

Inhaltsverzeichnis

Zum Geleit	5
<i>Markus Achatz</i>	
Letzte Zweifelsfragen zum Buchnachweis	13
<i>Wolf-Dieter Arnold</i>	
Rs Sandra Puffer – Rechtsfragen nicht nur zur USt bei gemischt genutzten Gebäuden.....	23
<i>Michel Aujean</i>	
The harmonisation of corporate taxation in the EU: a long and winding road	43
<i>Tomas Balco</i>	
The EU and Taxation in Central and Eastern Europe	73
<i>Stefan Bendlinger</i>	
Die Betriebsstätte im europäischen Steuerrecht	83
<i>Horst Bergmann</i>	
Die Umsetzung des OECD-Standards in Österreich zur Ermöglichung der Internationalen Amtshilfe auch bei Bankdaten	111
<i>Stephen Dale</i>	
A cautionary tale of teacakes and fur hats	133
<i>Alexandra Dolezel</i>	
Restructuring of operations – the issue of exit taxes from a business perspective	149
<i>Christian Dorda</i>	
Unternehmenskauf in der Krise – ausgewählte Fragen an der Schnittstelle Steuerrecht, Gesellschaftsrecht und Zivilrecht	173
<i>Sjoerd Douma/Frank Engelen</i>	
Non-discriminatory tax obstacles to free movement	193
<i>Maximilian Eiselsberg</i>	
Die Bestellung des Abschlussprüfers im Spannungsfeld mit dem Vergaberecht	205
<i>Dieter Endres</i>	
Besser Steuern – Vom Nachbarn lernen	
Ansatzpunkte für deutsche Steuerreformüberlegungen bei einem Blick nach Österreich.....	219
<i>Margit Frank/Richard Prendinger</i>	
Die Besteuerung ausländischer Stiftungen und der Typenvergleich	237
<i>Bruno Gangemi</i>	
How to revitalise the EU Arbitration Convention – The recommendations of the Joint Transfer Pricing Forum.....	255

Inhaltsverzeichnis

<i>Herbert Greinecker/Cornelia Groß</i>	
Prinzipalstrukturen in der Wirtschaftskrise: Neuausrichtung der Gewinnteilungsmethode als Lösungsweg?	271
<i>Bernhard Gröhs</i>	
Anmerkungen zur finanzstrafrechtlichen Beraterhaftung bei internationalen Gestaltungen	299
<i>Clemens Hasenauer/Johannes Prinz</i>	
Zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Europäische Privatgesellschaft (SPE).....	323
<i>Johannes Heinrich</i>	
Vermögensverwaltende Personengesellschaften im nationalen und internationalen Steuerrecht – Eine Darstellung der österreichischen Verwaltungspraxis	343
<i>Volker Heydt</i>	
Beseitigung von Doppelbesteuerungen auf der Grundlage allgemeiner, nicht steuerspezifischer Normen, vor allem in der Europäischen Union.....	359
<i>Bernd Hofmann/Georg Zehetmayer</i>	
Aktuelle Fragestellungen im Gesellschaftsteuerrecht vor dem Hintergrund europarechtlicher Entwicklungen	371
<i>Klaus Hübner/Gottfried Schellmann</i>	
Internationales Finanzstrafrecht: der Einfluss der neueren europäischen Strafrechtsentwicklung auf das österreichische Finanzstrafrecht	395
<i>Heinz Jirousek</i>	
Die österreichische DBA-Politik	409
<i>Dietrich Kellersmann</i>	
Zur Frage des umsatzsteuerlichen Leistungsaustauschs zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beim Vorliegen von Betrauungsakten.....	421
<i>Georg Kofler</i>	
Das Verhältnis zwischen primärem und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht	433
<i>Ralph Korf</i>	
Der essbare Blindenhund und der Wallach als Zuchthengst – Betrachtungen zum Sprachfaktor im europäischen Steuerrecht	459
<i>Rudolf Krickl/Robert Wallner</i>	
Auslandsausschüttungen an inländische Privatstiftungen	481
<i>Urs Landolf/Anna-Maria Widrig-Giallouraki</i>	
The Relationship between the European Union and Switzerland in the field of Taxation	501

<i>Michael Lang</i>	
Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – Maßgeblichkeit des Sachverhaltes oder der nationalen Rechtsvorschrift?	521
<i>Claudia Lechner/Eduard Lechner</i>	
Liechtensteinische Stiftungen im österreichischen Steuerrecht.....	535
<i>Reinhard Leitner/Gebhard Furherr</i>	
Grenzüberschreitende Einbringungen – ausländische EU-Personengesell- schaften als übernehmende Körperschaften iSd § 12 Abs 3 Z 2 UmgrStG.....	545
<i>Ine Lejeune/Herman van Kesteren</i>	
The importance of “fixed establishments” under the new EU VAT rules on the place of supply of services	559
<i>Helmut Loukota</i>	
Internationale Steuerplanung und Europarecht.....	583
<i>Jürgen Lüdicke/Hans-Martin Eckstein</i>	
Identitätswahrende Sitzverlegung im Ausland und deutsche steuerliche Konsequenzen	605
<i>Stefano Marchese</i>	
The new Italian CFC Legislation and EU Tax Law	623
<i>Aslan Milla/Christof Wörndl</i>	
Ausgewählte Praxisfragen zur Gruppenbesteuerung im Steuer- und Bilanzrecht	635
<i>Johannes Mörtl/Sandra Oberhuber</i>	
Unternehmenssanierung und Verlustverwertung in Europa	649
<i>Laurens Narraina</i>	
The REIT model under pressure in an international context	679
<i>Florian Ortner/Thomas Strobach</i>	
Die Abkommensberechtigung ausländischer Investmentfonds in Österreich.....	691
<i>Pasquale Pistone</i>	
Effective protection of rights in the presence of final decisions: Combining stability with the correct interpretation of European tax law beyond national procedural autonomy	731
<i>Reinhard Pumpler/Dieter Habersack</i>	
The (new) Attribution of Profits to a Permanent Establishment of an Insurance Company – which Tax Jurisdiction gets the Jackpot?	739
<i>Johannes Reich-Rohrwig</i>	
M&A: Auslegung von Kaufpreisanpassungs-, Earn-Out- und Besserungsklauseln	763

Inhaltsverzeichnis

<i>Hans Georg Ruppe</i>	
Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei Dienstleistungen	801
<i>Gottfried Schellmann</i>	
The Lisbon Treaty and its impact on the tax policy of the European Union.....	815
<i>Wieland Schmid-Schmidtsfelden</i>	
Steuerliche Aspekte internationaler Umgürdungen in der Praxis.....	831
<i>Christoph Schreiber</i>	
Vorzugsaktien, Genussrechte und andere hybride Finanzierungsformen als Instrumente der internationalen Steuerplanung	845
<i>Josef Schuch</i>	
Europas Wettlauf um die Mäzene der Jetztzeit und der österreichische Ansatz: „Euer Geld hätten wir gerne, aber bleibt lieber, wo ihr seid“ – Kritik an der Verwaltungspraxis zu § 103 EStG	859
<i>Wolfgang Seitz</i>	
Steuerharmonisierung versus nationale Interessen in der EU.....	867
<i>Claus Staringer</i>	
Rechtsfragen zum neuen Bankgeheimnis	885
<i>Michael Tumpel</i>	
Konvergente Missbrauchsstandards bei direkten und indirekten Steuern?	899
<i>Bernhard Vanas</i>	
Ausgewählte Fragen der Rechnungslegung der verdeckten Kapitalgesellschaft.....	909
<i>Christine Weinzierl</i>	
Der Unternehmerbegriff bei Dienstleistungen.....	933
<i>Bertil Wiman</i>	
The Future of Group Taxation in Europe	945
<i>Hans Zöchling</i>	
Das Steuerhängigkeitserfordernis bei internationalen Umgürdungen	957
Autorenverzeichnis.....	973

Das Verhältnis zwischen primärem und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht

Georg Kofler

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Grundfreiheiten, Richtlinien im direkten Steuerrecht und nationale Umsetzungsmaßnahmen
 - 1. Überblick
 - 2. Objektiver und subjektiver Anwendungsbereich
 - 3. Materielle Anwendungsvoraussetzungen
 - 4. Wahlrechte im Richtlinienrecht
- III. Zusammenfassung

I. Einleitung

Die Frage nach dem Verhältnis zwischen den Grundfreiheiten einerseits und dem ertragsteuerlichen Richtlinienrecht und nationalen Implementierungsmaßnahmen andererseits ist erst in den vergangenen Jahren durch die Urteile in *Bosal*¹ und *Keller Holding*² in das Blickfeld gerückt. In diesen Fällen hat der EuGH keinen Zweifel daran gelassen, dass auch nationale Implementierungsmaßnahmen, die eine Richtlinie ordnungsgemäß umsetzen oder eingeräumte Wahlrechte ausüben, an den Grundfreiheiten zu messen sind. Dieser Ansatz, der auch in der außersteuerlichen Judikatur fest verankert ist,³ wurde im Schrifttum sowohl antizipiert⁴ als auch nachfolgend ausdrücklich unterstützt.⁵ Aus dieser Perspektive wird eine nationale Steuernorm im Falle eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten auch dann verdrängt, wenn sie in Umsetzung einer Richtlinie ergangen ist oder ein Richtlinienwahlrecht ausübt,⁶ da andernfalls die Mitgliedstaaten den Grundfreiheitsschutz durch die Verabschiedung von hinter dem grundfreiheitsrechtlichen Standard zurückfallenden Richtlinien untergraben könnten.⁷ Gegen diese Sichtweise wird freilich eingewendet, dass die Mitgliedstaaten einer weitreichenden Harmonisierungmaßnahme womöglich nicht zugestimmt hätten, hätten sie antizipiert, dass Teile der Implementierungsmaßnahmen auf Basis der Grundfreiheiten angreifbar sind.⁸ Denn der Umstand, dass ein Mitgliedstaat zB nicht uneingeschränkt auf die Legalität eingeräumter Wahlrechte und Umsetzungsspielräume vertrauen könne, widerspreche der Zielsetzung des Sekundärrechts⁹ und gäbe „zu erheblicher Sorge Anlass“, zumal „nämlich zwangsläufig schwerwiegende Unsicherheits- und sogar Destabilisierungselemente in das System eingeführt [würden], da die Adressaten eines Gemeinschaftsrechtsakts sich niemals auf dessen rechtliche Wirkungen und insbesondere auf die dort verliehenen Rechte verlassen könnten“.¹⁰

¹ EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal*.

² EuGH 23. 2. 2006, C-471/04, Slg 2006, I-2107, *Keller Holding*.

³ Siehe zB EuGH 5. 5. 1982, 15/81, Slg 1982, 1409, *Schul* – Tz 23–44; EuGH 28. 4. 1998, C-120/95, Slg 1998, I-1831, *Decker* – Tz 27; EuGH 28. 4. 1998, C-158/96, Slg 1998, I-1931, *Kohll* – Tz 25; EuGH 14. 9. 2000, C-238/98, Slg 2000, I-6623, *Hocsman* – Tz 31–34.

⁴ Siehe zB *van der Geld/Kleemans*, EC Tax Rev. 2001, 72 (78); *Schön*, FR 2001, 381 (391); *Snel*, ET 2001, 403 (406); *Kerssenbrock*, BB 2003, 2148 (2153).

⁵ Siehe zB *Meussen*, ET 2004, 59 (59 f); *Kofler/Toifl*, ET 2005, 232 (236 ff); *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 ff; *Rehm/Nagler*, IStR 2006, 859 (860); *Kofler/Tumpel* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 191 (199 ff); *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 830 ff; siehe auch *CFE*, ET 2004, 506 (507). Weiters aus der nationalen Rechtsprechung BFH 9. 8. 2006, I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl 2007 II 279, und BFH 9. 8. 2006, I R 50/05, BFHE 215, 93, BStBl 2008 II 823 (Kostenabzug), sowie BFH 20. 12. 2006, I R 13/06, BStBl 2007 II 616, und BFH 5. 3. 2008, I B 171/07, BFHE 220, 463 (Quellenbesteuerung).

