bestätigte diese Kritik, meinte aber, daß eine Weiterentwicklung des Kohärenzbegriffs durchaus möglich sei. Als denkbaren Vorschlag in diese Richtung entwickelte *Dautzenberg* (S. 110) eine Vorstellung von enger Kohärenz im Sinne der Idee von *Schön* (S. 107 f.), die er aber auf den Zusammenhang des innerstaatlichen Rechts beschränkt wissen wollte.

Nach wie vor im engen Zusammenhang mit der Reichweite der Diskriminierungsverbote ging es sodann sowohl um Spezialfragen, wie die zwischen *Saß* (S. 110 f.) und *Thömmes* (S. 111 f.) diskutierte Problematik der Körperschaftsteuergutschrift, als auch um grundsätzliche Probleme, wie die von *Dautzenberg* (S. 112 f.) sehr weit verstandene Meistbegünstigungsfrage.

Grundlagenfragen betraf auch die von *Heydt* (S. 113 f.) mit Bezug auf das Referat von *Birk* angesprochene Problematik der rechtlichen Rahmenbedingungen für das Ziel der Besteuerungsgleichheit. Insoweit brachte *Heydt* (S. 113 f.) das in der bundesstaatlichen Ordnung vorgegebene Ziel der Herstellung gleicher Lebensverhältnisse zur Sprache, eine Vorgabe, die auch dem EG-Vertrag nicht fremd sei. Auch *Borggräfe* (S. 115 f.) sah im EG-Vertrag einen Rahmen als Bezug für gleichheitsrechtliche Überlegungen und damit für ein EG-weites Diskriminierungsverbot. Dabei konzentrierte er sich auf Wettbewerbswirkungen, die von unterschiedlichen CO₂-Energiesteuerekonzepten innerhalb und außerhalb der EG ausgehen können und knüpfte daran die intensiv diskutierte Frage, ob und inwieweit die EG-Kommission zur Beseitigung derartiger, teils selbst verursachter Diskriminierungen verpflichtet werden könne. *Birk* (S. 118 f.) vertrat dazu die Auffassung, daß die CO₂-Steuer als Produktionssteuer sowohl nach deutschem Finanzverfassungsrecht als auch europarechtlich unzulässig sei.

Die Nachmittagsdiskussion endete mit einer von *Joachim Lang* (S. 117 f.) angemahnten und von *Birk* (S. 118 f.) aufgenommenen Differenzierung der Diskriminierungsverbote nach der jeweiligen Normqualität, d.h. danach, ob es sich bei den zu überprüfenden Normen um systemimmanente Entlastungen oder um gezielte Steuervergünstigungen handele.

IV. Grundfragen der Unternehmensbesteuerung

Herzig (Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung oder Wettbewerb der Steuersysteme?) sah sich vor die schwierige Aufgabe gestellt, zwei unterschiedliche, ja fast gegensätzliche Entwicklungslinien der europäischen Unternehmenspolitik miteinander zu versöhnen: Die Harmonisierung des Steuerrechts einerseits und den Wettbewerb der Systeme andererseits. Ausgehend von den bisherigen Ansätzen der Steuerharmonisierung unterschied *Herzig* zwischen einer Phase der Vollharmonisierungstendenzen (60er Jahre bis etwa 1990) und einer Phase des Strebens nach Subsidiarität (ab 1990 bis heute), die er vor dem Hintergrund der Empfehlungen des Ruding-Berichts erörterte.

Im Mittelpunkt seiner Kritik an den bisherigen Ansätzen stand, daß weder die früheren noch die heutigen Ansätze der Kommission in der Lage seien, sich gegen die Forderung nach einer Vollharmonisierung abzugrenzen, weil der Harmonisierungsbedarf nur anhand der steuerlichen Vorschriften geprüft werde. Dies greife in einem durch das Subsidiaritätsprinzip geprägten Binnenmarkt zu kurz, weil das Subsidiaritätsprinzip die autonome, d.h. die unterschiedliche Ausformung eines sehr viel größeren Teils

der wirtschaftlich relevanten Vorschriften in den einzelnen Mitgliedstaaten fordere. Entscheidend für die Bestimmung des Harmonisierungsbedarfs seien deshalb auch die nichtsteuerlichen Rahmenbedingungen. Bei deren Darstellung konnte *Herzig* eindrucksvoll nachweisen, daß Unterschiede in den nichtsteuerlichen Wettbewerbsbedingungen durch steuerliche Unterschiede nicht vergrößert werden müssen, sondern auch verkleinert und im Extremfall sogar aufgehoben werden können. Auf diesen Befund gründete *Herzig* die Vermutung, daß die Steuerharmonisierung im Wettbewerb der Systeme geringer sein könne, als es das frühere Leitbild einer in allen Mitgliedstaaten weitgehend angeglichenen Wirtschaftsgesetzgebung gefordert hätte.

Weitere Überlegungen *Herzigs* galten der Frage, inwieweit die von ihm vorgestellten Ansätze mit dem Binnenmarktkonzept des EG-Vertrags kompatibel seien. Dabei ging er davon aus, daß die Binnenmarktdefinition den Wettbewerb der Systeme und die Verwirklichung der Grundfreiheiten umfasse.

Im letzten Teil seines Vortrags beschäftigte sich *Herzig* mit den Überlegungen des Ruding-Komitees, die er unter dem Blickwinkel des Wettbewerbs der Systeme anhand von anschaulichen Beispielen sehr differenziert und kritisch würdigte.

V. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt

Wassermeyer behandelte den Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen der EU-Mitgliedstaaten, der EWR-Staaten und der übrigen Staaten. Im ersten Grundlagenteil seines Referates, der dem Verhältnis zwischen dem Abkommensrecht und dem innerstaatlichen Recht gewidmet war, sprach er sich gegen eine lex-superior-Qualität des Abkommensrechts aus, weil die Umsetzung des Abkommensrechts in innerstaatliches Recht durch ein Zustimmungsgesetz erfolge, das keine andere Rechtsqualität habe als das übrige innerstaatliche Recht. Soweit das Abkommensrecht vom innerstaatlichen Recht abweiche, löse sich das Konkurrenzverhältnis über § 2 AO, der dem Abkommensrecht einen Vorrang einräume. Anders dagegen sei das Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem innerstaatlichen Recht zu beurteilen, weil es eine autonome Rechtsordnung bilde und in seinem Geltungsbereich unmittelbar anwendbar sei. Aus diesem Grund überlagere das Gemeinschaftsrecht die Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten.

Wassermeyer verdeutlichte die vielfältigen Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das Abkommensrecht mit Hinweisen auf die Folgewirkungen des „Schumacker“-Urteils und der das Recht der direkten Steuern betreffenden Richtlinien (Amtshilferichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie, Fusionsrichtlinie) einschließlich der Schiedskonvention. Insoweit vertrat er die u.a. auf Art. 220 EGV gestützte Auffassung, daß der ständig zunehmende Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf Dauer zu einer Vereinheitlichung des Abkommensrechts und zur Anwendung einer Meistbegünstigungsklausel führen müsse. Damit war der Zusammenhang zur Problematik der Gleichbehandlung und zur abkommensrechtlichen Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote hergestellt, deren Konsequenzen anhand von Beispielsfällen eindrucksvoll verdeutlicht wurden. *Wassermeyer* bündelte die unterschiedlichen gleichheitsrechtlichen Aspekte des Verhältnisses zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem Abkommensrecht im letzten Teil seines Vortrags in der Frage, ob sich aus dem Gemeinschaftsrecht nicht schon heute die Geltung einer Meistbegünstigungsklausel für das Abkommensrecht zwischen EU- und EWR-Mitgliedstaaten ergebe. Diese Frage stelle sich im Falle der steuerlichen Ungleichbehandlung sowohl im Verhältnis eines deutschen und eines Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaates, als auch im Verhältnis zwischen den Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten und sie stelle sich auch im Verhältnis zwischen den Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates und eines Drittstaates. *Wassermeyer* verdeutlichte das Problem der Geltung einer Meistbegünstigungsklausel u.a. am Beispiel unterschiedlicher Abkommensregelungen über die Betriebsstättendauer und am Beispiel der Begründung einer Betriebsstätte durch Hilfstätigkeiten. In diesem Zusammenhang wies er mit Kritik am EuGH im Fall „Schumacker“ darauf hin, daß die Prüfung etwaiger Belastungsunterschiede in dem für die Besteuerung zuständigen (Tätigkeits-)Staat nicht ohne Berücksichtigung der durch das Doppelbesteuerungsabkommen erzielten Steuerbefreiung im Wohnsitzstaat erfolgen dürfe.

VI. Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts

Schön ging in seinem Vortrag über die gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts davon aus, daß die integrierende Kraft des Gemeinschaftsrechts gefährdet sei, wenn die Rechtsangleichung nicht durch eine einheitliche Anwendung und Auslegung des europäischen Rechts gesichert werde.

Im ersten Grundlagenteil verdeutlichte er anhand einer umfassenden Analyse der Rechtsprechung, daß der EuGH auf der Grundlage einer autonomen europäischen Interpretation des Gemeinschaftsrechts entscheidet. Mit unterschiedlichem Gewicht komme dabei die Auslegung nach dem Wortlaut, die spezifisch europarechtliche Methode der komparativen Analyse von Begriffen und Rechtsinstituten, die an den Zielen des primären und des sekundären Gemeinschaftsrechts orientierte teleologische Auslegung und mit Einschränkungen auch die historische Methode zum Zuge. Mit den für das Völkervertragsrecht entwickelten Auslegungsmethoden sei der EuGH dagegen wegen der Besonderheiten des Gemeinschaftsrechts sehr zurückhaltend. Daraus folge u.a., daß die überkommenen Methoden zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht unbedenken auf die für das Steuerrecht bedeutsamen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts angewendet werden dürften.

Im zweiten Teil seines Vortrags behandelte *Schön* die Grundlagen der gemeinschaftskonformen Auslegung vor allem im Hinblick auf die Frage, ob und in welchem Umfang bereits der Inhalt des nationalen Rechts im Lichte des Gemeinschaftsrechts festzustellen sei. Damit waren der Geltungsgrund und die Reichweite der richtlinien- bzw. gemeinschaftskonformen Auslegung und deren Folgen für die Fortbildung des Gemeinschaftsrechts und des innerstaatlichen Rechts angesprochen. *Schön* betonte, daß Gemeinschaftskonformität in diesem Bereich, ebenso wie im Bereich der Auslegung, nur im Rahmen verfassungsrechtlich zulässiger richterlicher Tätigkeit möglich sei. Insoweit sah er jedoch für das Steuerrecht keine Schwierigkeiten, soweit es sich um Fälle einer begünstigenden Analogie handele. Dagegen begegne die Herstellung gemeinschaftskonformen Rechts durch eine belastende Analogie verfassungsrechtlichen Bedenken.

Aus alledem ergebe sich für die Praxis die Konsequenz einer Verstärkung des Rechtsschutzes, wobei die richtlinienkonforme Auslegung nicht nur zum Vorteil des Steuerpflichtigen, sondern auch zum Vorteil des den Steueranspruch verfolgenden Staates wirken könne.

Im letzten Teil seines Vortrags widmete sich *Schön* dem Vorlageverfahren nach Art. 177 EGV und den Ausnahmen von der Vorlagepflicht, wobei er eine Vielzahl von Zweifelsfragen ansprach und eine im Hinblick auf die CLIFT-Doktrin des EuGH allzu zurückhaltende Vorlagepraxis der Finanzgerichte kritisierte.

In seiner Schlußbemerkung wünschte er den Finanzgerichten, daß sie sich mit Optimismus an der Aufgabe der europäischen Gerichtsbarkeit als „Motor der Integration“ beteiligen.

Vogel (S. 201 f.) eröffnete die Diskussion über die Referate von *Herzig*, *Wassermeyer* und *Schön* mit grundsätzlichen Ausführungen zum Verhältnis zwischen dem Abkommensrecht und dem gemeinschaftsrechtlich beeinflussten innerstaatlichen Recht. Dabei wies er zunächst darauf hin, daß es im Zusammenhang mit den Wirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen zweckmäßig und international üblich sei, statt von Steuerbefreiungs- und Ermäßigungsnormen von Verteilungsnormen zu sprechen. Der zweite Punkt betraf den Vorrang des Abkommensrechts gegenüber dem innerstaatlichen Recht und veranlaßte *Vogel* zur Kritik an einer Leitsatz-Formulierung des BFH, wonach treaty overriding zulässig sei. Zweifel äußerte *Vogel* auch an einer Interpretation des Art. 220 EGV als Verpflichtung zum Abschluß einheitlicher Doppelbesteuerungsabkommen. Zwar gehe das Europarecht den Verträgen zwischen Mitgliedstaaten vor, doch könne europäisches Recht durchaus auch Abweichungen gestatten, was am Beispiel des Art. 7 der Mutter-Tochter-Richtlinie deutlich werde. Darüber hinaus sei nicht nur zwischen Abkommen vor und nach der Gründung der Gemeinschaft zu unterscheiden. Zu berücksichtigen sei auch, daß es Mitgliedstaaten gebe, in denen die völkerrechtlichen Verträge dem innerstaatlichen Recht kraft Verfassungsrecht vorgingen. In einem letzten Punkt warnte *Vogel* vor einem allzu großzügigen Umgang mit der Meistbegünstigungsklausel.

In seiner Entgegnung sprach sich *Wassermeyer* (S. 206 f.) erneut gegen den Begriff der Verteilungsnorm und für den Begriff der „Steuerbefreiungs- bzw. Steuerermäßigungsnormen“ aus. Zum Thema treaty override räumte er ein, daß die Formulierung des BFH mißverständlich sei. Sehr dezidiert und kritisch äußerte er sich aber zur mangelnden Abstimmung bzw. Übereinstimmung der innergemeinschaftlichen Doppelbesteuerungsabkommen, wobei er u.a. auf die Problematik unterschiedlicher Aktivitätsklauseln und Grenzgängerregelungen einging. Unterschiede zwischen der Auffassung von *Vogel* und *Wassermeyer* blieben auch bezüglich der Notwendigkeit einer Meistbegünstigungsklausel bestehen, die *Wassermeyer* zwar nicht in Gestalt einer allgemeinen Meistbegünstigungsklausel forderte, die er aber vor dem Hintergrund der „Schumacker“-Entscheidung innergemeinschaftlich differenzierte und verteidigte.

In einem weiteren Schwerpunkt konzentrierte sich die Diskussion auf die im Vortrag von *Herzig* dargelegten Voraussetzungen für einen Wettbewerb der Steuersysteme. *Joachim Lang* (S. 203 f.) akzeptierte zwar die von *Herzig* geforderte ganzheitliche Betrachtung der Wettbewerbsbedingungen, bezweifelte aber, daß der juristische Harmonisierungsbedarf dadurch verringert werde, weil einzelne Unternehmen und einzelne Steuerpflichtige gerade durch sehr unterschiedliche Steuersysteme sehr unterschiedlich

betroffen seien. *Joachim Lang* verdeutlichte dies durch einen Hinweis auf die Konsequenzen eines nationalen Alleingangs bei der CO₂-Steuer und am Beispiel unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen.

Weitere Überlegungen zur Bedeutung einer international einheitlichen Terminologie als Voraussetzung für Vereinheitlichung und Rechtsangleichung führten *Joachim Lang* zu der These, daß die von *Herzig* geforderte Globalbetrachtung erst in einem perfekt harmonisierten System möglich sei. *Herzig* (S. 210 f.) widersprach dem zwar nicht, doch betonte er erneut die Bedeutung nichtsteuerlicher, u.a. sozialer Wettbewerbsfaktoren, die er u.a. am Beispiel der Entscheidungsfaktoren für die Wahl eines Holding-Standes verdeutlichte. Auch *Schön* (S. 211 f.) meinte, daß über die Probleme der Angleichung, Harmonisierung und Vereinheitlichung wirtschaftspolitisch und nicht durch ein Bekenntnis zur Subsidiarität entschieden werden müsse. Demgegenüber betonte *Vofß* (S. 214 f.), daß ökonomische Theorien im Gegensatz zu der die Gemeinschaft regelnden Herrschaft des Rechts stünden. Aus diesem Grund könnten die wirtschaftsverfassungsrechtlichen Festlegungen der offenen Marktwirtschaft bei freiem Wettbewerb der Unternehmen nicht auf das Verhältnis der Staaten zueinander übertragen werden.

Weitere Diskussionsbeiträge betrafen die im Referat von *Wassermeyer* im Zusammenhang mit den europarechtlichen Diskriminierungsverboten vorgestellten Auswirkungen von innerstaatlichen Steuerbefreiungen auf das Abkommensrecht. In diesem Zusammenhang warf *Joachim Lang* (S. 203 f., 208) erneut die Frage nach dem spezifischen Zweck von Steuerbefreiungen auf, die das innerstaatliche Recht einseitig und unter engen Voraussetzungen, beispielsweise für Stipendien aus inländischen öffentlichen Kassen vorsehe, eine Problematik, die *Wassermeyer* (S. 208 f.) für den Fall einer gerichtlichen Entscheidung zu Überlegungen über eine Vorlagepflicht zum EuGH oder zum Bundesverfassungsgericht veranlaßten. Auch *Heydt* (S. 213) vertrat die Auffassung, daß in diesen Fällen eine gemeinschaftskonforme Auslegung des nationalen Rechts möglich sei.

Nicht zuletzt beschäftigte sich die Diskussion noch mit der von *Alexander* (S. 205 f.) aufgeworfenen Frage nach der gemeinschaftsrechtlichen Bedeutung der Erbschaftsbesteuerung. Während *Alexander* (S. 205 f.) insoweit Zweifel an einer Relevanz des EG-Vertrages hatte und im Zusammenhang mit der Besteuerung des Erben nur die Niederlassungsfreiheit in Erwägung zog, leitete *Wassermeyer* (S. 209) aus Art. 220 EGV auch eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zum Abschluß von Erbschaftsteuerabkommen ab, weil nicht die Erbschaft besteuert werde, sondern die Person. *Dautzenberg* (S. 209 f.) wiederum wollte die Erbschaftsteuer mit grund-

sätzlicher Zustimmung von *Heydt* (S. 213) ohne die von *Alexander* zum Ausdruck gebrachte Zurückhaltung und unabhängig davon, ob die Erbschaft oder der Erbe besteuert werde, anhand ihrer Auswirkungen auf die Grundfreiheiten, etwa auf die Freiheit des Kapitalverkehrs, überprüfen.

VII. Die Entwicklung der indirekten Steuern im Europäischen Binnenmarkt

Widmann eröffnete den letzten Themenschwerpunkt der Jahrestagung mit einem Vortrag über die Entwicklung der Umsatzsteuer. Dabei ging er von einer Dreiteilung des seit dem 1. 1. 1993 geltenden Umsatzsteuerrechts aus: Insoweit unterschied er zwischen Regelungen ohne Auslandsbeziehung (z.B. die gesetzlichen Bestimmungen über die Unternehmereigenschaft oder über Steuerbefreiungen für Grundstücksgeschäfte), Normen, die speziell auf den europäischen Binnenmarkt ausgerichtet seien (z.B. den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs) und einem Regelungsbereich, der den Waren- und Dienstleistungsverkehr zu Drittstaaten betreffe.

Diese Dreiteilung bezeichnete er vor allem im Hinblick auf innereuropäische Unterschiede in den beiden ersten Bereichen als schwerwiegendste Fehlentwicklung des Umsatzsteuerrechts. Wichtig sei vor allem, daß die u.a. bezüglich des Rechts zum Vorsteuerabzug noch bestehenden Harmonisierungslücken geschlossen und daß einheitliche Auslegungsgrundsätze u.a. zum Tatbestand des Eigenverbrauchs gefunden würden. Ein weiterer, wichtiger Kritikpunkt betraf die Steuersatzdifferenzen zwischen den Mitgliedstaaten, wobei *Widmann* die „ungehinderte Erhöhungsmöglichkeit“ des Regelsteuersatzes und die „völlig willkürliche Anwendungsmöglichkeit“ der ermäßigten Steuersätze als Grund für die äußerst unpraktikablen Sonderregelungen u.a. für den Versandhandel bezeichnete. Vor allem die Versandhandelsregelung des § 3c UStG, so *Widmann* mit deutlicher Kritik auch an den Entscheidungen der EG-Kommission, entziehe sich nahezu jeder Kontrolle durch die Steuerbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten. Ein weiterer Schwerpunkt des Vortrags war den Vorgaben der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie für das Ursprungslandprinzip gewidmet, dem *Widmann* allerdings trotz der Einsetzung einer sog. Ursprungslandkommission durch den Bundesminister der Finanzen kaum Verwirklichungschancen einräumte. Auch einem „Sitzort-Prinzip“ stand der Referent wegen der derzeitigen Steuersatzdifferenzen sehr kritisch gegenüber. Nicht weniger problematisch sei auch die Empfehlung dieser Kommission, am Leistungsort-Prinzip des geltenden Rechts im Grundsatz festzu-

halten, weil das damit verbundene Konzept eines Clearings mit allzu großen fiskalischen Risiken der Mitgliedstaaten verbunden sei. Als Ausweg aus diesem Dilemma wollte *Widmann* weder eine Festschreibung der derzeitigen Übergangsregelung noch die Vereinnahmung der Umsatzsteuer durch einen einheitlichen europäischen Steuergläubiger in der Gestalt der EU akzeptieren.