⁶ In diese Richtung zB *Schön*, FR 2001, 381 (391); *Schön*, IStR 2004, 289 (297); *Schön*, 34 Tax Notes Int'l 197 (202) (Apr 12, 2004); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 314 f; *Dürrschmidt*, EuZW 2005, 229 (229 f); *Rödder*, DStR 2005, 893 (895 f).

⁷ *Schön*, 34 Tax Notes Int'l 197 (202) (Apr 12, 2004); *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten (IFSt, 2008) 89 f.

⁸ Dazu *Forsthoff*, IStR 2006, 222 (223 f), und *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (699 und 701).

⁹ *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (699); in diese Richtung auch *Everling* in *Schön* (Hrsg), GedS für Knobbe-Keuk (1997) 607 (623 f); *Thiel*, DB 2005, 2316 (2318); *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (246).

¹⁰ Vgl *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (699), unter Verweis auf die Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 64.

Gerade vor dem Hintergrund des Ermessensspielraums des Gemeinschaftsrechtsetzers¹¹ und der generellen Vermutung der Übereinstimmung von Primär- und Sekundärrecht¹² sei es nicht „Aufgabe der Mitgliedstaaten [...], die Rechtmäßigkeit von Gemeinschaftsbestimmungen zu prüfen, die sie [...] zu bestimmten Verhaltensweisen ermächtigen“.¹³ Diese Sichtweise würde letztlich darin münden, dass bei nationalen Implementierungsmaßnahmen, die eine korrekte Umsetzung von Richtlinienrecht oder eine Ausübung eines vom Richtlinienrecht eingeräumten Wahlrechts beinhalten, nur die Richtlinie selbst, nicht jedoch die nationale Implementierung, einer Überprüfung im Lichte der Grundfreiheiten unterliege.¹⁴ Diesen konträren Sichtweisen soll der folgende Beitrag nachgehen.¹⁵

Wenngleich das Primärrecht selbstverständlich normenhierarchisch über dem – auf Basis des Art 288 AEUV (ex-Art 249 EG) von ihm abgeleiteten – Sekundärrecht steht, hat der EuGH die generelle Vermutung aufgestellt, dass Sekundärrecht dem Primärrecht entspreche¹⁶ und Sekundärrechtsakte daher Rechtswirkungen entfalten, solange sie nicht zurückgenommen, im Rahmen einer Nichtigkeitsklage für nichtig erklärt oder infolge eines Vorabentscheidungssersuchens oder einer Rechtswidrigkeitseinrede für ungültig erklärt worden sind.¹⁷ Aus materieller Sicht zirkuliert die Diskussion demgegenüber um die Frage, ob bzw inwieweit die Gemeinschaftsorgane an die Grundfreiheiten gebunden sind, zumal sie nicht formell deren Adressaten sind. Nichtsdestoweniger steht außer Streit, dass auch der Gemeinschaftsrechtsetzer an die Grundfreiheiten oder zumindest deren Prinzipien und das Binnenmarktziel gebunden ist;¹⁸ dieser Grundsatz spiegelt sich auch in der

¹¹ EuGH 13. 5. 1997, C-233/94, Slg 1997, I-2405, *Deutschland/Parlament und Rat* – Tz 16 ff; EuGH 7. 11. 2000, C-168/98, Slg 2000, I-9131, *Luxemburg/Parlament und Rat* – Tz 32.

¹² Siehe auch EuGH 26. 5. 2005, C-249/04, Slg 2005, I-4535, *Allard* – Tz 32 ff; EuGH 11. 12. 2003, C-322/01, Slg 2003, I-14887, *DocMorris* – Tz 52–53; EuGH 29. 4. 2004, C-387/99, Slg 2004, I-3751, *Kommission/Deutschland* – Tz 50.

¹³ Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 57.

¹⁴ *Forsthoff*, IStR 2006, 222 (223); *Forsthoff*, DStR 2006, 613 (617); in diese Richtung auch *Thiel*, DB 2005, 2316 (2318).

¹⁵ Siehe zu dieser Thematik auch aus *Kofler*, The Relationship between the Fundamental Freedoms and Directives in the Area of Direct Taxation, DPTI 2/2009, 471–514.

¹⁶ Siehe EuGH 26. 5. 2005, C-249/04, Slg 2005, I-4535, *Allard* – Tz 32–33; EuGH 11. 12. 2003, C-322/01, Slg 2003, I-14887, *DocMorris* – Tz 52–53; EuGH 29. 4. 2004, C-387/99, Slg 2004, I-3751, *Kommission/Deutschland* – Tz 50; EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 18.

¹⁷ Siehe zB EuGH 13. 2. 1979, 101/78, Slg 1979, 623, *Granaria* – Tz 4–5; EuGH 1. 4. 1982, 11/81, Slg 1982, 1251, *Dürbeck* – Tz 17; EuGH 26. 2. 1987, 15/85, Slg 1987, 1005, *Consorzio Cooperativo d'Abbruzzo* – Tz 10; EuGH 15. 6. 1994, C-137/92 P, Slg 1994, I-2555, *BASF* – Tz 48; EuGH 8. 7. 1999, C-245/92 P, Slg 1999, I-4643, *Chemie Linz* – Tz 93; EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 18. Nur in besonderen Extremsfällen ist bei Rechtsakten, die mit einem Fehler behaftet sind, dessen Schwere so offensichtlich ist, dass er von der Gemeinschaftsrechtsordnung nicht geduldet werden kann, davon auszugehen, dass sie keine – auch nur vorläufige – Rechtswirkung entfaltet haben, dh dass sie als rechtlich inexistent zu betrachten sind. Siehe dazu zB EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 18–20.

¹⁸ Siehe dazu insb *Oliver*, Free Movement of Goods in the European Community³ (1996) 45–56; *Schweizer*, Die Bindung des Gemeinschaftsgesetzgebers an die Grundfreiheiten (1995); *Scheffer*, Die Marktfreiheiten des EG-Vertrages als Ermessensgrenze des Gemeinschaftsgesetzgebers (1996); *Roth*, CML Rev. 1998, 459 (476–478); *Möstl*, EuR 2002, 318 ff; *Mortelmans*, CML Rev. 2002, 1303 ff.

Rechtsprechung zur Warenverkehrsfreiheit wider,¹⁹ ist aber gleichermaßen für alle Grundfreiheiten²⁰ und damit auch im Bereich des direkten Steuerrechts²¹ relevant. Allerdings hat der Gemeinschaftsrechtsetzer einen weiteren Ermessensspielraum als nationale Gesetzgeber,²² sodass Harmonisierungsmaßnahmen zB nach Art 115 AEUV (ex-Art 94 EG)²³ zwar den Grundfreiheiten nicht zuwiderlaufen dürfen,²⁴ der Gemeinschaftsrechtsetzer aber nichtsdestoweniger verschiedene Faktoren in die Interessenabwägung einbeziehen darf.²⁵ Wenngleich also eine Richtlinie durchaus am Maßstab der Grundfreiheiten gemessen werden könnte,²⁶ hat der EuGH bisher einen Verstoß stets dann ausgeschlossen, wenn die Richtlinie den Mitgliedstaaten einen hinreichenden Spielraum zur grundfreiheitskonformen Umsetzung gewährt,²⁷ was aus der Sicht der Methodenlehre mit dem Ansatz einer grundfreiheitskonformen Auslegung des Sekundärrechts konform geht.²⁸

¹⁹ Siehe zB EuGH 20. 4. 1978, 80/77 und 81/77, Slg 1978, 927, *Ramel* – Tz 35; EuGH 29. 2. 1984, 37/83, Slg 1984, 1229, *Rewe-Zentral AG* – Tz 18; EuGH 17. 5. 1984, 15/83, Slg 1984, 2171, *Denkavit Nederland BV* – Tz 15; EuGH 9. 8. 1994, C-51/93, Slg 1994, I-3879, *Meyhui NV* – Tz 11; EuGH 25. 6. 1997, C-114/96, Slg 1997, I-3629, *René Kieffer und Romain Thill* – Tz 27; EuGH 14. 7. 1998, C-284/95, Slg 1998, I-4301, *Safety Hi-Tech Srl* – Tz 63; EuGH 13. 9. 2001, C-169/99, Slg 2001, I-5901, *Hans Schwarzkopf GmbH & Co* – Tz 37; EuGH 20. 5. 2003, C-469/00, Slg 2003, I-5053, *Ravil* – Tz 86; für eine detaillierte Analyse siehe *Oliver*, Free Movement of Goods in the European Community³ (1996) 45–56; weiters *Roth*, CML Rev. 1998, 459 (476–478).

²⁰ Siehe die Schlussanträge GA Kokott 16. 3. 2006, C-452/04, Slg 2006, I-9521, *Fidium Finanz* – Tz 67, wonach ein Sekundärrechtsakt nicht „die Reichweite der betreffenden oder einer anderen Grundfreiheit einschränken könnte“; vgl auch *Jarass*, EuR 1995, 202 (211); *Kingreen/Störmer*, EuR 1998, 263 (277); *Jarass*, EuR 2000, 705 (715); *Mortelmanns*, CML Rev. 2002, 1303 (1316); *Möstl*, EuR 2002, 318 ff.

²¹ Siehe zB *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (575 f); *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 (695 f); *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 830–831; *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten (IFSt, 2008) 8 und 88–89; *Schön/Schindler*, Die SE im Steuerrecht (2008) Rz 30.

²² Siehe für diese Folgerung zB *Oliver*, Free Movement of Goods in the European Community³ (1996) 45–56; *Schwemer*, Die Bindung des Gemeinschaftsgesetzgebers an die Grundfreiheiten (1995) 37, 45–61, 64, 209; *Scheffer*, Die Marktfreiheiten des EG-Vertrages als Ermessensgrenze des Gemeinschaftsgesetzgebers (1996) 57, 180; *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (2001) Vor Art 39–45 EGV Rz 49; *Möstl*, EuR 2002, 318 (333); *Mortelmanns*, CML Rev. 2002, 1303 (1315, 1334–1336); *Beutel*, Der neue rechtliche Rahmen grenzüberschreitender Verschmelzungen in der EU (2008) 112.

²³ *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (576).

²⁴ Siehe allgemein EuGH 5. 10. 2000, C-376/98, Slg 2000, I-8419, *Deutschland/Parlament und Rat* – Tz 81–88; siehe zB auch *Frenz*, Handbuch Europarecht – Europäische Grundfreiheiten (2004) 123 f, und speziell für das Steuerrecht *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (576); *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 31; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 314 f.

²⁵ Siehe zB EuGH 13. 5. 1997, C-233/94, Slg 1997, I-2405, *Deutschland/Parlament und Rat* – Tz 16–17; EuGH 7. 11. 2000, C-168/98, Slg 2000, I-9131, *Luxemburg/Parlament und Rat* – Tz 32; zu Fragen der Verhältnismäßigkeit siehe EuGH 9. 8. 1994, C-51/93, Slg 1994, I-3879, *Meyhui NV* – Tz 20–21. Für eine detaillierte Analyse siehe zB *Caspar*, EuZW 2000, 237 (240–241); *Mortelmanns*, CML Rev. 2002, 1303 (1332–1336).

²⁶ Schlussanträge GA Alber 24. 9. 2002, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 58; siehe auch EuGH 5. 5. 1982, 15/81, Slg 1982, 1409, *Schul* – Tz 41–44.

²⁷ Siehe EuGH 13. 7. 1989, 5/88, Slg 1989, 2609, *Hubert Wachauf* – Tz 22; EuGH 17. 6. 1999, C-166/98, Slg 1999, I-3791, *Socridis* – Tz 19–20.

²⁸ Vgl zB EuGH 5. 5. 1982, 15/81, Slg 1982, 1409, *Schul* – Tz 41–44; EuGH 13. 12. 1983, 218/82, Slg 1983, 4063, *Kommission/Rat* – Tz 15; EuGH 4. 12. 1986, 205/84, Slg 1986, 3755, *Kommission/Deutschland* – Tz 62; siehe zum Steuerrecht auch *Lang*, EC Tax Rev. 2008, 67 (73).

Vor diesem Hintergrund stellt sich daher im Hinblick auf das steuerliche Richtlinienrecht die Kernfrage, welcher Prüfungsmaßstab im Hinblick auf nationale Implementierungsmaßnahmen iSd Art 288 Abs 3 AEUV (ex-Art 249 Abs 3 EG) anzulegen ist. Wären nämlich nationale Implementierungsmaßnahmen lediglich am Maßstab des Sekundärrechts zu messen, wäre die Frage nach der Grundfreiheitskonformität auf die Ebene der Übereinstimmung des Sekundärrechts mit dem Primärrecht verlagert. Ob aber die Richtlinie selbst oder die nationale Umsetzungsmaßnahme am Maßstab der Grundfreiheiten zu messen ist, bestimmt nicht nur den Prüfungsmaßstab, sondern spiegelt sich auch verfahrensrechtlich darin wider, dass es zwar an den nationalen Gerichten liegt, dem Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten zum Durchbruch zu verhelfen, jedoch ausschließlich der EuGH dazu berufen ist, über die Gültigkeit eines Sekundärrechtsaktes zu befinden.²⁹ Der EuGH rekurriert zur Beantwortung dieser Frage grundsätzlich auf den Grad der Harmonisierung: Sofern Sekundärrecht bereits zu einer vollständigen Harmonisierung eines Rechtsgebietes geführt hat,³⁰ sind nationale Umsetzungsmaßnahmen lediglich am Maßstab des – primärrechtskonform interpretierten – Sekundärrechts, nicht jedoch direkt an den Grundfreiheiten zu messen.³¹ Wurde eine vollständige Harmonisierung hingegen nicht erreicht, hat der „Umstand, dass eine nationale Maßnahme möglicherweise einer „Bestimmung des abgeleiteten Rechts [...] entspricht, [...] nicht zur Folge, daß sie nicht an den Bestimmungen des EG-Vertrags zu messen wäre“.³²

Die Rechtsprechung hinterlässt jedoch ein unklares Bild dahingehend, ob eine konkrete nationale Implementierungsmaßnahme nur am Maßstab des umgesetzten Sekundärrechts zu verproben ist, oder ob die Grundfreiheiten eine zusätzliche Hürde für die Feststellung der Gemeinschaftsrechtskonformität darstellen. Vereinfachend lassen sich diesbezüglich drei Fallgruppen identifizieren:³³ Wird *erstens* eine bestimmte Maßnahme durch das Sekundärrecht vorgeschrieben, impliziert dies, dass diese nationale Maß-

²⁹ Siehe auch *Beutel*, Der neue rechtliche Rahmen grenzüberschreitender Verschmelzungen in der EU (2008) 116.

³⁰ Dazu zB *Frenz*, Handbuch Europarecht – Europäische Grundfreiheiten (2004) 139–140 mwN.

³¹ Siehe zB EuGH 5. 10. 1977, 5/77, Slg 1977, 1555, *Tedeschi* – Tz 33/35 (Richtlinie); EuGH 5. 4. 1979, 148/78, Slg 1979, 1629, *Ratti* – Tz 36 (Richtlinie); EuGH 8. 11. 1979, 251/78, Slg 1979, 3369, *Denkavit Futtermittel* – Tz 13 (Richtlinie); EuGH 20. 9. 1988, 190/87, Slg 1988, 4689, *Moermann* – Tz 10–11 (Richtlinie); EuGH 12. 10. 1993, C-37/92, Slg 1993, I-4947, *Vanacker und Lesage* – Tz 9 (Richtlinie); EuGH 31. 12. 2001, C-324/99, Slg 2001, I-9897, *DaimlerChrysler AG* – Tz 32, 43–45 (Verordnung); EuGH 24. 10. 2002, C-99/01, Slg 2002, I-9375, *Linhart und Biffl* – Tz 18 (Richtlinie); EuGH 23. 1. 2003, C-221/00, Slg 2003, I-1007, *Kommission/Österreich* – Tz 42 (Richtlinie). Für die Nuancen der Rechtsprechung siehe insb *Mortelmans*, CML Rev. 2002, 1303 (1327–1331); siehe auch *Scheffer*, Die Marktfreiheiten des EG-Vertrages als Ermessensgrenze des Gemeinschaftsgesetzgebers (1996) 129; für mögliche Inkonsistenzen in der Rechtsprechung siehe die Analyse in den Schlussanträgen GA *Geelhoed* 4. 7. 2002, C-221/00, Slg 2003, I-1007, *Kommission/Österreich* – Tz 44–46.

³² EuGH 28. 4. 1998, C-120/95, Slg 1998, I-1831, *Decker* – Tz 27; EuGH 28. 4. 1998, C-158/96, Slg 1998, I-1931, *Kohll* – Tz 25; EuGH 14. 9. 2000, C-238/98, Slg 2000, I-6623, *Hocsman* – Tz 31–34; dazu auf *Scheffer*, Die Marktfreiheiten des EG-Vertrages als Ermessensgrenze des Gemeinschaftsgesetzgebers (1996) 129–130.

³³ Siehe *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (2001) Vor Art 39–45 EGV Rz 148–152, und ebenfalls in diese Richtung *Scheffer*, Die Marktfreiheiten des EG-Vertrages als Ermessensgrenze des Gemeinschaftsgesetzgebers (1996) 121–133.

nahme nicht gegen die Grundfreiheiten verstößt.³⁴ Wird *zweitens* eine bestimmte nationale Maßnahme durch das Sekundärrecht untersagt, kann sich ein Mitgliedstaat nicht auf möglicherweise weiterreichende Rechtfertigungsgründe unter den Grundfreiheiten berufen, um Abweichungen vom sekundärrechtlichen Verbot einzuführen.³⁵ Unklar sind jedoch *drittens* Situationen, in denen das Sekundärrecht – wie in den Richtlinien zum direkten Steuerrecht – den Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum einräumt oder gewisse nationale Maßnahmen toleriert.³⁶ Wenngleich nämlich weitgehende Übereinstimmung besteht, dass Mitgliedstaaten durch die bloße Existenz von Sekundärrecht nicht von ihren Verpflichtungen aus den Grundfreiheiten entbunden sind,³⁷ ist stets auf Ziel und Zweck des Sekundärrechts abzustellen. Wiederum lassen sich daher mehrere Grundkonstellationen unterscheiden: Lässt zB eine Richtlinie gewisse Bereiche unregelt, sind die Grundfreiheiten uneingeschränkt auf nationale Maßnahmen in diesen Bereichen anzuwenden.³⁸ Gleiches gilt, wenn eine konkrete Situation nicht vom subjektiven³⁹ oder objektiven⁴⁰ Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst ist,⁴¹ obwohl der Richtlinie allenfalls Wertungshinweise für die Rechtfertigungsebene entnommen werden können.⁴² Sollte hingegen eine Richtlinie eine bestimmte nationale Maßnahme erlauben oder tolerieren, gilt es zu prüfen, ob ein solches Wahlrecht nichtsdestoweniger nur in Übereinstimmung mit den Grundfreiheiten ausgeübt werden kann,⁴³ wie es der EuGH im direkten Steuerrecht in *Bosal*⁴⁴ und *Keller Holding*⁴⁵ judiziert hat.

³⁴ EuGH 23. 3. 2000, C-246/98, Slg 2000, I-1777, *Berendse-Koenen* – Tz 24–25; EuGH 11. 12. 2003, C-322/01, Slg 2003, I-14887, *DocMorris* – Tz 52–53; EuGH 29. 4. 2004, C-387/99, Slg 2004, I-3751, *Kommission/Deutschland* – Tz 50; siehe auch *Everling* in *Schön* (Hrsg), GedS für Knobbe-Keuk (1997) 607 (623–624); *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (2001) Vor Art 39–45 EGV Rz 148.

³⁵ EuGH 5. 4. 1979, 148/78, Slg 1979, 1629, *Ratti* – Tz 36; EuGH 8. 11. 1979, 251/78, Slg 1979, 3369, *Denkavit Futtermittel* – Tz 13; EuGH 20. 9. 1988, 190/87, Slg 1988, 4689, *Moermann* – Tz 10–11; EuGH 25. 3. 1999, C-112/97, Slg 1999, I-1821, *Kommission/Italien* – Tz 54; EuGH 23. 11. 2000, C-421/98, Slg 2000, I-10375, *Kommission/Spanien* – Tz 42; siehe aber auch EuGH 10. 7. 1984, 72/83, Slg 1984, I-2727, *Campus Oil*, wo der EuGH die Anwendung des Art 30 EG gestattete, obwohl die fragliche Situation durch einen Akt des sekundären Gemeinschaftsrechts behandelt war; krit dazu zB *Bleckmann*, RIW 1987, 929 (933).

³⁶ Zu spezifischen Situationen einer „Mindestharmonisierung“, wonach den Mitgliedstaaten die Beibehaltung oder Einführung strengerer regulatorischer Standards gestattet ist, siehe *Dougan*, CML Rev. 2000, 853–885.

³⁷ Womöglich anders *Everling* in *Schön* (Hrsg), GedS für Knobbe-Keuk (1997) 607 (623–624).

³⁸ EuGH 5. 2. 1981, 53/80, Slg 1980, 409, *Eyssen* – Tz 15.

³⁹ Schlussanträge GA Mazák, 18. 12. 2008, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 23, und EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 28.

⁴⁰ EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 18–24; EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – Tz 53–54; EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 44–46 und 67–68; siehe auch Schlussanträge GA Mengozzi 7. 6. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 27 m FN 10.

⁴¹ Siehe zB *Schön/Schindler*, Die SE im Steuerrecht (2008) Rz 26; aufz dazu Kapitel II.2.

⁴² In diese Richtung *Forsthoff*, DStR 2006, 613 (617); siehe auch *Schön/Schindler*, Die SE im Steuerrecht (2008) Rz 28.

⁴³ Dazu zB EuGH 11. 6. 1987, 241/86, Slg 1987, 2574, *Bodin* – Tz 8–13; EuGH 20. 6. 1991, C-39/90, Slg 1991, I-3069, *Denkavit Futtermittel* – Tz 17–25.

⁴⁴ EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 21–28.

⁴⁵ EuGH 23. 2. 2006, C-471/04, Slg 2006, I-2107, *Keller Holding* – Tz 45.