Die Podiumsdiskussion über die Entwicklung der indirekten Steuern konzentrierte sich auf die Umsatzsteuer und auf die CO₂-Energiesteuer.

Im Mittelpunkt des Meinungsaustausches über die Umsatzsteuer stand das durch die Verwirklichung des Binnenmarktes bedingte Übergangssystem, mit dessen Hilfe ein Abbau der Grenzkontrollen verwirklicht werden sollte. *Wiedow* erläuterte die mit diesem Übergangssystem verbundenen Schwierigkeiten in einem sehr detaillierten Einführungsbeitrag. Im Zentrum seiner Kritik standen die mit der Übergangsregelung verbundenen Probleme für die nachweispflichtigen Unternehmen. Kritisch äußerte er sich aber auch zu den Vorschlägen der deutschen Ursprungsland-Kommission, weil das von ihr favorisierte System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs nicht zu einer Veränderung des Ortes der Besteuerung führe. Als weiteres wichtiges Problem sprach *Wiedow* das Clearing-System an, das auch in der Gestalt eines Mikro-Clearings auf Kritik seitens der Kommission stoße. Das Hauptproblem aber sei die fehlende Harmonisierung, wobei er als gewichtige Problemfelder die Regelungen über den Ausschluß des Vorsteuerabzugs und die unterschiedlichen Steuersätze nannte. *Zitzelsberger* (S. 235 ff.) nahm die Kritik seines Vorredners auf. Ausgehend von den mit der gegenwärtigen Konzeption nicht zu lösenden Problemen der Steuerverteilung forderte er Verbesserungen am Grundkonzept, u.a. an der Administrierung des Systems durch die Unternehmen. *Zitzelsberger* vertrat die Auffassung, daß am Konzept des Leistungsortes anzusetzen sei, wobei er aber im Gegensatz zu *Widmann* für das Sitzland-Prinzip plädierte. Grundvoraussetzung hierfür sei allerdings eine Harmonisierung der Steuergesetze. *Zitzelsberger* beendete seine Kritik mit der Feststellung, daß es leichter sei, mit Drittländern Geschäfte zu betreiben als in Europa selbst.

Ein weiterer Schwerpunkt der Diskussion war den mit dem Übergangssystem verbundenen Problemen des Besteuerungsverfahrens gewidmet. Hierzu ergab sich aus den umfassenden Informationen von *Widmann* u.a., daß die Zahl der Prüfungen zwar zugenommen habe, daß diese aber länger andauerten und weniger brächten. Auffällige Hinterziehungsfälle seien jedenfalls bislang nicht zu verzeichnen. Diesen Befund konnte *Wiedow* aus der Sicht der EG-Kommission mit Ausnahme des Bereichs Dienstlei-

stungsverkehr bestätigen, wobei er allerdings auf einen gewissen „time-lack“ bei den Prüfungen hinwies. *Zitzelsberger* (S. 240 f.) dagegen betonte mit deutlicher Unterstützung von *Borggräfe* (S. 241, 242), daß die Umsatzsteuer eine Steuer „im laufenden Geschäft“ sei, deren Administration ein Expertenwissen voraussetze, das in den Geschäftsbereichen der Unternehmen nicht vorhanden sein könne.

Die Podiumsdiskussion über die geplante CO₂-Energiesteuer war von sehr großer Zurückhaltung und Kritik an diesem Vorhaben getragen. Dies wurde bereits in dem einleitenden Beitrag von *Wiedow* deutlich, der die Auffassung vertrat, daß durch diese, am Vorbild der Verbrauchsteuern orientierte Steuer der Standort Europa getroffen werde, wenn man die CO₂-Energiesteuer nicht nur auf den privaten, sondern auch auf den Industriebereich anwenden wolle. *Wiedow* berichtete über eine Vielzahl von Schwierigkeiten und Vorbehalten, die sich bereits im frühen Entwicklungsstadium dieses Vorhabens gezeigt und zu zahlreichen Vorbehalten seitens der Mitgliedstaaten und deshalb auch zu Sonderregelungen geführt hätten. Angesichts der vielfältigen Schwierigkeiten, u.a. bei der Prognose der Steuerwirkungen, habe man sich auf eine Übergangszeit bis zum Jahre 1999 geeinigt. Danach solle der Ministerrat endgültig über die Einführung einer gemeinschaftsweiten CO₂-Energiesteuer entscheiden. *Wiedow* betonte zwar, daß die CO₂-Energiesteuer nicht zu einer Erhöhung der Abgabenquote führen sollte, er hatte aber auch Verständnis für die Sorgen der Mitgliedstaaten über negative Auswirkungen der geplanten Steuer auf den nicht nur innergemeinschaftlichen Wettbewerb und auf das Wirtschaftswachstum. Die Zweifel *Wiedows* kamen aber auch dadurch zum Ausdruck, daß er es als fraglich bezeichnete, ob man (seitens der EG-Kommission?) überhaupt einen Richtlinienvorschlag oder national jeweils eigene Steuern dieser Art wolle. Nehme man eine CO₂-Energiesteuer aber ernst, dann müsse man notwendigerweise auch die Kohle mit einbeziehen.

Ebenfalls kritisch, allerdings primär auf grundlegende steuersystematische und finanzverfassungsrechtliche Fragen bezogen, war der Beitrag von *Widmann* (S. 244 f.). Davon ausgehend, schlug *Borggräfe* (S. 245) sodann die Brücke zur Praxis. Ausgangspunkt seiner düsteren Prognosen war die Feststellung, daß die Energiesteuern den Ertragsteuern bereits den Rang abgelaufen hätten, wobei er die Mineralölsteuer als den „Frontrunner“ bezeichnete. Bereits ohne Einführung einer CO₂-Energiesteuer bestehe in Deutschland im Energiebereich das Problem des sog. fehlenden Grenzausgleichs für Halb- und Fertigprodukte mit Konsequenzen, die *Borggräfe* am praktischen Beispiel eindrucksvoll verdeutlichte. In diesem Zusammenhang warf er eine Vielzahl kritischer Fragen auf, u.a. die nach der Prognostizierbarkeit der Wirkungen dieser Steuer, der er den Effekt einer

staatlichen Preiskontrolle zuschrieb. Ganz grundlegend war schließlich auch der Einwand, daß die Umweltkosten am Industriestandort Deutschland inzwischen am allerhöchsten seien, mit der Folge, daß der gesamte Dienstleistungsbereich der Gewinner, der gesamte Herstellungs- und industrielle Fertigungsbereich dagegen der Verlierer sei.

Borggräfe schloß mit der Feststellung, daß keine der chemischen Industrien nach Einführung dieser Steuer in Deutschland noch investieren und überleben könne.

VIII. Ausblick

Die Referate und die Diskussionsbeiträge zum Thema „Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt“ verdeutlichen die enge Verbindung zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem innerstaatlichen Recht. Diese Verbindung kommt allerdings nicht über eine pauschale Zielsetzung zustande, der die nationalen Unterschiede um jeden Preis weichen müssen. Andernfalls hätten die Diskriminierungsverbote nur die Funktion von Übergangsvorschriften.

Die Politik eines „Wettbewerbs der Steuersysteme“ trägt den Vorgaben des Subsidiaritätsprinzips Rechnung und bildet ein gutes Beispiel für zukunftsweisende Steuerpolitik im Europäischen Binnenmarkt.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Stolberger Straße 92, 50933 Köln.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Lang* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Prof. DDR. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Christian Forst*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Dr. *Roman Seer* (Schriftführer).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter des Bundesverfassungsgerichts; Oberfinanzpräsident *Klaus Althoefer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Fischer*; Ministerialdirektor a. D. *Paul Gerhard Flockermann*; Ministerialdirektor *Christian Forst*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und Notarin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Kieschke*; Präsident des Bundesgerichtshofs a. D. Prof. Dr. *Franz Klein*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Richter am Finanzgericht Köln *Thomas Müller*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Präsident des Finanzgerichts Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf a. D. *Dieter Rönitz*; Prof. DDR. *Hans Georg Ruppe*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Wissenschaftlicher Assistent Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident der Bundesfinanzakademie *Horst Vogelgesang*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Dr. *Lothar Woerner*.

Ehrenmitglied

Tipke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Mitglieder

- Abel*, Maria-Henriette, Dr., Regierungsrätin, Berlin
Achatz, Markus J., Dr., Universitätsprofessor, Graz
Adamik, Andrea, Dr., Richterin, Cottbus
Albracht, Wolfgang, Dr., Richter am Finanzgericht, Niestetal
Aldinger, Helmuth, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Münster
Alexander, Stephan, Richter am Finanzgericht, Kempen
Altheofer, Klaus, Oberfinanzpräsident, Freiburg
Althelm, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Dreieich
Altweiger, Ernst Georg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Zorneding
App, Michael, Straßburg
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V., Bonn
Arnim, Hans Herbert von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
ASEA Brown Boverie AG, Selent, Alexander, Dr., Mannheim
Aurnhammer, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wemding
Axer, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Baatz*, Jürgen, Oberregierungsrat, Berlin
Bach, Martin, Richter am Landgericht, Frankfurt/Main
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Lüneburg
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Greven
Balmes, Frank, Rechtsreferendar, Troisdorf
Bareis, Peter, Dr. rer. pol., Universitätsprofessor, Stuttgart
Bartone, Roberto, Assessor, wiss. Mitarbeiter, St. Wendel
Bauer, Siegfried, Steuerberater, Speyer
Baur, Dieter, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesbaden
Beater, Axel, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Göttingen
Beaucamp, Eugène, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hameln
Becker, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Beckerath, Hans-Jochem von, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beckmann, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn

- Beisel*, Wilhelm, Professor, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
- Beiser*, Reinhold, Dr., Universitätsdozent, Steuerberater, Innsbruck
- Belke*, Rolf, Dr., Universitätsprofessor, München
- Bellstedt*, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Bepler*, Jutta, Richterin am Finanzgericht, Bonn
- Berdesinski*, Stephan, Rechtsanwalt, Wiesloch
- Bergkemper*, Winfried, Dr., Richter am Finanzgericht, Erwitte
- Bergmann*, Horst, Mag. rer. soc. oec., Steuerberater, Wien
- Berna*, Pierre, Dr., Professor für Steuerrecht, Rechtsanwalt, Luxemburg
- Berthold*, Marianne, Oberregierungsrätin, Berlin
- Berwanger*, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
- Beul*, Carsten René, Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied
- Beul*, Herbert, Steuerberater, Neuwied
- Bicanski*, Vlado, Dr. jur., Professor, Dozent, Münster
- Bibr*, Dietrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
- Bilsdorfer*, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
- Birk*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster
- Birkenfeld*, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Birkhan*, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Berlin
- Bister*, Otfried, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
- Blaurock*, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
- Bleier*, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der ÖMV-AG, Wien
- Blumers*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
- Bock*, Michael, Erster Stadtrat und Kämmerer, Bad Hersfeld
- Bohnert*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Bonow*, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Notar, Jever
- Boom*, Hermann van den, Dr., Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bad Berleburg
- Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
- Borggräfe*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hirschberg
- Borgmann*, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent und Lehrbeauftragter, Kassel
- Borst*, Guenther, Regierungsrat, Esslingen
- Bowitz*, Hans-Hermann, Dr., Bonn
- Brandenberg*, Hermann Bernwart, Ministerialrat, Düsseldorf
- Brandis*, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss

- Brandmüller*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Starnberg
- Braun*, Rainer, Dr., Richter am Finanzgericht, Hennef
- Braunschweig*, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
- Brenn*, Klaus, Rechtsanwalt, Nördlingen
- Briem*, Robert, Dr., Rechtsanwalt, Wien
- Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Hamburg
- Brinkmann*, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen
- Buchholz*, Albert, C. H. Beck Verlag, München
- Buciek*, Klaus D., Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin
- Büllesbach*, Ruth, Dr., Steuerjuristin der BASF AG, Ludwigshafen
- Bülow*, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
- Buhmann*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dresden
- Bund der Steuerzahler*, Wiesbaden
- Bundesrechtsanwaltskammer*, Gellner, Elmar, Rechtsanwalt, Hauptgeschäftsführer, Bonn
- Bundessteuerberaterkammer*, Schulz, Katrin, Hauptgeschäftsführerin, Bonn
- Burchardi*, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht i. R., Pinneberg
- Busch*, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
- Buss*, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesmoor
- Cagianut*, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen
- Callsen*, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
- Cegielka*, Gerrit, Rechtsanwalt, Bremen
- Chrysant-Piltz*, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Königswinter
- Claßen*, Andrea, Richterin am Finanzgericht, Krefeld
- Claßen*, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
- Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Clemm*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München
- Columbus*, Helmut, Steuerberater, Handorf
- Conscience*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Bochum
- Costede*, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
- Crezelius*, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg
- Dabitz*, Axel H., Richter, Köln
- Dahm*, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach

- Dahm*, Joachim, Rechtsanwalt, Köln
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover
Dannecker, Gerhard, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Senatsrat, Berlin
Degenhard, Tilman, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Pforzheim
Dehler, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer,
Rechtsbeistand, Coburg
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf
Denzer, Michael, Dozent, Edenkoben
Detsaridis, Christos, Rechtsanwalt, Wissenschaftlicher Assistent, Alex/polis
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Dautphetal
Deutscher Bundestag, Bonn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Deutscher Steuerberaterverband e. V., Pestke, Axel, Dr., Rechtsanwalt,
Bonn
Deutsche Steuergewerkschaft, Bonn
Diestel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukir-
chen-Vluyn
Dittrich, Gudrun, Rechtsanwältin, Biedenkopf
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Grünwald
Doehlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Doetschmann, Martin, Regierungsdirektor, Mainz-Kostheim
Dörrfuß, Peter C., Rechtsanwalt, Waiblingen
Dohmen, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Dostmann, Dieter K., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draxl, Otto, Dr., Beid. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Dreßler, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechts-
beistand, Nördlingen
Durchlaub, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Dziadkowski, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, München
- Ebbert*, Norbert, Assessor, Bad Wildungen
Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Hannover

- Ebling*, Klaus, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Eckert, Franz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Baden, Österreich
Eckert, Ralf, Rechtsanwalt, Karlsfeld
Eckhoff, Rolf, Dr., Wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht, Münster
Edeler, Reinhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Bornheim
Eger, Othmar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Oberndorf am Neckar
Enger, Josef, Leitender Regierungsdirektor i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erftstadt-Liblar
Ehrnsperger, Hubert, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Berlin
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Eichhorn, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Kempen
Eisch, Klaus, Rechtsanwalt, Fürth
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engelkamp, Ingrid, Dipl.-Finanzwirtin, Bonn
Engert, Eckart, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Memmingen
Erfmeyer, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Erhard, Gabriele, Steueroberamtsrätin, Bonn
Erhard, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn
Esser, Willy, Dr., Wirtschaftsjurist, Düsseldorf
Eulerich, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Braunschweig
Evers, Uwe, Regierungsdirektor, Rotenburg a. d. Fulda

Faber, Gerd, Oberregierungsrat, Deisenhofen
Falter, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Fedderson, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Frankfurt/Main
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Felix, Günther, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Fester, Hartmut, Ing.-Ökonom, Zeitz
Fiedler, Stefan, Dr., wissenschaftlicher Mitarbeiter, Berlin
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
Fischer, Helmut, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Köln

- Fischer*, Lothar, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Fischer-Zernin, Justus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Flämig, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht, Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
Flockermann, Paul-Gerhard, Ministerialdirektor a. D., Bad Honnef
Forst, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel
Förster, Jutta, Dr., Rechtsanwältin, Referentin, Bonn
Förster, Martin, Ministerialrat, Bornheim
Francksen, Meent W., Dr., Dozent, Düsseldorf
Franke, Karl A., Dr., Rechtsanwalt, Ellwangen
Franken, Jutta, Regierungsdirektorin, Düsseldorf
Franzen, Sönke, Rechtsanwalt, Hamburg
Freihalter, Gerd U., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Freitag, Jens, Frankfurt/Main
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Institutsdirektor, Bergisch Gladbach
Frick, Gisela, Dr., Professor, MdB, Stuttgart
Frick, Jörg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Günther, Dr., jur., Geschäftsführer R. Hauffe Verlag, Freiburg im Breisgau
Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, Wien
Fritz, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Villingen-Schwenningen
Frommherz, Lutz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bremen
Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Syndikus, Deutsche Shell AG, Buchholz
Fumi, Horst-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn
- Gaier*, Richard, Dr., Steuerberater, Beedeter Wirtschaftsprüfer, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Beedeter Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien
Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Notarin, Rendsburg
Geeb, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Boppard
Gehweiler, Wolfgang, Notariatsassessor, Pfedelbach-Mittelsteinbach
Geimer, Richard, Oberregierungsrat, Dahlem
Geist, Günther, Dr., Richter am Bundesfinanzhof i. R., Gauting
Geppaart, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg, Niederlande

- Gerber*, Carl, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Heidelberg
Geserich, Stephan, Wiss. Mitarbeiter, Karlsruhe
Giesberts, Franz J., Dr., Ministerialrat i. R., Köln
Gimmler, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Höhr-Grenzhausen
Glaufügel, Bert, Leitender Regierungsdirektor, Esslingen
Glenk, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Gocke, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
Göddecke, Hartmut, Rechtsanwalt, Siegburg
Gödden, Hermann, Regierungsdirektor, Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
Gölz, Udo, Rechtsanwalt, Stuttgart
Görlisch, Wolfgang, Dr., Universitätsassistent, Berlin
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Hamburg
Goutier, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
Grabau, Fritz-René, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
Gräfe, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Wirtschaftstreuhandler, Linz, Österreich
Gramatke, Hans-Joachim, Regierungsdirektor, Berlin
Gramulla, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rostock
Grimme, Andreas C., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Groll, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, München
Großmann, Gerhard, Rechtsanwalt, R. Boorberg Verlag, Stuttgart
Grube, Georg, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Grünberg, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
Grundmann, Alexander, Rechtsanwalt, Fellbach
Grützner, Carola, Assistentin, Frechen
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig

- Härer*, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Coburg
Haese, Achim, Unternehmens- und Wirtschaftsberater, Bad Nauheim
Hahn, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover
Hahn, Hartmut, Dr., Regierungsdirektor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf Hartmann, Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanikel, Andreas, Finanzbeamter, Meerbusch-Oskerath
Harenberg, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Barsinghausen
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe
Harnischfeger, Walter, Referent in der Oberfinanzdirektion, Frankfurt/Main
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lör-rach
Hartig, Wolfram, Präsident des Finanzgerichts, Cottbus
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heichen-Kunze, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Krefeld
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Frankfurt/Main
Heiss, Franz-Ludwig, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Helmert, Friedrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, Feldafing
Henkel, Udo W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Henniger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Herbert, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Herrmann, Rolf, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
Heydt, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Tervuren b. Brüssel
Heyll, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin
Hidien, Jürgen W., Dr., Professor, Finanzbeamter, Münster
Hieber, Rudolf, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Pliezhausen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen

- Hönig, Gilbert, Steuerberater, Leipzig
Hoffmann, Wolf-Dieter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Freiburg
i. Breisgau
Hoffmann-Fölkersamb, Peter, Dr., Abteilungsdirektor, Kronshagen
Hofmann, Gerda, Regierungsrätin z. A., Leipzig
Hofmann, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hofmeister, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
Hofner, Andreas, Regierungsrat z. A., Augsburg
Hohmann, Friedrich A., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Holzhey, Christian, Finanzbeamter, Leipzig
Hoppen, Ferdinand, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Köln
Horlemann, Heinz-Gerd, Dipl.-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogen-
aurach
Horn, Ullrich, Regierungsdirektor, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Huchatz, Wolfgang, Dr., Professor an der Fachhochschule des Bundes für
öffentliche Verwaltung, Fachbereich Finanzen, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Hufen-Batzke, Birgit, Regierungsrätin, Krefeld
Hufnagel, Erich, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Eppelheim
Hundt-Eßwein, Hans U., Regierungsdirektor im BMF, Rösrath
Husmann, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim
- Jacobi, Matthias, Oberregierungsrat, Stuttgart
Jacobi, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Köln
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakobs, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg
Jansen, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen
Jessen, Uwe, Dr., Berlin
Joecks, Wolfgang, Dr. jur., Universitätsprofessor, Greifswald
Johann A. Benkister GmbH, Ludwigshafen
Johannemann, Eugen, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Jonas, Bernd, Rechtsanwalt, Steuerabteilung der Krupp AG, Essen
Jungmann, Dieter, Rechtsanwalt, Köln
- Käferle, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach
Kabrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaiser, Thomas, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steu-
errecht, March
Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln

- Kalb*, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen
Kaneko, Hiroshi, Universitätsprofessor, Faculty of Law, Bunkyo-Ku, Tokio
Kannengießler, Christoph, Rechtsanwalt, Bonn
Kanzler, Hans-Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Garbsen
Kaufmann, Adelheid, Richterin am Bundesfinanzhof, München
Kaufmann, Martin, Finanzbeamter (höh. Dienst), Paderborn
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Bonn
Kempf, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Hamburg
Keppert, Thomas, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
Keffler, Rüdiger, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Keymer, Dietrich, Dr. jur., Assessor, Haar
Kieschke, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin
Killius, Jürgen, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Kirchhof, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Reutlingen
Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg
Kirchhoff, Burkhard, Dr. jur., Weilburg/Lahn
Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Ettlingen
Kleeberg, Rudolf, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Gräfelfing
Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Klein, Hartmut, Regierungsdirektor, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch-Gladbach
Klein-Blenkers, Friedrich, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Köln
Klenk, Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Klobert, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
Kloyer, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, München
Knepper, Karl Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuried
Knieper, Kunibert E., Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn
Koch, Hanns-Reimer, Dr. jur., Vizepräsident des Finanzgerichts, Norderstedt
Koch, Hellmut-Erhard, Regierungsdirektor, Berlin

- Koch*, Wilfried, Regierungsrat z. A., Berlin
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur
König, Ansgar, Abteilungsdirektor, Chemnitz
Köntopp, Bärbel, Richterin am Finanzgericht, Münster
Kobler, Richard, Ministerialrat, Meckenheim
Kohlmann, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Köstler, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg
Korbmacher, Birgitt, Regierungsrätin, Berlin
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wiesbaden
Koth, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf, Österreich
Kotschnigg, Michael, Dr., Steuerberater der KPMG, Wien
KPMG Austria, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Wien
Kraft, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat, Dozent, Rechtsbeistand, Siegburg
Kraus, Stefan, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Schwelm
Krauß, Béla, Regierungsrat, Dozent an der Fachhochschule, Berlin
Krauß, Rolf Karl, Ministerialrat, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Generaldirektor der GEMA, München
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kroppen, Heinz-Klaus, Dr., LL. M., Prokurist, Meerbusch
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Kruse, Anne, Regierungsrätin z. A., Neubrandenburg
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum
Kubsch, Rainer, Assessor, Wiesbaden
Küffner, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Landshut
Küntzel, Wolfram, Dr., Regierungsrat, Kaarst
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt, Steuerberater, L.-E./Oberaichen
Kulmsee, Lothar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf
Kulmsee, Verena, Langenfeld
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen

- Lakies*, Otto, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Heidelberg
Lambrecht, Claus, Dr., LL. M., Vizepräsident des Finanzgerichts, Cottbus
Lammerding, Jo, Dr., Professor an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Lang, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
Lang, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Langel, Kai, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater-Assistent, Köln
Laube, Konrad, Oberfinanzpräsident, Koblenz
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Laule, Gerhard, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Frankfurt/Main
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Kiel
Lechner, Eduard, Dr. Dr., Professor, Steuerberater, Dozent, Wien
Lehner, Moris M., Dr., Professor, Berlin
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Leiss, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Köln
Ley, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Köln
Lieber, Bettina, Dipl.-Finanzwirtin, Wiss. Mitarbeiterin, Hilden
Lieser, Joachim, Dr., M. C. L., Rechtsanwalt, Köln
Lindberg, Klaus, Professor, Regierungsdirektor, Hamburg
Lingemann, Wolfgang, Dr. jur., Assessor, Köln
Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Lishaut, Ingo van, Regierungsrat, Krefeld
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Löhning, Bernd, Dr., Staatssekretär a. D., Berlin
Lobaus, Ingrid, Dipl.-Finanzwirtin, Bonn
Lobaus, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Worbis
Lobse, Gabriele, Regierungsdirektorin, Berlin
Lobse, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
Longin, Franz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
Loock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Kassel
Loos, Gerold, Dr. jur., Dr. oec. publ., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch-Gladbach
Loose, Matthias, Dr., Richter am Landgericht, Bochum
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Loritz, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Lüdicke, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf
Lüdicke, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Lyding, Jürgen, LtRD, Vorsteher des Finanzamtes, Seeheim-Jugenheim

- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
Malzkorn, Christoph, Rechtsanwalt, Bochum
Manfreda, Heinz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Wien
Manteuffel, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Marx, Franz Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Netphen
Maßbaum, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Masset, Elmar, Steuerberater, Lörrach
Matyssek, Karl-Heinz, Direktor, Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter
Buchprüfer, Elsdorf
Maurer, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart
Mayer, Claudia, Regierungsrätin z. A., Bad Neustadt
Medert, Heiko K., Rechtsanwalt, Leiter der Abt. Steuern der GDV, Bonn
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meierkord, Sabine, Juristin beim Finanzamt, Würzburg
Meilicke, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
Mellinghoff, Rudolf, Richter am Finanzgericht, Frätow b. Mesekenhagen
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Menze, Heinrich Franz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Schwalmbach/Taunus
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Düsseldorf
Meurer, Ingetraut, Regierungsdirektorin, St. Augustin
Meyding, Dietrich, Dr., Oberfinanzpräsident i. R., Karlsruhe
Michalek, Ditmar, Richter am Landgericht, Rüsselsheim
Mielke, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen
Misera, Hans-Ulrich, Referent im Bundesfinanzministerium, Meckenheim
Möhrl, Sigwart, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Mönius, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim
Mösbauer, Heinz, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Wallenhorst
Mohr, Hartmut, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Frankfurt/Main
Montag, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, Abteilungsdirektor der VEBA AG,
Erfstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Berlin
Morgenthaler, Gerd, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Aglasterhausen
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Notar, Bremen

- Müller*, Franz-Josef, Assessor, Alsdorf
Müller, Hansjörg, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Gelsenkirchen
Müller, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Müller, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düren
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
Müller, Wolf-Dietrich, Oberregierungsrat, Bottrop
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Direktor im Corporate-Center der Hoechst AG, Frankfurt/Main
Müller-Eiselt, Klaus Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Buchlohe
Müller-Franken, Sebastian, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Müller-Machens, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Duisburg
Müller-Seils, Hans-Jürgen, Dipl.-Kaufmann, BDI, Köln
Müller-von Münchow, Michael A., Dipl.-Finanzwirt, Notarassessor, Bayreuth
Munde, Karl H., Rechtsanwalt, Notar, Soest
Mußgnug, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
- Naerger*, Günther, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
Nebermann, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Soest
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Celle
Neumann, Steffen, Dr., Ministerialrat, Essen
Nickel, Jörg Rainer, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln
Niemeier, Gerhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Vorsteher des Finanzamtes, Coesfeld
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin des Bundesverfassungsgerichts a. D., Bonn
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
Novacek, Erich, Lektor für Steuerrecht, Linz, Österreich
- Oehler*, Günther, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sersheim
Oertel, Reinhold, Dr., Professor, Steuerberater, Bad Kissingen
Offerhaus, Klaus, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München

- Orlopp*, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rokenberg
Osterloh, Lerke, Dr., Universitätsprofessorin, Frankfurt/Main
Ostwestfälische Revisions- und Treuhand GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Nürnberg
- Pache*, Sven, Dr., Regierungsrat z. A., Erlensee
Papenheim, Marc-Oliver, München
Petz, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Perske, Eva-Maria, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Frankfurt/Main
Peter, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Recklinghausen
Peter, Kersten, Steuerberaterin, Löhne
Pensquens, Herbert, Dr., Professor, Steuerberater, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Pfeiffer, Thomas, Dr., Präsident des Verfassungsgerichtshofs, Leipzig
Pfitzenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Pfitzner, Klaus, Ministerialrat, Alfter-Oedekoven
Pflugger, Bert, Dr., Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe
Pflugger, Katja, jur. Assistentin, Karlsruhe
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter-Oedekoven
Pich, Hildegard, Referatsleiterin im Finanzministerium, Dorsten
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter
Plate, Horst G., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Falkenburg
Plehwé, Thomas von, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Pohl, Dirk, Dipl.-Finanzwirt, Wiss. Mitarbeiter, Bonn
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Pommerin, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Pott, Hans-Michael, Dr., Assessor, Köln
Preißer, Michael, Dr., Professor, Fachhochschule Hamburg, Seevetal
Prell jun., Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Fürth

Probst, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden
Publ, Thomas, Dr., Institut für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg
Pump, Hermann, Richter am Finanzgericht, Münster

Quabeck, Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn

Raber, Hans Georg, Dr., Rechtsanwalt, Referent für Steuerpolitik, Dornmagen
Ränsch, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt
Rätz, Hans, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Schwäbisch Hall
Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Rathert, Wilfried, Ludwigshafen
Raufer, Horst, Richter am Finanzgericht, Gutach im Breisgau
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Rechenberg, Wolf-Georg, Freihr. von, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Redecker, Winfried, Dipl. Betriebswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wetzlar
Reiche, Klaus, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedberg
Reif, Arne, Rechtsanwalt, München
Reim, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Reiß, Wolfram, Dr., Universitätsprofessor, Darmstadt
Reschke, Uwe-Karsten, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Resing, Klaus, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Reuß, Joachim, Richter am Finanzgericht, Erkrath
Reuter, Cornelia, Finanzbeamtin, Bonn
Richner, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Bubikon, Schweiz
Richter, Wolfgang, Regierungsrat z. A., Mainz
Riechmann, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
Rief, Roland, Dr., Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Wien
Rieker, Klaus J., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Heppenheim-Oberlauden