Eine zusätzliche Differenzierung könnte dann erforderlich sein, wenn eine Richtlinie eine ausdrückliche Erlaubnis für einen spezifischen Mitgliedstaat enthält. Diesbezüglich ist jedoch für Zwecke dieser Untersuchung nicht primär fraglich, ob das Sekundärrecht dem Primärrecht entspricht,⁴⁶ sondern vielmehr, ob sich die entsprechende nationale Umsetzungsmaßnahme – ebenso wie zB bei eingeräumten Wahlrechten – an den Grundfreiheiten messen lassen muss, oder ob das Sekundärrecht diesfalls den exklusiven Prüfungsmaßstab darstellt. Im vielkritisierten *Ouzo*-Fall⁴⁷ stand eine solche Situation zur Entscheidung: Die Richtlinie zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke enthielt eine ausdrückliche Erlaubnis für Griechenland, eine niedrigere Steuer auf Ouzo vorzusehen,⁴⁸ wovon Griechenland auch richtlinienkonform Gebrauch machte.⁴⁹ Nach dem Verstreichen der Frist für eine Nichtigkeitsklage versuchte die Kommission gegen die griechische Umsetzungsmaßnahme durch eine Vertragsverletzungsklage vorzugehen und argumentierte, Griechenland habe durch den niedrigen Steuersatz auf national produzierten Ouzo im Vergleich zu importierten Spirituosen gegen Art 90 EG verstoßen.⁵⁰ Generalanwalt *Tizzano* wandte sich gegen die Vorgehensweise der Kommission mit dem Argument, die beiden griechischen Handlungsalternativen seien gerade darin gelegen gewesen, von der Erlaubnis in der Richtlinie Gebrauch zu machen oder dies eben nicht zu tun,⁵¹ was wiederum impliziere, dass die Klage der Kommission darauf hinauslaufe, „dass mittelbar, aber zwangsläufig die Rechtmäßigkeit dieser Vorschrift bestritten wird“.⁵² Der EuGH wies ebenso darauf hin, dass für eine Bestimmung einer gültigen Richtlinie die Vermutung der Primärrechtskonformität spricht,⁵³ und dass sich Griechenland „darauf beschränkt hat, eine nationale Regelung beizubehalten, die auf der Grundlage [der spezifischen „Erlaubnisnorm“ der Richtlinie] erlassen wurde und die dieser Vorschrift entspricht“, und somit nicht gegen seine Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht verstoßen hat.⁵⁴ Wenngleich es dem *Ouzo*-Urteil im Ergebnis nicht an Klarheit mangelt, ist dennoch umstritten, ob dies eine auf den verfahrensrechtlichen Spe-

⁴⁶ Dazu zB EuGH 20. 4. 1978, 80/77 und 81/77, Slg 1978, 927, *Ramel* – Tz 35; EuGH 15. 1. 1986, 41/84, Slg 1986, 1, *Pinna*; siehe auch *Roth*, CML Rev. 1998, 459 (478–479), der anmerkt, dass „the Community can neither empower nor oblige the Member States to pursue objectives that the Member States for themselves are forbidden to pursue“.

⁴⁷ EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“).

⁴⁸ Art 23 Abs 2 der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, ABl L 316/21 (31. 10. 1992), iVm Art 1 Abs 4 lit o Z 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1576/89 des Rates vom 29. Mai 1989 zur Festlegung der allgemeinen Regeln für die Begriffsbestimmung, Bezeichnung und Aufmachung von Spirituosen, ABl L 160/1 (12. 6. 1989).

⁴⁹ Dies wurde von der Kommission auch nicht angegriffen; siehe Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 59 m FN 16.

⁵⁰ Dazu bereits EuGH 18. 4. 1991, C-230/89, Slg 1991, I-1909, *Kommission/Griechenland* (ein reduzierter MwSt-Satz auf Ouzo im Vergleich zu importierten Spirituosen widerspricht Art 90 EG), und auf *Weinzierl*, EuR 2005, 759 ff.

⁵¹ Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 51–70.

⁵² EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 17.

⁵³ EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 18.

⁵⁴ EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 24.

zifitäten⁵⁵ beruhende Einzelfallentscheidung darstellt,⁵⁶ oder ob der Gerichtshof tatsächlich den Mitgliedstaaten eine Türe aufstoßen wollte, sich auf explizite Erlaubnisvorschriften im Sekundärrecht zu berufen, um sich uneingeschränkt gegenüber allfälligen grundfreiheitsrechtlichen Bedenken abzuschirmen.⁵⁷ Beide Sichtweisen erscheinen vertretbar: Generalanwalt *Tizzano* hat leidenschaftlich plädiert, dass sich Griechenland tatsächlich auf die explizite Erlaubnis verlassen konnte, zumal doch der Gemeinschaftsrechtsetzer die Grundfreiheitskonformität bereits determiniert habe, die Kommission die Frist für eine Nichtigkeitsklage verstreichen habe lassen und zudem der Inhalt der Erlaubnisbestimmung klar und eindeutig gewesen sei.⁵⁸ Gegen diese Sichtweise spricht freilich, dass eine Richtlinie stets auch ein politisches Verhandlungsergebnis zwischen den Mitgliedstaaten darstellt und Mitgliedstaaten daher auch in ihrem nationalen Interesse handeln;⁵⁹ eine Einschränkung der Wirkungsreichweite der Grundfreiheiten könnte daher dazu führen, dass Mitgliedstaaten verleitet sein könnten, ihre nationalen Eigeninteressen in Sekundärrecht zu gießen. Eine konsistente Lösung im *Ouzo*-Fall hätte daher auch darin bestehen können, dass Griechenland primärrechtskonform von einer Ausübung der sekundärrechtlichen Erlaubnis Abstand nehmen müssen.⁶⁰

II. Grundfreiheiten, Richtlinien im direkten Steuerrecht und nationale Umsetzungsmaßnahmen

1. Überblick

Die Harmonisierung des direkten Steuerrechts ist nach wie vor auf einige Richtlinien zu spezifischen Teilbereichen grenzüberschreitender Aktivitäten beschränkt. Im Bereich des Unternehmenssteuerrechts existieren lediglich Maßnahmen zur Vermeidung der konzerninternen juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden,⁶¹

⁵⁵ Tatsächlich kann die Gültigkeit eines Gemeinschaftsrechtsakts nur in einer Nichtigkeitsklage nach Art 230 EG oder in einem Vorlageverfahren nach Art 234 EG releviert werden, nicht jedoch in einem Vertragsverletzungsverfahren nach Art 226 EG.

⁵⁶ Dazu *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 (697).

⁵⁷ Siehe für diese Folgerung im direkten Steuerrecht *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (699); vgl aber auch die Kritik bei *Dürrschmidt*, EuZW 2005, 229 (230).

⁵⁸ Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 52.

⁵⁹ Siehe dazu Kapitel II.2. Dies war bei der im *Ouzo*-Fall betroffenen Richtlinie deutlich der Fall, hat doch GA *Tizzano* betont, dass „außerdem andere Mitgliedstaaten (wie Frankreich), aus welchen Gründen auch immer, zur selben Zeit und unter genau den gleichen Bedingungen ermächtigt wurden, von identischen Ausnahmen Gebrauch zu machen“; siehe Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 52.

⁶⁰ Siehe zum Ansatz der Kommission die Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“) – Tz 51, und zu dieser Folgerung auch *Dürrschmidt*, EuZW 2005, 229 (230).

⁶¹ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl L 225/6 ff (20. 8. 1990), idF der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 7/41 ff (13. 1. 2004), und zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuerwesen anlässlich des Beitritts Bulgariens und Rumäniens, ABl L 363/129 ff (20. 12. 2006) (Mutter-Tochter-RL, in Österreich umgesetzt durch § 10 Abs 2 KStG und § 94a EStG); für den Vorschlag einer Kodifizierung siehe den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (kodifizierte Fassung), KOM(2008)691 endg.

Zinsen und Lizenzgebühren⁶² sowie zur Erleichterung grenzüberschreitender Umstrukturierungen.⁶³ Diese Richtlinien sollen dementsprechend in ihren jeweiligen Bereichen Nachteile für grenzüberschreitende Situationen beseitigen und solcherart dem Binnenmarkt zum Durchbruch verhelfen.⁶⁴ Vor diesem Hintergrund ist es auch konsequent, wenn der EuGH es in ständiger Rechtsprechung untersagt, dass Mitgliedstaaten einseitig Maßnahmen einführen, die die Wirkung einer Richtlinie einschränken,⁶⁵ was selbst dann gilt, wenn eine solche Abweichung nichtdiskriminierend und damit grundfreiheitskonform wäre.⁶⁶

Zumal im direkten Steuerrecht nach Art 115 AEUV (ex-Art 94 EG) das Einstimmigkeitsprinzip herrscht, sind Richtlinien in diesem Bereich nahezu notwendigerweise das Ergebnis eines Kompromisses zwischen den im Rat vertretenen mitgliedstaatlichen Interessen. Es kann daher nicht überraschen, dass die Anwendungsbereiche der Richtlinien beschränkt sind, Wahlrechte für Mitgliedstaaten vorgesehen sind und überdies teilweise ausdrückliche Ausnahmen oder „Erlaubnisvorschriften“ für einzelne Mitgliedstaaten enthalten sind, von den Richtlinienvorgaben zumindest temporär abzuweichen. Ebensowenig ist es verwunderlich, dass nationale Umsetzungsmaßnahmen zu Spannungen mit den Grundfreiheiten führen können. Dies ergibt sich schon daraus, dass das Richtlinienrecht seiner Regelungsnatur nach statisch ist und idR nicht auf die nationalen Rechtsordnungen

⁶² Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157/49 ff (26. 6. 2003), idF der Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG insoweit, als bestimmte Mitgliedstaaten Übergangszeiten für eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten anwenden können, ABl L 157/106 ff (30. 4. 2004) (berichtigt in ABl L 195/33 ff [2. 6. 2004]), und der Richtlinie 2004/66/EG, ABl L 168/35 ff (1. 5. 2004) (Zinsen-Lizenzgebühren-RL, in Österreich umgesetzt durch § 99a EStG).

⁶³ Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl L 225/01 (20. 8. 1990) idF der Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl L 58/19 ff (4. 3. 2005) (FusionsRL, in Österreich insbesondere im UmgrStG umgesetzt), kodifiziert in der Richtlinie des Rates 2009/133/EG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (kodifizierte Fassung).

⁶⁴ Siehe zur Mutter-Tochter-RL zB EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation – Tz 103*; EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta – Tz 18*; EuGH 3. 4. 2008, C-27/07, Slg 2008, I-2067, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel – Tz 23*.

⁶⁵ Siehe EuGH 17. 10. 1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Slg 1996, I-5063, *Denkavit – Tz 26*.

⁶⁶ EuGH 12. 2. 2009, C-138/07, Slg 2009, I-731 *Cobelfret – Tz 46*: „Auch wenn das Königreich Belgien mit der Anwendung dieser Regelung auf sowohl von gebietsansässigen Tochtergesellschaften als auch von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften ausgeschüttete Dividenden bestrebt sein sollte, jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen, rechtfertigt dies somit nicht die Anwendung einer Regelung, die mit dem in Art 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der genannten Richtlinie vorgesehenen System zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unvereinbar ist.“

der Mitgliedstaaten Bezug nimmt, die Grundfreiheiten hingegen dynamisch mit dem nationalen Recht interagieren, hängt doch ihre Wirkung primär von der nationalen Behandlung vergleichbarer innerstaatlicher Sachverhalte ab.⁶⁷ Zumal die existierenden Richtlinien im direkten Steuerrecht den Mitgliedstaaten einen hinreichenden Spielraum zur – grundfreiheitskonformen – Implementierung lassen,⁶⁸ spielt auch die Frage nach der Übereinstimmung von Sekundär- mit Primärrecht kaum eine Rolle.⁶⁹ Vielmehr bedarf es einer Überprüfung, ob das nationale Recht diesen Umsetzungsspielraum tatsächlich grundfreiheitskonform ausgeübt hat. In diesem Sinne hat der EuGH in *Gaz de France* auch deutlich gemacht, dass eine Richtlinienbestimmung dann nicht gegen die Grundfreiheiten verstößen kann, wenn diese durch ihren Einfluss auf das nationale Recht ohnehin Wirkung entfalten.⁷⁰

Allerdings gibt es auch im direkten Steuerrecht Richtlinienbestimmungen, die an jene im *Ouzo*-Fall⁷¹ erinnern, zumal sie sich einerseits spezifisch an einen Mitgliedstaat richten und andererseits eine spezifische Erlaubnis für diesen Mitgliedstaat beinhalten.⁷² Käme man hier zu dem Schluss, dass eine solche spezifische „Erlaubnisnorm“ den Grundfreiheitenschutz des einzelnen Steuerpflichtigen beseitigen könnte,⁷³ stünde tatsächlich die Frage nach der Übereinstimmung der Richtlinievorschrift mit dem Primärrecht im Blickfeld, die vom nationalen Gericht im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens releviert werden könnte bzw. müsste.⁷⁴ Die Vorlagen in *Puffer*⁷⁵ und *Gaz de France*⁷⁶ implizieren zumindest, dass nationale Gerichte willens sind, den EuGH mit der Frage zu befassen, ob Richtlinienbestimmungen im indirekten oder direkten Steuerrecht den gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz oder die Grundfreiheiten verletzten.⁷⁷ Aufgrund des Ermessensspielraums des Gemeinschaftsrechtsetzers,⁷⁸ der auch die Interessen der

⁶⁷ Siehe auch *Rehm/Nagler*, IStR 2006, 859 (860); *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 595 (598–599).