- Rijks Universiteit Leiden*, Vakgroep Belastingrechtelijke Vakken, Derks, Reginald A., mr., Leiden
- Ritter*, Wolfgang, Professor, iur., Frankenthal/Pfalz
- Rodemann*, Hans-Jürgen, RR/Referent-Vollstreckung, Berlin
- Röchling'sche Treuhandgesellschaft mbH*, Mannheim
- Roeder*, Günter, Rechtsanwalt, BASF, Zentralabteilung Steuern und Zölle, Ludwigshafen
- Röhl*, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf
- Rönitz*, Dieter, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wittmund
- Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Rohrmann*, Jörn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Roller*, Alfred, Dr. rer. pol., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
- Roth*, A., Dr., Direktor der Deere & Company European Office, Mannheim
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
- Rottbege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Ruban*, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Rudolph*, Günther, Ministerialrat, Rechtsanwalt, Steuerberater, Taunusstein
- Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting
- Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Rüßmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
- Runge*, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
- Ruppe*, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
- Safarik*, Frantisek J., Dr. rer. pol., Steuerberater, Basel
- Sagasser*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
- Saldern*, Albrecht von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld
- Sanden*, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
- Sander-Hellwig*, Annelore, Richterin am Finanzgericht, Berlin
- Sauer*, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
- Sauerwald*, Josef, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bergisch Gladbach
- Schäfer*, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München
- Schaetze*, Roderich, Rechtsanwalt, München
- Schätzlein*, Adolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Neuss
- Scharfe*, Günter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hagen
- Schaumburg*, Harald, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

- Schaumburg*, Heide, Dr., Vorsitzende Richterin am Finanzgericht, Bonn
Scheel, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Dortmund
Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Augsburg
Schellmann, Gottfried, Mag., Steuerberater, Mödling, Österreich
Schiffer, K. Jan, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Schilli-Frank, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen
Schitag Ernst & Joung, Deutsche Allgemeine Treuhand AG, Stuttgart
Schlaghecke, Bernhard Stephan, Beeck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Oberregierungsrat, Dannenfels
Schmidt, Harald, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Paderborn
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Baldham
Schmidt-Troje, Jürgen, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Köln
Schmitt, Hans Günther, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Lautertal-Gandernheim
Schmitz, Christoph, Regierungsdirektor, Mönchengladbach
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim
Schobert, Anton, Leitender Regierungsdirektor, Bonn
Schöck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Kanzler der Universität Erlangen-Nürnberg, Fürth
Schön, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Schönberg, Rüdiger, Freihr. von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Pfaffenhofen
Schönwandt, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne, Belgien
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Sankt Augustin
Scholz, Michael W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr. jur., Steuerberater, Aachen
Schröder, Detlef, Präsident des Finanzgerichts, Gräfenhainichen
Schüller, Alfred, Regierungsdirektor, FH für Verwaltung, Berlin
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Professor, Universitätsdozent für Abgabenrecht, Steuerberater, Beideter Buchprüfer, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim

- Schütze*, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Schultheis, Peter, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Wildungen
Schultz, Florian, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Frankfurt/Main
Schulz-Kühne, Elvira, Rechtsanwältin, Goslar
Schulze, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach/Main
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen
Schumacher, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr. jur., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gräfel-
fing
Schwarz, Bernhard, Dr., Oberfinanzpräsident, Rostock
Schwarz, Hansjürgen, Vizepräsident des Finanzgerichts, Illingen
Schwarz, Jörg, Regierungsrat, Kassel
Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Thys-
sengas GmbH, Duisburg
Schweiss, Karel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater,
Strasslach-Dingharting
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Seeger, Siegbert, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Wennigsen
Seer, Roman, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Wissenschaftlicher Assistent, Wup-
pertal
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Mün-
chen
Seibel, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Sprockhövel
Seibold, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Seidel, Jens-Peter, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Seitz, Wolfgang, Dr., Steuerjurist, Wien
Sieber, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Korntal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siegel, Theodor, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Sieker, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Assistentin, Berlin
Sieling, Arndt Eugen, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, Wiener Neu-
stadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erft-
stadt
Söffing, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Tauf-
kirchen

- Söhn*, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Sommer, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Soz. Hengeler, Müller, Weitzel, Wirtz, Frankfurt/Main
Speckamp, Peter, Richter am Finanzgericht, Essen
Spiegelberger, Sebastian, Dr., Notar, Rosenheim
Spies, Stephan, Regierungsrat z. A., Sassenberg
Spindler, Wolfgang, Richter am Bundesfinanzhof, Pullach
Stadie, Holger, Dr., Universitätsprofessor, Leipzig
Stadlhofer-Wissinger, Angelika, Dr., Lektorin, Köln
Stahl-Sura, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster
Stakemann, Hartwig, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Burgwedel
Stapperfend, Thomas, Dr., Richter, Cottbus
Starke, Wolfram, Lektor, Siegen
Steinborn, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Krefeld
Steinert, Maria, Rechtsanwältin, Köln
Steinhauff, Dieter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Steuck, Hellmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Stockmann, Frank, Wissenschaftlicher Assistent, München
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Freiburg im Breisgau
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Streit, Willi, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Ministerialrat, Meckenheim
Strohner, Klaus, Rechtsanwalt, Köln
Strunk, Roy, Oberregierungsrat, Freiburg
Studt, Stefan, Jurist in Finanzverwaltung, Großenwiehe
Stümpel, Horst, Leitender Regierungsdirektor, Dortmund
Stuhldreier, Knut, Dipl.-Finanzwirt, Essen
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Sturm, Wolfgang, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Bad Salzuflen
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident a. D., Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Takacs*, Peter, Mag. Dr., Steuerpolitischer Referent, Bundesministerium für Finanzen, Wien
Tanski, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Professor, Berlin

- Tanzer*, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Targan, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Wirtschaftstreuhandler,
Steuerberater, Graz
Temming, Johannes, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hagen
Thebrath, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Notar, Schalksmühle
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuer-
berater, München
Theisen, Manuel René, Dr. Dr., Universitätsprofessor, Mannheim
Thiel, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst
Thumfart, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd
Tiedchen, Susanne, Dr., Berlin
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Traxel, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Leipzig
Trommler, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Aachen
Trzaskalik, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Rechtsanwalt, Sankt
Augustin
Ufer, Heinz-Hermann, Rechtsanwalt, Gelsenkirchen
- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen, Schweiz
Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschafts-
prüfer, München
Viskorf, Hermann-Ulrich, Richter am Bundesfinanzhof, München
Völker, Dietmar, Rechtsanwalt, München
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München
Vogelgesang, Horst, Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl
Volb, Helmut, Lehrbeauftragter der FH für Verwaltung, Berlin
Voss, Reimer, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wohltorf
Vosseberg, Clemens-Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Wacker*, Roland, Dr., Regierungsdirektor im Finanzministerium, Stuttgart
Wagner, Klaus Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Wagner, Martin, Rechtsanwalt, Stuttgart
Wallenstätter, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Höchberg

- Walter*, Otto L, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Senior Consul, New York
Walz, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Sankt Augustin
Waterkamp-Faupel, Afra, Dr., Richterin auf Probe, Finanzgericht, Magdeburg
Watermeyer, Heinrich-Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Solingen
Weber, Dorothea, Rechtsanwältin im Finanzamt, Neustadt/Weinstraße
Weber, Gero, Präsident der Oberfinanzdirektion, Chemnitz
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Münster
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen
Wedelstädt, Alexander von, Abteilungsdirektor, Mülheim/Ruhr
Weerth, Jan de, Rechtsanwalt, Berlin
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Weide, Kurt, Mag., Dr., Hofrat, Innsbruck
Weinacht, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen
Weingarten, Erwin, Richter am Finanzgericht, Köln
Wellmann, Richard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Buchholz i. d. Nordheide
Wendt, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken
Wenmakers, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor a. D., Wuppertal
Wichmann, Michael, Regierungsdirektor, BMF, Bonn
Widmann, Siegfried, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Widmann, Werner, Leitender Ministerialrat, Mainz-Kastel
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Grünwald
Wieland, Joachim, Dr., LL. M., Universitätsprofessor, Bielefeld
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Vereidigter Buchprüfer, Stadtlohn
Wiesmeth, Otmar-Hans, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr

- Winter*, Hans, Mag., Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftstreuhänder, Graz
- Winters*, Karl-Peter, Verleger, Köln
- Wirtz*, Otto, Bornheim
- Wittmann*, Rolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
- Wölfinger*, Heinrich, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v.d. Höhe
- Woerner*, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
- Wohlschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen
- Wolff*, Eberhard, Dr. jur., Abteilungsdirektor, Köln
- Wolff-Diepenbrock*, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Wolffgang*, Hans-Michael, Dr., Professor, Münster
- Wollschläger*, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Abteilungsdirektor, Köln
- Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
- Wolter*, Jacques, Rechtsanwalt, Luxemburg
- Wosnitza*, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Magdeburg
- Wüst*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Köln
- Wurm*, Felix J., Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
- Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Oldenburg
- Zacherl*, Peter, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien
- Zanzinger*, Dieter, Regierungsrat z. A., München
- Zei*, Roberto, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mailand
- Zeifang*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
- ZVEI Zentralverband der Elektrotechnik- und Elektronikindustrie e. V.*,
Becker, Matthias, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
- Zezschwitz*, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
- Ziegenhagen*, Andreas, Rechtsreferendar, Berlin
- Zimmermann*, Thomas, Steuerberater, Koblenz
- Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg
- Zorn*, Nikolaus, Dr., Universitätsdozent, Hofrat, Mieders, Österreich
- Zweyer*, Heinz, Regierungsrat, Karlsruhe