⁶⁸ Siehe EuGH 13. 7. 1989, 5/88, Slg 1989, 2609, *Hubert Wachauf* – Tz 22; EuGH 17. 6. 1999, C-166/98, Slg 1999, I-3791, *Socridis* – Tz 19–20.

⁶⁹ Dazu unten Kapitel II.2., II.3. und II.4.

⁷⁰ EuGH 1. 10. 2009, C-247/08, *Gaz de France* – Tz 60 f (betreffend die „unvollständige“ Auflistung von Gesellschaftsformen im Anhang der Mutter-Tochter-RL; krit dazu noch *ter Kuile*, ET 1992, 402 [403], und *Harris*, 9 Fla. J. Int'l L. 1994, 111 [133]).

⁷¹ Siehe EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“), und die Kritik oben Kapitel I.

⁷² Unten Kapitel II.4.

⁷³ Siehe für diese Folgerung *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (699), und für eine kritische Betrachtung oben Kapitel I.

⁷⁴ Vgl zB EuGH 5. 5. 1982, 15/81, Slg 1982, 1409, *Schul* – Tz 41–44; EuGH 25. 1. 1994, C-212/91, Slg 1994, I-171, *Angelopharm*.

⁷⁵ Dazu EuGH 23. 4. 2009, C-460/07, *Puffer* – Tz 25–62, sowie Schlussanträge GA Sharpston 11. 12. 2008, C-460/07, *Puffer* – Tz 58–64; die Vorlage des österreichischen VwGH 24. 9. 2007, 2006/15/006, ist in IStR 2007, 781, abgedruckt; für eine detaillierte Analyse siehe *Zorn/Twardosz*, DStR 2007, 2185–2194.

⁷⁶ Dazu EuGH 1. 10. 2009, C-247/08, *Gaz de France* – Tz 45–63, sowie Schlussanträge GA *Mazák*, 25. 6. 2009, C-247/08, *Gaz de France* – Tz 39–48; die Vorlage des FG Köln 23. 5. 2008, 2 K 3527/02, ist in IStR 2008, 595 (m Anm *Rehm/Nagler* und *Jorewitz*) abgedruckt.

⁷⁷ Siehe auch EuGH 5. 5. 1982, 15/81, Slg 1982, 1409, *Schul* – Tz 41–44, und EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, Slg 2003, I-9809, *Océ van der Grinten* – Tz 90–103.

⁷⁸ Siehe zB EuGH 13. 5. 1997, C-233/94, Slg 1997, I-2405, *Deutschland/Parlament und Rat* – Tz 16–17; EuGH 7. 11. 2000, C-168/98, Slg 2000, I-9131, *Luxemburg/Parlament und Rat* – Tz 32.

nationalen Fisci in die Abwägung einbeziehen kann,⁷⁹ ist der Maßstab dieser Überprüfung jedoch weniger streng als jener bei der Überprüfung nationalen Rechts an den Grundfreiheiten.⁸⁰ Dieser Ermessensspielraum darf jedoch gerade im Steuerrecht nicht dazu dienen, die Notwendigkeit politischer Kompromisse als Rechtfertigung beschränkender Sekundärrechtsnormen heranzuziehen,⁸¹ fehlt es doch gerade in diesem Bereich einerseits oftmals am Interessengegensatz der Mitgliedstaaten und würde andererseits die Gefahr bestehen, dass Mitgliedstaaten das Gemeinschaftsrecht zur Durchsetzung einzelstaatlicher Interessen missbrauchen könnten.⁸²

2. Objektiver und subjektiver Anwendungsbereich

Eine erste Problemzone liegt in jenen Situationen, in denen ein Steuerpflichtiger zwar einen Sachverhalt im grundsätzlichen Regelungsumfeld einer Richtlinie verwirklicht, jedoch nicht vom subjektiven oder objektiven Anwendungsbereich einer Richtlinie erfasst ist. Hier könnte nämlich durchaus argumentiert werden, dass die entsprechende Richtlinie den Konsens der Mitgliedstaaten im Rat widerspiegelt und deshalb Situationen, die willentlich nicht in ihren Regelungsbereich einbezogen sind, im Gegenschluss auch aus dem Wirkungsbereich der Grundfreiheiten ausgenommen sein sollten. Tatsächlich hatten Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Mutter-Tochter-RL vorgebracht, dass in Situationen außerhalb deren sachlichen Anwendungsbereichs

„eine Besteuerung zulässig ist, mit der Folge, dass eine eventuelle Ungleichbehandlung in dem Verhältnis zwischen Tochter- und Muttergesellschaften, die in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig sind, allein der Koexistenz verschiedener Steuersysteme zuzurechnen wäre.“⁸³

Der EuGH ist dieser Argumentation freilich weder im Hinblick auf den objektiven⁸⁴ noch auf den subjektiven⁸⁵ Anwendungsbereich des Richtlinienrechts gefolgt, wenngleich durchaus eine Tendenz feststellbar ist, die sich im Richtlinienrecht widerspiegelnden

⁷⁹ *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten (IFSt, 2008) 89; *Schön/Schindler*, Die SE im Steuerrecht (2008) Rz 32; siehe auch *Beutel*, Der neue rechtliche Rahmen grenzüberschreitender Verschmelzungen in der EU (2008), 114.

⁸⁰ *Lang*, EC Tax Rev. 2008, 67 (73).

⁸¹ Siehe aber EuGH 1. 10. 2009, C-247/08, *Gaz de France* – Tz 52 mwN.

⁸² *Schön*, 34 Tax Notes Int'l 197 (202) (Apr. 12, 2004); *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten (IFSt, 2008) 89–90; *Schön/Schindler*, Die SE im Steuerrecht (2008) Rz 32.

⁸³ Siehe für dieses Argument der Mitgliedstaaten die Schlussanträge GA *Mengozzi* 7. 6. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 27 m FN 10, und EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 21–23.

⁸⁴ EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 18–24; EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – Tz 53–54; EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 44–46 und 67–68; EuGH 22. 12. 2008, C-48/07, Slg 2008, I-10627, *Les Vergers du Vieux Tauves* – Tz 46; siehe auch Schlussanträge GA *Mengozzi* 7. 6. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 27 m FN 10.

⁸⁵ Schlussanträge GA *Mazák* 18. 12. 2008, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 23, und EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 28.

rechtspolitischen Wertungen für die Interpretation der Grundfreiheiten heranzuziehen.⁸⁶ Auch im Schrifttum besteht kein Zweifel, dass die Grundfreiheiten uneingeschränkt in Situationen Anwendung finden, die außerhalb des objektiven oder subjektiven Anwendungsbereichs einer Richtlinie liegen, enthalten doch gerade die Richtlinien im direkten Steuerrecht lediglich Minimalstandards.⁸⁷ Dieser Sichtweise ist aus mehreren Gründen zuzustimmen: Wenn nämlich erstens die Mitgliedstaaten befugt sind, über die Minimalstandards des Richtlinienrechts hinaus Vorteile einzuräumen, bestehen keine dogmatischen Bedenken, auch eine Verpflichtung zu einem solchen Verhalten aus den Grundfreiheiten abzuleiten.⁸⁸ Zweitens würde eine andere Sichtweise den Mitgliedstaaten die nahezu uneingeschränkte Möglichkeit eröffnen, die Wirkung der Grundfreiheiten einzuschränken.⁸⁹ Und drittens würde eine Sichtweise, die den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumte, nationales Recht durch die Verabschiedung einer Richtlinie gegenüber dem Einfluss der Grundfreiheiten zu „immunisieren“, das Paradoxon aufwerfen, dass nationale Maßnahmen zwar vor der Verabschiedung einer *ex definitione* den Binnenmarkt födernden steuerlichen Richtlinie grundfreiheitswidrig gewesen wären, nicht aber nach deren Verabschiedung.

Gerade im Bereich der grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen hat der EuGH in *ACT Group Litigation*, *FII Group Litigation* und *Amurta* für Fälle außerhalb des sachlichen Anwendungsbereiches der Mutter-Tochter-RL eindeutig geklärt, dass,

„[a]uch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, in Bezug auf nicht unter die [die Mutter-Tochter-RL] fallende Beteiligungen festzulegen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die mehrfache Belastung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden sollen, und sie dazu einseitig oder durch ein mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser mehrfachen Belastung und dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einführen können, [...] dies nicht schon

⁸⁶ So scheut der EuGH beispielsweise davor zurück, bei der grundfreiheitsrechtlichen Analyse körperschaftsteuerliche Anrechnungssysteme in das – durch die Mutter-Tochter-RL nicht beeinträchtigte – Besteuerungsrecht für die Körperschaftsgewinne der ausschüttenden Tochtergesellschaft einzugreifen; siehe EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – Tz 60, und dazu krit *Farmer/Zalasiński in Xenopoulos* (Hrsg), *Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem; National and Community responses and solutions* (FIDE Congress, 2006) 399 (406).

⁸⁷ *Tumpel in Pelka* (Hrsg), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, DStJG Bd 23 (2000) 322 (358-359); *Staringer*, *ÖStZ* 2000, 26 (31); *Staringer in Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), *Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht* (2000), 93 (101-102); *Kofler/Toifl*, *ET* 2005, 232 (236-238); *Kofler/Tumpel in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Tax Treaty Law and EC Law* (2007) 191 (204-210); *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (2007) 834-840; *Zorn in Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, FS Nolz (2008) 211 (233-236); *Rehm/Nagler*, *ISTR* 2008, 595 (599).

⁸⁸ Siehe zB *Kofler/Tumpel in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Tax Treaty Law and EC Law* (2007) 191 (202-210); *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (2007) 834-840.

⁸⁹ *Schön*, 34 *Tax Notes Int'l* 197 (202) (Apr. 12, 2004).

[bedeutet], dass sie Maßnahmen anwenden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstößen.“⁹⁰

Die nationale Besteuerung grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen außerhalb der Mutter-Tochter-RL muss somit den Grundfreiheiten entsprechen, ohne dass sich ein diskriminierender Mitgliedstaat rechtfertigend auf die Existenz der Richtlinie für gewisse qualifizierte Situationen berufen könnte.⁹¹ Dies gilt, wie der EuGH in *Les Vergers du Vieux Tauves* klargestellt hat, auch für jene Beziehungen zwischen prinzipiell qualifizierten Mutter- und Tochtergesellschaften, die nicht von der Mutter-Tochter-RL erfasst sind, wie zB jene in Form eines Fruchtgenusses an Kapitalanteilen.⁹² Auch in einem solchen Fall muss die nationale Gesetzgebung den Grundfreiheiten entsprechen:

„[D]er Begriff des Anteils am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats im Sinne von Art. 3 der [Mutter-Tochter-RL] umfasst nicht die Innehabung des Nießbrauchs von Anteilen [...]. Wenn ein Mitgliedstaat jedoch zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der bezogenen Dividenden sowohl die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile in Volleigentum hält, als auch die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile im Nießbrauch hält, von der Steuer befreit, muss er gemäß den vom EG-Vertrag garantierten, für grenzüberschreitende Sachverhalte geltenden Verkehrsfreiheiten für die Zwecke der Steuerbefreiung der bezogenen Dividenden dieselbe steuerliche Behandlung den Dividenden zuteil werden lassen, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile in Volleigentum hält, und solchen Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, die Anteile in Nießbrauch hält.“⁹³

Gleichermaßen ist die Einwirkung der Grundfreiheiten nicht durch die Existenz einer Richtlinie eingeschränkt, wenn die konkrete Situation nicht von ihrem subjektiven Anwendungsbereich erfasst ist.⁹⁴ Sowohl Generalanwalt Mazák als auch der EuGH haben dies in *Gaz de France* eindrucksvoll bestätigt:

„Der Gerichtshof hat nämlich bereits entschieden, dass es zwar für nicht von der [Mutter-Tochter-RL] erfasste Beteiligungen den Mitgliedstaaten obliegt, festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten

⁹⁰ EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – Tz 54; dazu auch EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 68; EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 21–23; siehe auch EuGH 22. 12. 2008, C-48/07, Slg 2008, I-10627, *Les Vergers du Vieux Tauves* – Tz 46.