Sachregister

- Abgabenneutralität 132
- Abkommensrecht 151 ff., 160, 162 ff., 177 f., 201, 216, 261, 266
- Abzugsfähigkeit 96 ff., 109
- Altersrückstellung 98
- Amtshilferichtlinie 91, 124, 157, 192, 264
- Analogie 188 ff., 265
- Anrechnung 207
 - Methode 139 f.
 - System 143, 146
- Ansässigkeit 18, 35, 83, 96, 259
- Arbeitnehmer 14, 21, 77, 90, 207, 254
- Aufenthaltsrecht 210
- Aufenthaltsrichtlinie, studentische 61
- Auslegung 5, 89, 168, 170 f., 175 f., 179, 184, 194 ff., 198 f., 201, 209, 217, 220, 264
 - von DBA 154, 176 f., 207
 - von Gemeinschaftsrecht 171
 - – autonome 171, 207
 - – gemeinschaftskonforme 167, 179, 183, 193, 264
 - – historische 174 f., 187, 214, 265
 - – rechtsvergleichende 172 f.
 - – richtlinienkonforme 180 ff., 185 ff., 189 ff., 265
 - – systematische 187, 217
 - – teleologische 173 f., 217, 265
 - – völkerrechtliche 176
 - – nach dem Wortlaut 171 f., 265
- Beihilfen 12, 112, 215
 - Verbot 18, 104, 261
- Belastungsgleichheit 68, 76
- Bemessungsgrundlage 44, 69, 98, 130, 147, 172, 204, 211, 225, 242 ff., 267
- Beschränkungsverbot 46, 149
 - allgemeines 87, 100
- Besteuerungsgleichheit 5, 63 ff., 72 f., 75 f., 78, 80, 113 f., 118, 167, 257 ff., 262
- Besteuerungshoheit (s. auch Steuerhoheit) 64, 131
- Bestimmungsland 227, 243
 - Prinzip 75, 221 f., 233, 236, 253
- Betriebstätte 33 f., 36 ff., 47, 78, 87, 141, 162, 164, 178, 188, 207, 216, 256, 264
 - Definition 162
 - Diskriminierung 96
- Bilanzrecht 44, 175, 198
- Bilanzrichtlinie 175, 193, 195, 216 f.
- Billigkeitsregelung 95
- Binnenmarkt, Europäischer 3 f., 23 ff., 31, 33, 35, 55, 57, 71 ff., 78, 122 ff., 126 ff., 132, 134 ff., 139, 141, 143, 145 f., 148 f., 151, 157, 173, 213, 215, 219 ff., 225 ff., 231, 233, 235 ff., 244, 245, 251, 255, 258 f., 262, 268 f.
- Binnenmarktumsatzsteuerrecht 239
- Bundesverfassungsgericht 2, 27, 58, 93 f., 159, 169, 180, 183 f., 196, 215, 257, 267
- CILFIT-Doktrin 194 ff., 265
- Clearingverfahren 229 ff., 237, 253, 269

- CO₂-Energiesteuer 3 f., 6, 9,
24 ff., 115, 119, 204, 244 ff.,
253 ff., 262, 267, 270
- Dienstleistungsfreiheit 76, 79, 101,
137, 168
- Dienstleistungsverkehr 12
- Diskriminierung 35, 38, 46 f., 54,
68, 78 f., 81 ff., 88, 96, 101 f.,
106, 109, 112 f., 115 f., 148,
164 f., 207 f., 216 f., 255, 258 f.,
261 f.
- indirekte 36, 55, 95, 259
 - Inländer 12, 80, 88
 - verdeckte 83, 88, 95
 - versteckte 19
- Diskriminierungsverbote 5, 9, 12,
16, 18, 21, 27, 35 f., 45 ff., 54 ff.,
60, 67 f., 73 ff., 79 ff., 89 ff.,
94 ff., 98 ff., 104, 109, 111 ff.,
115 f., 120, 139, 149, 159 ff.,
196, 210, 212, 252 ff., 259 ff.,
264, 271
- Dividenden 37 ff., 42 f., 68, 154,
178, 256
- Doppelbesteuerung- 13, 67, 75,
100, 139 f., 142, 151, 153,
158 ff., 201, 209, 213
- Abkommen (DBA) 39, 43, 67,
82, 87 f., 99 ff., 111 f., 153 f.,
156, 158 f., 162 f., 176 f., 202 f.,
206 ff., 214, 216 f., 252, 260 f.,
263 ff.
 - und Europarecht 102, 156, 202,
216, 263 f.
 - Abkommenspraxis 41
 - Beseitigung der 139 f., 142, 158,
201
 - Recht 5, 156, 251
 - Regelungen 47 f., 113
 - Verbot 213
 - Verhandlungen 37
- Vermeidung der 151, 158, 160,
253
- Drittstaaten 95, 113, 162, 238, 240,
268 f.
- Ehegatten-Splitting 20, 45, 65,
117 f.
- Eigenverbrauch 224
- Besteuerung 268
- Einfuhrbesteuerung 222
- Einstimmigkeitsprinzip 44, 72,
125, 213, 215, 226
- Erblasser 158 f., 210
- Erbschaftsteuer 159, 205, 209 f.,
213, 267
- Abkommen 209, 267
- Erdgassteuer 55
- Ertragshoheit 70, 255
- Erwerb,
- innergemeinschaftlicher 221,
239, 268
- Familienbesteuerung 65
- Familienwohnsitz 88
- Finanz-
- Ausgleich 71, 113 f., 231
 - Bedarf 71
 - Verfassungsrecht 119, 262
- Fiskalzwecknorm 117 f.
- Freistellung 207
- Freistellungsmethode 139 f.
- Freizügigkeit 35, 76 f., 84, 90, 114,
137, 159, 168, 173, 178, 251, 260
- Verordnung 14, 77, 254
- Fusionsrichtlinie 32 ff., 124 f., 157,
169, 172 ff., 178, 180, 188,
198 f., 255, 264
- Gebietsansässige 19, 77
- Gebietsfremde 19, 20, 77
- gemeinsamer Markt 10, 24, 38, 47,
73, 75, 124, 129, 168, 256

- Gemeinschaftsrecht 7 ff., 16, 18,
21, 50 f., 53, 56, 58 ff., 67 f., 76,
80, 152, 155 ff., 159 ff., 164, 170,
179 f., 183, 190, 194, 196, 198,
201, 205, 213 f., 216, 257, 261,
263 ff., 267
- primäres 10, 60 f., 68, 155 f.,
169, 173, 252 f.
 - sekundäres 12, 14, 60 f., 155 f.,
165, 169, 173, 176, 188, 191,
252 ff.
- Gewinnermittlung 38, 43, 78, 124,
147 f., 198, 215 f., 256
- Gleichbehandlung (s. auch Diskri-
minierungsverbote) 18, 59, 64,
75, 77, 79 f., 87, 92, 111, 113,
160 f., 163 ff., 207, 258 f., 264
- Gleichheit (s. auch Kästchengleich-
heit) 64 ff., 80, 115, 258
- Globalbetrachtung 204, 210, 267
- Grenzausgleich 231 f., 245 f., 270
- Grenzgänger- 9, 20, 22, 92, 217
- Abkommen 102, 107
 - Besteuerung 75
 - Gesetz (s. Grenzpendlergesetz)
 - Regelung 101 f., 213, 216 f., 266
- Grenzkontrollen 232, 240, 269
- Grenzpendler 117
- Gesetz 17, 22, 36, 92, 160, 180
- Grundfreiheiten 9, 12, 14, 17 f.,
35, 46, 49, 54, 72 ff., 76 f., 79,
84, 90, 135, 137 f., 168 f., 177,
179 f., 194, 209 f., 212 f., 215,
254 f., 257, 260, 268
- Grundrechte
- EG-vertragliche 28, 83, 209, 257
- Handelsbilanz 44, 147, 198, 216
- Handelsrecht 147
- Harmonisierung 3, 12, 16, 23 f.,
31, 43, 48 ff., 54 ff., 73 ff., 77 f.,
112 f., 118, 122 f., 126 ff.,
130 ff., 136 ff., 142, 146, 148,
152, 168, 174 f., 177, 182, 184,
204, 211, 215, 220, 223 ff., 237,
246, 251, 253, 255, 257, 259,
262 f., 266 f., 269
- Harmonisierungsermächtigung 9,
23 f., 254, 256
- Harmonisierungsgebot 4, 14, 45 f.,
55, 57, 76, 115 f., 119, 245, 256 f.
- Hauptniederlassung 86
- Identität, nationale 28 f., 48, 50
- Inländerbenachteiligung
- Verbot der 57
- Inländergleichbehandlung 120
- Gebot der 82, 100
- Investitionslandprinzip 41
- Investitionsneutralität 39 ff., 111 f.
- Investorstaatprinzip 40, 42, 256
- Jahressteuergesetz 1996 37, 91 f.,
163 f., 180, 232, 237
- Kästchengleichheit 77, 79, 118,
205, 258
- Kapital
- Ertragssteuer 34
 - Gesellschaften 33 f., 88, 198
 - Verkehrsfreiheit 35, 69, 76, 137,
139, 146, 168, 210, 268
- Kinderfreibeträge 65, 163
- klassisches System 143, 146
- Körperschaftsteuer 15, 32, 37, 39,
41 f., 48, 88, 104, 110 f., 146,
163, 256
- Gutschrift 37, 110, 117, 146,
261
 - Systeme 31, 33, 38 f., 43, 47, 69,
111, 117, 130, 142, 144 f., 148
 - Tarif 42
 - Anrechnung 86, 105, 111, 145
 - Erstattung 103, 111

- Kohärenz 20, 38, 79, 82, 96, 98 f., 106 ff., 252, 255, 260 f.
- Kommission, europäische 4, 10, 22, 75, 78, 94, 101, 115 f., 119 f., 126 ff., 138, 141, 158, 169, 212, 227 f., 230 ff., 235, 244, 252, 255, 262, 268 f.
- Lager 236, 241 f.
- Geschäfte 241
- Lastengleichheit 73, 80
- Leistungsfähigkeit 63, 66, 69 f., 73, 78, 80, 117, 258 f.
- Leistungsort 230, 236 f., 268 f.
- Lenkungseffekt 246 ff.
- Lenkungsnorm (s. auch Sozialzwecknorm) 117
- lex superior 152 ff., 263
- Lieferung 230
- innergemeinschaftliche 221, 230 f., 239, 241
- Lizenzgebühren 125, 139, 157, 164
- Lohnsteuer 237, 249
- Jahresausgleich 20, 90
- Maastricht 2 44
- Maastricht-Urteil 180, 215
- Maastricht-Vertrag 4, 25, 32, 48 f., 54, 123, 176, 219, 232
- Marktfreiheiten 76
- Mehrwertsteuer (s. auch Umsatzsteuer) 55, 223, 235 f., 240 f., 246
- Satz 237
 - System 223, 240 f.
- Meistbegünstigung 112, 203, 213, 252
- Grundsatz 101, 203, 261
 - Klausel 157, 162, 164 f., 203, 207, 212, 214, 264, 266
- Mineralölsteuer 55, 57, 116, 245 f.
- Muttergesellschaft 33, 37, 41 f., 47, 68, 75, 103, 105, 110 ff., 178
- Mutter-Tochter-Richtlinie 32 ff., 37, 124, 157, 173 f., 178, 180, 201, 214, 264, 266
- Neutralität 78, 133
- interne 39
 - der Unternehmensform 39
- Niederlassungsfreiheit 76, 84 ff., 107, 137, 139, 141, 168, 173, 178, 197, 206, 260, 267
- OECD 26, 202, 207
- Musterabkommen 81, 95, 97, 99 f., 158, 164, 177 f., 202, 206 ff., 213 f., 217
- Ökosteuern 5, 9, 25, 250
- Ort der Geschäftsleitung 87
- Produktionssteuer 115, 119, 253, 262
- Progressionsvorbehalt 161
- Quellen
- Besteuerung 140, 145
 - Staat 94, 146, 206, 208
 - Steuern 140, 207
 - Steuersatz 101 f., 164, 261
- Rahmenbedingungen 132
- nationale 122
 - nichtsteuerliche 129, 145, 252, 263
 - rechtliche 168, 253
 - wirtschaftlichen Handelns 134
- Rechtsangleichung 13 f., 44, 72, 252 ff., 257, 264
- Rechtsfortbildung 15, 187 f., 190, 205