⁹¹ Siehe auch Schlussanträge GA *Mengozzi* 7. 6. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 27 m FN 10.

⁹² Siehe EuGH 22. 12. 2008, C-48/07, Slg 2008, I-10627, *Les Vergers du Vieux Tauves* – Tz 30–44; siehe zu dieser Frage auf *Kofler*, SWI 2008, 513 ff mwN.

⁹³ EuGH 22. 12. 2008, C-48/07, Slg 2008, I-10627, *Les Vergers du Vieux Tauves* – Tz 49.

⁹⁴ Schlussanträge GA *Mazák* 18. 12. 2008, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 23, und EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 28 (betreffend Ausschüttungen an eine Körperschaft, die nicht vom Annex der Mutter-Tochter-RL erfasst ist).

Gewinne vermieden werden soll, und dazu einseitig oder durch Abkommen mit anderen Mitgliedstaaten Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einzuführen, doch erlaubt dieser bloße Umstand es ihnen nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom Vertrag garantierten Verkehrs freiheiten verstößen [...].⁹⁵

Bemerkenswert ist schließlich, dass dieser Ansatz des Gerichtshofes auch in die Änderungen der Mutter-Tochter-RL im Jahr 2003⁹⁶ im Hinblick auf Betriebsstättensituationen Eingang fand. Während nämlich Betriebsstättensituationen in der Stammfassung der Richtlinie nicht explizit angesprochen waren, war doch nach den Urteilen in *Avoir Fiscal*⁹⁷ und *Saint-Gobain*⁹⁸ weitgehend unstrittig, dass die Niederlassungsfreiheit des Art 49 AEUV (ex-Art 43 EG) den Betriebsstättenstaat dazu verpflichtet, eine dividendenbeziehende Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen EU-Kapitalgesellschaft gleich einer ansässigen Gesellschaft zu behandeln.⁹⁹ Die Kommission ist dieser Sichtweise gefolgt:

„Die Mutter-/Tochter-Richtlinie befasst sich nicht ausdrücklich mit dem Fall, dass ausgeschüttete Gewinne einer Betriebsstätte zufließen, der die Anteile zugeordnet sind. Die Richtlinie zielt darauf ab, auch diese Fälle zu erfassen. Der Rechtsprechung des Gerichtshofs zufolge dürfen Betriebsstätten nicht gegenüber Tochtergesellschaften benachteiligt werden, wenn beide einer gleichartigen steuerlichen Regelung unterliegen. Der Wortlaut der Richtlinie sollte in dieser Hinsicht klarer gefasst werden.“¹⁰⁰

Basierend auf diesen Überlegungen wurde durch die ÄnderungsRL auch klargestellt, dass die Mutter-Tochter-RL auch Situationen umfasst, in denen Muttergesellschaft, Tochtergesellschaft und die dividendenbeziehende Betriebsstätte in unterschiedlichen Mitgliedstaaten

⁹⁵ EuGH 1. 10. 2009, C-247/08, *Gaz de France* – Tz 60, unter Hinweis auf EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – Tz 54, EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 24, und 24, sowie EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 28; siehe auch Schlussanträge *GA Mazák*, 25. 6. 2009, C-247/08, *Gaz de France* – Tz 46: „Zweifellos sind nach der Richtlinie 90/435 in ihrer ursprünglichen Fassung gewisse Vorteile bestimmten, eine konkrete Rechtsform aufweisenden Gesellschaften vorbehalten. Dies allein bedeutet jedoch nicht, dass die Richtlinie 90/435 die Mitgliedstaaten daran hindert, gebietsfremden Muttergesellschaften, die nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 90/435 fallen, die Inländerbehandlung zuteilwerden zu lassen. Aus der [...] Rechtsprechung des Gerichtshofs geht vielmehr hervor, dass nationale Rechtsvorschriften, die eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle für die von einer deutschen Gesellschaft an gebietsansässige Muttergesellschaften ausgeschütteten Dividenden vorsehen, dies auch für die von einer deutschen Gesellschaft an gebietsfremde Muttergesellschaften ausgeschütteten Dividenden vorsehen müssen.“

⁹⁶ Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 7/41 ff (13. 1. 2004).

⁹⁷ EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1996, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir Fiscal*“).

⁹⁸ EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.

⁹⁹ Dazu auf *Kofler/Kofler* in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, FS Nolz (2008) 53–82 mwN; siehe auch *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁵ (2008) 482.

¹⁰⁰ Pkt 19 der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten KOM(2003)462 endg, 5 f.

situiert sind.¹⁰¹ Nicht implementiert wurde hingegen der Vorschlag der Kommission, auch Situationen zu erfassen, bei denen die dividendenbeziehende Betriebsstätte und die ausschüttende Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat situiert sind.¹⁰² Sowohl die Ratsarbeitsgruppe¹⁰³ als auch das Parlament¹⁰⁴ erblickten darin eine rein innerstaatliche Problematik, die nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie einbezogen werden sollte. Allerdings hatten einige Delegationen zu Recht darauf aufmerksam gemacht, dass dies Probleme im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung verursachen könnte,¹⁰⁵ verpflichten doch die Grundfreiheiten den Betriebsstättenstaat dazu, der Betriebsstätte im Hinblick auf bezogene Dividenden nichtdiskriminierende Behandlung im Vergleich zu einer nationalen Muttergesellschaft zu gewähren.¹⁰⁶ Wohl vor diesem Hintergrund macht auch die Präambel zur ÄnderungsRL deutlich, dass „Fälle, in denen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft sich in demselben Mitgliedstaat befinden, von dem betreffenden Mitgliedstaat – unbeschadet der Anwendung der Vertragsgrundsätze – nach Maßgabe seines innerstaatlichen Rechts behandelt werden“ können.¹⁰⁷ Diese Bezugnahme auf die „Anwendung der Vertragsgrundsätze“ macht einerseits deutlich, dass sich der Rat der möglichen Probleme im Hinblick auf den Einfluss der Niederlassungsfreiheit in Betriebsstättensituationen durchaus bewusst war, und impliziert andererseits, dass selbst der Rat nicht davon ausgegangen war, dass die Nichtaufnahme solcher Situationen in den Anwendungsbereich der Richtlinie das nationale Recht insoweit vor dem Einfluss der Grundfreiheiten immunisieren könne.¹⁰⁸

3. Materielle Anwendungsvoraussetzungen

Durchaus vergleichbar mit Situationen außerhalb des subjektiven oder objektiven Anwendungsbereichs eines Sekundärrechtsaktes, normieren Richtlinien bisweilen zusätzliche materielle Voraussetzungen für das Eintreten einer Begünstigung. So sieht beispielsweise die kodifizierte FusionsRL in ihren Art 4 und 12 vor, dass gewissen Umgründungen

¹⁰¹ Siehe Art 1 Abs 1 TS 3 der geänderten Mutter-Tochter-RL und Pkt 8 der Präambel der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 7/41 ff (13. 1. 2004).

¹⁰² Dazu auf *Kofler/Kofler* in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 53 (58–59 und 79–80).

¹⁰³ Siehe zB Dok. 12740/03 FISC 130 (22. 9. 2003), 13.

¹⁰⁴ Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten – Ausschuss für Wirtschaft und Währung, A5-0472/2003 (5. 12. 2003), und ebenso die Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, P5_TA(2003)0567 (16. 12. 2003).

¹⁰⁵ Siehe Dok 13793/03 FISC 161 (21. 10. 2003), 6 m FN 1.

¹⁰⁶ Siehe zB *Bullinger*, ISTR 2004, 406 (408); *Kofler/Kofler* in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 53 (79–80); *Terra/Wattel*, European Tax Law (2008) 483.

¹⁰⁷ Pkt 8 der Präambel der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 7/41 ff (13. 1. 2004).

¹⁰⁸ Siehe auch *Kofler/Kofler* in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 53 (79–80).

und Sitzverlegungen von SEs oder SCEs „keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen [darf], der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt“, verknüpft diesen Besteuerungsaufschub jedoch mit der Bedingung, dass die betroffenen Wirtschaftsgüter effektiv mit einer Betriebsstätte im Staat der übertragenden oder sitzverlegenden Gesellschaft verbunden bleiben.¹⁰⁹ Durch einen solchen an einen „Betriebsstättenvorbehalt“ gebundenen Besteuerungsaufschub „lässt sich [...] die Besteuerung des entsprechenden Wertzuwachses vermeiden und zugleich seine spätere Besteuerung durch den Staat der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt der Realisierung sicherstellen“.¹¹⁰

Dieser „Betriebsstättenvorbehalt“ war bereits im ursprünglichen Kommissionsvorschlag aus dem Jahr 1969 enthalten,¹¹¹ wurde in die Stammfassung des Jahres 1990 übernommen und auch durch die Änderung im Jahr 2005 nicht weiter modifiziert; vielmehr wurde in der Präambel der ÄnderungsRL zusätzlich hervorgehoben, dass „Ziel der Richtlinie“ nicht nur „ein Aufschub der Besteuerung von Wertsteigerungen bzw. Veräußerungsgewinnen in Verbindung mit Unternehmensumstrukturierungen“, sondern auch „der Schutz der Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten“ sei.¹¹² Der offensichtliche Zweck des Betriebsstättenvorbehalts liegt somit im Schutz der mitgliedstaatlichen Besteuerungsrechte, was wiederum impliziert, dass die Mitgliedstaaten offenbar davon ausgegangen sind, weiterhin zur sofortigen Besteuerung berechtigt zu sein, wenn die Möglichkeit der Ausübung ihrer Steuerhoheit über die entsprechenden stillen Reserven (zB bei nicht der Betriebsstätte zuordenbaren immateriellen Wirtschaftsgütern, Beteiligungen und Grundvermögen) durch eine Umstrukturierung oder Sitzverlegung eingeschränkt wird. Es liegt daher die Annahme nahe, dass die Mitgliedstaaten durch die materielle Anwendungsvoraussetzung in Form des Betriebsstättenvorbehalts zugleich ihre nationalen Wegzugsbesteuerungssysteme immunisieren wollten, hatten doch sämtliche Mitgliedstaaten zum Zeitpunkt der Verabschiedung der ÄnderungsRL Steuerregime, die einen Steueraufschub in Fällen rein innerstaatlicher Umgründungen vorsahen.¹¹³

Offen ist somit, ob der „Betriebsstättenvorbehalt“ der FusionsRL tatsächlich zur Folge hat, dass nationale Wegzugsbesteuerungsregime, die zwar in grenzüberschreitenden Fällen eine sofortige Besteuerung stiller Reserven vorsehen, wenn die Voraussetzungen des Art 4

¹⁰⁹ Siehe auch den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, KOM(2003)613 endg, 14 (betrifft Art 10b).

¹¹⁰ Siehe die Präambel zur Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABI L 225/01 (20. 8. 1990).

¹¹¹ Siehe Art 4 und die begleitenden Erläuterungen zum Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, KOM(69)5 endg, 3 und 20.

¹¹² Siehe Pkt 2 der Präambel der Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABI L 58/19 ff (4. 3. 2005).

¹¹³ *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten (IFSt, 2008) 88.

bzw Art 12 der Richtlinie nicht erfüllt sind, eine solche Aufdeckung aber bei rein innerstaatlichen Vorgängen unterbleibt, gemeinschaftsrechtskonform sind. Vor dem Hintergrund der Urteile in *X und Y*,¹¹⁴ *du Saillant*¹¹⁵ und *N*,¹¹⁶ in denen der EuGH im Lichte der Grundfreiheiten zwar die Zulässigkeit einer Wegzugsbesteuerung grundsätzlich bestätigt, jedoch einen Aufschub bis zur tatsächlichen Realisierung gefordert hat,¹¹⁷ wurde im Schrifttum argumentiert, dass ähnliche Überlegungen auch bei grenzüberschreitenden Umgründungen¹¹⁸ oder Sitzverlegungen¹¹⁹ anwendbar sein müssten. Unterstellt man, dass die Grundfreiheiten tatbeständlich einer sofortigen Besteuerung entgegenstehen würden,¹²⁰ wirft sich solcherart die Folgefrage auf, ob sich die Mitgliedstaaten rechtfertigend auf das Betriebsstättenerfordernis der FusionsRL berufen könnten. Wenngleich die Ansätze im Schrifttum im Detail differieren, ist es doch hA, dass nationale Maßnahmen ungeachtet des richtlinienrechtlichen Betriebsstättenerfordernisses mit den Grundfreiheiten übereinstimmen müssen.¹²¹ Es sei

¹¹⁴ EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*.

¹¹⁵ EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *de Lasteyrie du Saillant*.

¹¹⁶ EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, Slg 2006, I-7409, *N*.

¹¹⁷ Siehe zB *Terra/Wattel*, European Tax Law⁵ (2008) 780–790.

¹¹⁸ Siehe EuGH 13. 12. 2005, C-411/03, Slg 2005, I-10895, *SEVIC* (zur grenzüberschreitenden Verschmelzung auf Basis der Niederlassungsfreiheit).

¹¹⁹ Eingewendet wird freilich, dass der EuGH gesellschaftsrechtliche Sitzverlegungsbegrenzungen anerkennt (vgl EuGH 27. September 1988, 81/87, Slg 1988, 5483, *Daily Mail*, und nachfolgend EuGH 16. 12. 2008 C-210/06, *CARTESIO*), und deshalb auch ein weniger starker Eingriff in Form einer Wegzugsbesteuerung zulässig sein müsste; siehe dazu zB *Frotscher*, IStR 2006, 65–72, und für eine kritische Analyse *Terra/Wattel*, European Tax Law⁵ (2008) 786–790; zur SE und SCE, die auf Basis des Gemeinschaftsrechts zur Sitzverlegung berechtigt sind, siehe aber zB die Mitteilung der Kommission betreffend Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten, KOM(2006)825 endg, 5; weiters zB *Weber*, ET 2003, 350 (353); *Schön*, IStR 2004, 289 (297); *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (575); *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 26; *Schön*, JbFSt 2006/2007, 81–92; *Terra/Wattel*, European Tax Law⁵ (2008) 540; *Schön/Schindler*, Die SE im Steuerrecht (2008) Rz 152.

¹²⁰ Für mögliche Rechtfertigungsüberlegungen zB im Hinblick auf immaterielle Wirtschaftsgüter siehe etwa *Thiel*, DB 2005, 2316 (2318); *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (246–247); vgl auch *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten (IFSt, 2008) 89–92.

¹²¹ Siehe *Schön*, IStR 2004, 289 (297); *Schön*, 34 Tax Notes Int'l 197 (202) (Apr. 12, 2004); *Rödder*, DStR 2004, 1629 (1633); *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (575–576); *Schindler*, ecolex 2004, 770 (771); *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 27–28; *Hügel* in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 177 (196–197); *Rödder*, DStR 2005, 893 (895–896); *Kinzl*, AG 2005, 842 (844–845); *Klingberg/van Lishaut*, Der Konzern 2005, 698 (705–707, 714); *Kofler/Schindler*, taxlex 2005, 496 (501), und taxlex 2005, 559 (563–564); *Achazt/Kofler* in *Achazt/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005), 23 (41–42); *Schindler* in *IFA* (Hrsg), Tax Treatment of International Acquisitions of Businesses, CDFI 90b (2005) 49 (66–67); *Körner*, IStR 2006, 109 (110–111); *Schön*, JbFSt 2006/2007, 90–92; *Schön/Schindler*, Die SE im Steuerrecht (2008) Rz 25–34, 157 (Sitzverlegung einer SE) und 240 (Verschmelzung); *Terra/Wattel*, European Tax Law⁵ (2008) 540; *Hofstätter/Hohenwarter* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (2008) 111 (121–122); in diese Richtung auch *Louven/Dettmeier/Pöschke/Weng*, BB Special Nr 3 2006, 1 (6–7); *Gammie*, ET 2004, 35 (42); *Fischer*, DStR 2006, 2281 (2285–2286); *Russo/Offermanns*, ET 2006, 250 (253–254 und 257); *Hahn*, IStR 2006, 797 (802–804); womöglich anders *Thömmes*, ET 2004, 22 (27); krit hingegen *Förster/Lange*, RIW 2002, 585 (587); *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (246–247); für einen anderen Ansatz siehe *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten (IFSt, 2008) 89–92 (Prüfung der Richtlinie an den Grundfreiheiten).

nämlich für den Fall, dass Wirtschaftsgüter nicht iSd Art 4 oder Art 12 mit einer Betriebsstätte verbunden bleiben, der Richtlinie letztlich gar keine Regelung zu entnehmen, weshalb für die Beurteilung nationaler Wegzugsbesteuerungsregime auf die Grundfreiheiten zurückgegriffen werden müsse.¹²² Diese Sichtweise wird letztlich auch von der Kommission vertreten:

„Seit 8. Oktober 2004 gibt es das Statut der Europäischen Gesellschaft, das es einer Gesellschaft, die die Rechtsform einer SE (Societas Europaea) angenommen hat, ermöglicht, ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen, ohne die Gesellschaft auflösen oder eine neue juristische Person gründen zu müssen. Die 2005 erfolgte Änderung der Fusions-Richtlinie (90/434/EWG) stellt sicher, dass unter bestimmten Bedingungen bei Verlegung des Sitzes einer SE oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen nicht realisierte Wertsteigerungen des im Wegzugsmitgliedstaat verbleibenden Vermögens nicht sofort besteuert werden. Wirtschaftsgüter, die im Wegzugsmitgliedstaat nicht mehr einer Betriebsstätte zugerechnet werden, werden in den Änderungen nicht erwähnt. Die Kommission ist jedoch der Auffassung, dass die Grundsätze des Urteils de Lasteyrie [du Saillant] auch für solche „verbrachten“ Wirtschaftsgüter gelten.“¹²³

4. Wahlrechte im Richtlinienrecht

Die Richtlinien im direkten Steuerrecht sehen auf verschiedene Arten Wahlrechte für die Mitgliedstaaten vor. Die Mutter-Tochter-RL gestattet beispielsweise die Einführung einer Mindesthaltezeit,¹²⁴ sie lässt die Wahl zwischen Befreiungs- und Anrechnungsmethode¹²⁵ und sie erlaubt Mitgliedstaaten, Kosten und Verluste im Zusammenhang mit der Beteiligung vom Abzug auszuschließen.¹²⁶ Derartige sekundärrechtliche Wahlrechte werfen freilich die Frage auf, ob in ihrer Ausübung ergangene nationale Implementierungsvorschriften gegenüber dem Einfluss der Grundfreiheiten immunisiert sind,¹²⁷ oder ob die Mitgliedstaaten solche Wahlrechte vielmehr nur im Lichte der Grundfreiheiten ausüben können.¹²⁸

Der EuGH war mit dieser Frage zuerst in *Bosal*¹²⁹ befasst. Das niederländische Recht gestattete niederländischen Muttergesellschaften nur insoweit einen Finanzierungskos-

¹²² Vgl zB *Schön*, 34 Tax Notes Int'l 197 (2002) (Apr. 12, 2004); *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (575–576); *Schön/Schindler*, Die SE im Steuerrecht (2008) Rz 33; in diese Richtung auch *Schäfer-Elmayer*, Besteuerung einer in Deutschland ansässigen Holding in der Rechtsform SE (Societas Europaea) (2006) 141–142.

¹²³ Mitteilung der Kommission betreffend Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten, KOM(2006)825 endg. 5.

¹²⁴ Art 3 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL.

¹²⁵ Art 4 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL.

¹²⁶ Art 4 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL.

¹²⁷ Siehe zu diesem Ansatz *Forsthoff*, IStR 2006, 222 (222–224), und *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (698–701).

¹²⁸ Siehe *van der Geld/Kleemans*, EC Tax Rev. 2001, 72 (78); *Schön*, FR 2001, 381 (391); *Meussen*, ET 2004, 59 (59–60); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005), 314–315; *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 ff; *Kofler/Tumpel* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 191 (199–210); *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 830–840; vgl auch *CFE*, ET 2004, 506 (507).

¹²⁹ EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal*.

tenabzug im Hinblick auf Beteiligungen an Tochtergesellschaften, als deren Gewinne der niederländischen Besteuerung unterlagen. Der EuGH gestand zwar zu, dass diese Vorschrift eine bloße Implementierung des in Art 4 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL vorgesehenen Wahlrechts darstellt und solcherart mit der Richtlinie übereinstimmt.¹³⁰ Er teilte jedoch nicht die Ansicht, dass Mitgliedstaaten durch Art 4 Abs 2 gerechtfertigt sind, die Abzugsfähigkeit der Beteiligungskosten gänzlich zu versagen.¹³¹ Vielmehr könne vom Wahlrecht des Art 4 Abs 2

„nur unter Wahrung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrages, hier des Artikels [43] EG, Gebrauch gemacht werden. Die Frage, ob die Richtlinie einen Mitgliedstaat ermächtigt, den Abzug der Beteiligungskosten nur teilweise zuzulassen [...] muss daher im Licht des Artikels [43] EG geprüft werden“.¹³² Die niederländische „Begrenzung des Abzugs der Kosten der Beteiligung der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft am Kapital der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften allein auf die Fälle, in denen Letztere – wenn auch mittelbar – in den Niederlanden steuerpflichtige Gewinne erzielen, stellt, wie das vorlegende Gericht festgestellt hat, ein Hemmnis für die Errichtung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten dar. Angesichts dieser Begrenzung könnte eine Muttergesellschaft nämlich davor zurückschrecken, ihre Tätigkeiten über eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Tochtergesellschaft auszuüben, da solche Tochtergesellschaften gewöhnlich keine in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinne erzielen.“¹³³ „Überdies läuft eine solche Begrenzung dem Ziel der Richtlinie zuwider, wie es in ihrer dritten Begründungserwägung niedergelegt ist; hiernach ist durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems die Benachteiligung zu beseitigen, die sich aus der Anwendung der für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen ergibt, die im Allgemeinen weniger günstig sind als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaats anwendbaren Bestimmungen.“¹³⁴

Diese Überlegung wurde nachfolgend in *Keller Holding* bestätigt. Mitgliedstaaten sind dementsprechend nicht berechtigt

„zur Rechtfertigung [nationalen Regelung] geltend [zu] machen, sie habe nur ihr Recht zur Besteuerung gemäß Artikel 4 Absatz 2 der [Mutter-Tochter-RL] wahrgenommen, wonach jeder Mitgliedstaat bestimmen kann, dass eine Muttergesellschaft, der Gewinne von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft zufließen – wenn die Gewinne im erstgenannten Staat entweder nicht besteuert werden oder dieser Mitgliedstaat im Fall einer Besteuerung zulässt, dass die Muttergesellschaft auf die von ihr zu entrichtende Steuer den Steuerteilbetrag anrechnet, den die Tochtergesellschaft für diese Gewinne entrichtet –, die Kosten ihrer Beteiligung an

¹³⁰ EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 25.