- Rechtsprechung
- des EuGH 15, 33, 45, 50, 82, 85, 101, 106, 109, 120, 172, 178, 184, 200, 216, 224, 252 f., 256, 260
 - - avoir fiscal 83, 86, 88, 105, 109, 260
 - - Bachmann 18, 20, 36, 82, 96 ff., 104, 108 f., 120
 - - Banco Exterior de España 104
 - - Biehl 17, 90 f., 260
 - - Cassis-de-Dijon 47
 - - CILFIT 195
 - - Commerzbank 18, 85, 88 f., 260
 - - Daily-Mail 21, 87, 260
 - - Emmott 51 f.
 - - Halliburton 89, 210, 260
 - - Hünermund 47
 - - Keck 47
 - - Schumacker 17, 22, 36, 59, 77, 79 f., 89, 91 ff., 98, 101 f., 114, 117, 120, 140, 156 f., 162 ff., 179, 207, 212 f., 216, 254, 260, 264, 266
 - - van Ameyde 85
 - - Werner 20, 54, 57, 59 f., 80, 84 f., 88, 106 f., 114, 254, 260 f.
 - - Wielockx 35 f., 82, 92, 98 f., 120, 260
- Rechtssetzungskompetenz 23, 254
- Reihengeschäft 231, 233, 241
- Richtlinie 16, 24 ff., 31, 49 f., 58, 60, 74 f., 115 f., 124, 168, 174, 178 f., 182 ff., 197, 214, 217, 220, 222 f., 231, 236, 253 ff.
- Richtlinienrecht 51 f.
- Umsetzung von 50, 52, 179, 181 ff.
 - unmittelbare Geltung 265
- Richtlinienvorschläge 124 f., 141, 157, 244, 270
- Ruding-Bericht 16, 32, 38, 40, 43, 69, 78, 126, 128, 256, 262
- Ruding-Komitee 138 f., 142, 145 ff., 263
- Schachtelprivileg 36 f., 256
- niederländisches 87
- Schiedsabkommen 124, 140 f., 264
- Schiedskonvention (s. Schiedsabkommen)
- Sitzort 230, 269
- Prinzip 229, 231, 237, 268
- Sonderausgaben 163
- Sozialzwecknorm 117 f.
- Splitting 118
- Tarif 22, 79, 92, 119 f., 160, 162
- Staatsangehörige 14, 17, 20 f., 36, 59, 83, 85, 88, 90, 96 f., 106, 156, 158 ff., 164, 203, 209
- Staatsangehörigkeit 16, 18, 35 f., 54, 59, 76 f., 79 f., 82 f., 88, 90, 95, 113, 159, 212, 255, 259, 264
- Staatsbürger (s. Staatsangehörige)
- Staatskonkurs 249
- Standort
- Bedingungen 131, 134, 143, 204
 - Faktoren 132 ff., 137 f., 204, 210 f.
 - Sicherungsgesetz 42, 256
 - Wahl 132, 138
- Steuer-
- Ausländer 81, 93, 120, 143, 256
 - Inländer 77, 81, 84, 87, 92 f., 260
- Steueradministrationskosten 237, 240
- Steueraufkommen 8
- Steuerbefreiungen 154, 164, 174, 205 f., 208, 213, 222, 225, 231, 264, 267
- Steuerbilanz 44, 147, 216
- Steuergesetzgebung 1 ff., 70 f.

- Steuerhinterziehung 69, 227, 240, 243
- Steuerhoheit 7, 67, 70 f., 94, 253
- Steuern
 - direkte 13, 23, 28, 31 f., 35 f., 72, 74 ff., 78 f., 84 f., 89, 96, 99, 124, 127, 168, 172, 175, 177 f., 215, 252, 254
 - Fiskalzweck- 25 f.
 - gemeinschaftseigene 27
 - indirekte 13, 16, 23, 68, 74 ff., 84, 116, 244, 245, 253 f., 259
 - Lenkungs- 25
- Steuerneutralität 132
- Steuerpflicht
 - beschränkte 17, 19, 20 ff., 35, 54, 87 f., 90 f., 93 ff., 98, 100, 107, 163, 179, 251, 260
 - unbeschränkte 17, 19, 22, 35, 54, 79, 90 f., 96, 98, 160 f., 251, 260
- Steuerquellen 70, 177
- Steuerrecht 15 f.
 - internationales 67, 91, 214, 258
 - nationales 15, 20, 52, 54, 72 f., 91, 170, 174, 177, 253 f.
 - – und DBA 152, 154 f., 201, 263, 266
 - – und Europarecht 51, 53, 56, 152, 155, 169, 184, 216
- Steuerrückforderungsanspruch 89
- Steuersatzrichtlinie 225
- Steuersouveränität 32
 - der Mitgliedstaaten 49, 57, 67, 69
 - völkerrechtliche 153
- Steuersprache, internationale 178
- Steuerverwaltungen 8
 - nationale 93
- Stipendien, öffentliche 205, 213, 267
- subject to tax clause 208
- Subsidiarität 3, 23 f., 48, 78, 125, 212, 256, 262, 267
- Subsidiaritätsgrundsatz 4, 24, 45 f., 49, 123 ff., 128 f., 136, 146, 148, 212, 252, 257, 262, 271
- Subsidiaritätsprinzip (s. Subsidiaritätsgrundsatz)
- Subventionsbescheid 53
- Systemrichtlinie 245 f.
- Tätigkeitsstaat 79, 91 f., 118, 208, 213, 264
- Teilbetrieb 198 f.
- Tochtergesellschaft 33, 41 f., 68, 75, 78, 86 f., 103, 126, 128, 141, 178
- Totalharmonisierung (s. Vollharmonisierung)
- treaty-override 153 f., 201, 206 f., 266
- true and fair-view-Prinzip 44, 175, 217
- Umsatzsteuer (s. auch Mehrwertsteuer) 5, 74, 117, 168, 182, 188, 196, 219, 223, 226, 231, 236, 238 f., 240 f., 243 f., 253, 268 f.
 - Allphasen-Netto- 13
 - Binnenmarktgesetz 253
 - einheitliche europäische 232
 - Gutschrift 196
 - Harmonisierung 231
 - kumulative Mehrphasen- 13
 - Recht 75, 175, 251, 268
 - Regelsteuersatz 226, 246
 - Richtlinie 172 ff., 177, 179, 182, 196, 222 ff., 228
 - – Übergangs- 222
 - – Vereinfachungs- 232
 - Satz 4, 37, 230
 - Sonderprüfung 226, 239 f., 242
 - Übergangssystem 238 f.

- Umwandlungssteuergesetz 1995 255
- Umwandlungssteuerrecht 198
- Umweltsteuern (s. Ökosteuern)
- Ungleichbehandlung 65, 82 ff., 93 ff., 101, 110, 112 f., 162 f., 207, 258, 260 f.
 - Rechtfertigung 79, 82, 86, 96, 98 ff., 104 ff., 109, 112, 117, 205, 260 f.
- Unternehmens-
 - Besteuerung 4, 5, 33, 67, 75, 256
 - Steuerrecht 86, 251
- Unternehmer 197, 220, 223, 230
- Ursprungsland 226, 228, 236, 243
 - Kommission 229 ff., 268 f.
 - Prinzip 221, 228 f., 231 f., 253, 268
- Verbrauchssteuern 74, 115 f., 168, 244, 246 f.
- Verbringung
 - von Waren 242 f.
- Vergünstigungen 19 f., 77, 103, 114, 120
 - Steuer- 89, 96, 117 ff., 268
- Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 23, 50, 254
- Verhältnisse, persönliche 20, 22
- Verlustabzug 141
- Verluste 206
 - ausländische 33
 - Berücksichtigung 78
- Verlustrichtlinie 78, 124 f.
- Versandhandel 240, 268
 - Regelung 221, 226 f., 239, 268
- Verteilungsnormen 153, 201, 206, 266
- Vertragsverletzungsverfahren 22, 196
- Verwaltungssitz-
 - Verlegung 87
- Völker
 - Recht 152 f., 155, 176, 201
 - Rechtsverletzung 201
 - Vertragsrecht 5, 176, 202, 265
- Vollharmonisierung 124, 128, 130, 136, 168, 262
- Vorabentscheidungsverfahren 50 ff., 60, 170, 191, 193, 195, 257
- Vorlage- 51 f., 159, 191, 194, 196, 209 f.
 - Pflicht 191 f., 196, 265, 267
 - Verfahren 94, 159, 167, 191, 198 f., 201, 266
 - – Entscheidungserheblichkeit 197
- Verordnung, EG- 12, 169, 179, 221
 - Entwurf 22
- Vorsteuer-
 - Abzug 13, 221, 223 f., 227, 236, 268 f.
 - Erstattungsanspruch 243
- Warenverkehrsfreiheit 100, 137, 168
- Wettbewerb 12 f., 23, 37, 47, 115, 127, 130 ff., 147, 211, 215, 252, 256, 267, 270
 - Chancen 124, 126 f., 129 ff., 133 f.
 - Fähigkeit 134
 - Neutralität 10 f., 136
 - Verzerrungen 122, 129, 131 ff., 138, 174, 224
- Wettbewerb der Systeme 3, 32, 45, 122 f., 133 ff., 204, 211, 214 ff., 252, 262 f., 266, 271
- Wiener Vertragskonventionen 176
- Wohnsitz 18 f., 54, 106 f., 114, 158, 163, 209 f.
 - Besteuerung 145

-
- Prinzip 97, 114
 - Staat 79, 91, 97, 114, 118, 164, 203, 213, 264
 - Wahl 107
 - Zinsbesteuerung 75, 229
 - Zinsen 89, 125, 139, 157, 164, 203, 242
 - Zustimmungsgesetz 154, 263