¹³¹ Siehe auch Schlussanträge GA *Alber* 24. 9. 2002, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz. 54.

¹³² EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 26.

¹³³ EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 27.

¹³⁴ EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 28.

einer Tochtergesellschaft nicht von ihrem steuerpflichtigen Gewinn absetzen kann. Unabhängig von der Frage, ob diese Richtlinie im vorliegenden Fall anwendbar ist, kann von dieser Möglichkeit nämlich nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrages, im vorliegenden Fall des Artikels [43] EG-Vertrag, Gebrauch gemacht werden.“¹³⁵

Bosal und *Keller Holding* implizieren solcherart, dass Mitgliedstaaten Richtlinienwahlrechte nur in Übereinstimmung mit den Grundfreiheiten ausüben dürfen, also die nationale Umsetzungsmaßnahme nicht nur dem Sekundärrecht entsprechen muss, sondern auch zu einer Diskriminierung im Vergleich zu rein innerstaatlichen Situationen führen darf.¹³⁶ Diese Sichtweise entspricht der hA im Schrifttum¹³⁷ und fand auch Eingang in die Rechtsprechung nationaler Gerichte.¹³⁸ Wäre nämlich der EuGH zu einem anderen Ergebnis gelangt, stünde es den Mitgliedstaaten offen, durch das Verabschieden einer Richtlinie unter Einräumung eines – den Status Quo nicht modifizierenden – Wahlrechtes einen bisher grundfreiheitswidrigen Zustand zu sanieren, was keinesfalls der Intention des Sekundärrechts im direkten Steuerrecht entsprechen kann.¹³⁹

Der EuGH hat diese Überlegungen zu Art 4 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL konsequenterweise auch auf andere Wahlrechte übertragen. In *FII Group Litigation*¹⁴⁰ stand das britische Dividendenbesteuerungsregime auf dem grundfreiheitsrechtlichen Prüfstand, das für innerstaatliche Ausschüttungen an britische Muttergesellschaften eine Befreiung vorsah, für grenzüberschreitende Ausschüttungen hingegen die Anrechnungsmethode, was naturgemäß zu unterschiedlichen Besteuerungsergebnissen führen kann.¹⁴¹ Obwohl aber Art 4 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL beide Methoden als gleichwertig ansieht und es in das Ermessen des jeweiligen Mitgliedstaates liegt, welche Methode er anwenden möchte, machte der EuGH deutlich, dass die Grundfreiheiten der Methodenwahl Grenzen setzen können.¹⁴² So rekurrierte der Gerichtshof in *FII Group Litigation* zwar zunächst auf das Wahlrecht in Art 4 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL, führte jedoch anschließend aus:

¹³⁵ EuGH 23. 2. 2006, C-471/04, Slg 2006, I-2107, *Keller Holding* – Tz 45.

¹³⁶ Siehe auch *CFE*, ET 2004, 506 (507).

¹³⁷ Siehe zB *van der Geld/Kleemans*, EC Tax Rev. 2001, 72 (78); *Schön*, FR 2001, 381 (391); *Snel*, ET 2001, 403 (406); *Körner*, BB 2003, 2436, 2439; *Kerssenbrock*, BB 2003, 2148 (2153); *Meussen*, ET 2004, 59 (59–60); *Kofler/Toßl*, ET 2005, 232 (236–238); *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 ff; *Rehm/Nagler*, IStR 2006, 859 (860); *Kofler/Tumpel* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 191 (199–210); *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 830–840; *Tenore* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (2008) 95 (104). Ausdrücklich anders *Forsthoff*, IStR 2006, 222 (223–224), und IStR 2006, 698 (699 und 701), wonach Art 4 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL den Mitgliedstaaten gestattet, zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Situationen zu differenzieren.

¹³⁸ Siehe zB BFH 9. 8. 2006, I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl 2007 II 279, und BFH 9. 8. 2006, I R 50/05, BFHE 215, 93, BStBl 2008 II 823 (zum Kostenabzug); ebenfalls auf dieser Linie Hessisches FG 10. 12. 2002, 4 K 1044/99, EFG 2003, 1120, und FG Hamburg 29. 4. 2004, VI 53/02, EFG 2004, 1639.

¹³⁹ Siehe auch *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 (698).

¹⁴⁰ EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation*.

¹⁴¹ EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 43–44; EuGH 12. 2. 2009, C-138/07, Slg 2009, I-731 *Cobelfret* – Tz 31.

¹⁴² Siehe zB *Terra/Wattel*, European Tax Law⁵ (2008) 488; *Tenore* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (2008) 95 (102–103); contra *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (701).

„Die Mitgliedstaaten müssen jedoch bei der Errichtung ihres Steuersystems, vor allem bei der Einführung eines Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden Anforderungen erfüllen, insbesondere diejenigen, die in den Bestimmungen des Vertrages über die Verkehrsfreiheiten vorgesehen sind.“¹⁴³ Und weiter: „Nach der Rechtsprechung verletzt es somit unabhängig davon, welcher Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eingesetzt wird, die im Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten, wenn ein Mitgliedstaat Dividenden aus ausländischen Quellen ungünstiger behandelt als Dividenden aus inländischen Quellen, es sei denn, diese Ungleichbehandlung betrifft Situationen, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt [...]. Ferner hat der Gerichtshof zu den Möglichkeiten, die die [Mutter-Tochter-RL] den Mitgliedstaaten einräumt, ausgeführt, dass von diesen nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrages, insbesondere derjenigen über die Niederlassungsfreiheit, Gebrauch gemacht werden kann [...].“¹⁴⁴

Basierend auf dieser Überlegung ging der EuGH sodann von der Zulässigkeit eines nationalen Besteuerungsregimes aus, „wenn auf Dividenden aus inländischen Quellen ein Befreiungssystem und auf Dividenden aus ausländischen Quellen ein Anrechnungssystem angewandt wird, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen“ und eine indirekte Anrechnung bis zum Anrechnungshöchstbetrag gewährt wird.¹⁴⁵ Dieser Ansatz, der sich auch in *Columbus Container Services*¹⁴⁶ findet, lässt sich schon deshalb leicht rechtfer- tigen, weil die bei Anwendung der Anrechnungsmethode allenfalls folgende residuale Besteuerung im Staat der Muttergesellschaft in diesen Fällen das Ergebnis einer bloßen Disparität zwischen den mitgliedstaatlichen Steuersystemen wäre, würde doch ein allfälliger Nachteil bei hypothetischer Gleichheit der Steuersysteme verschwinden.¹⁴⁷ Allerdings hat der EuGH implizit auch das Argument akzeptiert, dass die Beurteilung der grundfrei- heitsrechtlichen Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode eine kumu- lierte Betrachtung von Mutter- und Tochtergesellschaft erfordert,¹⁴⁸ kann doch schon kon- zeptionell nicht die isolierte Steuerbelastung der Muttergesellschaft in einem Befreiungs- system einerseits und einem Anrechnungssystem andererseits verglichen werden, zumal bei der Befreiung der „Steuersatz“ stets Null ist, während er bei der Anrechnung unter anderem vom Betrag der anrechenbaren Auslandssteuer der Tochtergesellschaft abhängt.

¹⁴³ EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 45.

¹⁴⁴ EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 46, uHa EuGH 23. 2. 2006, C-471/04, Slg 2006, I-2107, *Keller Holding* – Tz 45.

¹⁴⁵ EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 47–57; in diese Rich- tung auch EuGH 26. 6. 2008, C-284/06, Slg 2008, I-4571, *Burda* – Tz 90–92.

¹⁴⁶ EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, Slg 2007, I-10451, *Columbus Container Services*.

¹⁴⁷ Siehe zu diesem „Disparitätentest“ zB *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 124–125 mWn.

¹⁴⁸ EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 56; siehe auch *van den Hurk/Rainer/Roels/Thoemmes/Tomsett/Weening*, Intertax 2007, 137 (139).

Angesichts dieser in *FII Group Litigation*¹⁴⁹ aufgestellten Grundsätze kann wohl trotz des in Art 4 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL eingeräumten Wahlrechtes von einer grundfreiheitsrechtlichen Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode dann nicht mehr ausgegangen werden, wenn etwa bei der Muttergesellschaft eine Verlustsituation gegeben ist oder im Ausland zB gleichwertige Entlastungen wie im Inland bestehen (zB Sonderabschreibungen, Prämien, Schachtelpivilieg, DBA-Befreiungen etc). Diesfalls wäre nämlich die Gesamtbelaistung von Mutter- und Tochtergesellschaft im Inlandsfall jedenfalls geringer, da die Steuerbegünstigungen auf Ebene der Tochtergesellschaft in einem Befreiungssystem an die Muttergesellschaft weitergereicht werden könnten, im Anrechnungsfalle es aber zu einer inländischen Zusatzbelastung käme, die sich nicht auf eine bloße Steuersatzdisparität zwischen den Steuersystemen zurückführen ließe.¹⁵⁰ Auf Basis dieser wirtschaftlichen Überlegung wird daher unter Nichtdiskriminierungsgesichtspunkten darauf abzustellen sein, dass der auf die ausländische Dividende anzuwendende Körperschaftsteuersatz nicht höher sein darf, als der Steuersatz, den die Tochtergesellschaft im Inland zu entrichten hätte. Anders gewendet darf solcherart die inländische Residualbelastung der ausländischen Dividende nur in Höhe der Differenz zwischen der anrechenbaren ausländischen Steuer und jener (höheren) Steuer, die eine inländische Tochtergesellschaft bei hypothetischer Einkommenserzielung im Inland zu entrichten hätte, erfolgen, da nur solcherart eine diskriminierungsfreie Gleichbelastung des grenzüberschreitenden Falles mit der rein innerstaatlichen Situation sichergestellt ist.¹⁵¹ Erweist sich diese Auslegung der Grundfreiheiten richtig, würde dies somit implizieren, dass sich Mitgliedstaaten nicht unbeschränkt auf das Methodenwahlrecht des Art 4 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL stützen könnten, sondern sowohl Methodenwahl als auch Methodenanwendung darüber hinaus im Einklang mit den Grundfreiheiten stehen und diskriminierende Effekte der Anrechnungsmethode im Vergleich zu einer innerstaatlich anwendbaren Befreiungsmethode beseitigt werden müssen.¹⁵²

Ein weiteres Wahlrecht findet sich in Art 3 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL. Die darin vorgesehene, bereits im Kommissionsvorschlag aus 1969¹⁵³ angelegte optionale Mindestbe-

¹⁴⁹ EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753 – Tz 49 ff.

¹⁵⁰ Siehe auch das Urteil des britischen High Court 27. 11. 2008, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs*, [2008] EWHC 2893 (Ch) – Tz 39–66.

¹⁵¹ Siehe zu dieser Diskussion zB *Massoner/Stürzlinger*, SWI 2008, 400 (407); *Marschner*, FJ 2008, 260 (261); *Bieber/Haslehner/Kofler/Schindler*, ET 2008, 583 (586 ff); *Kirchmayr/Kofler*, RdW 2008/628, 676 (677); *Zorn*, RdW 2009/142, 171 (175 f); *Massoner/Stürzlinger*, SWI 2009, 280 (285 ff); siehe auch die Überlegungen des britischen High Court 27. 11. 2008 in der nationalen Nachfolgeentscheidung zu *FII Group Litigation* [2008] EWHC 2893 (Ch). Mit der Frage, inwieweit Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode tatsächlich gleichwertig sind, wird sich der EuGH in der anhängigen Rs C-436/08, *Haribo*, befassen (Vorlage des UFS Linz 29. 9. 2008, RV/0611-L/05); in der anhängigen Rs C-437/08, *Österreichische Salinen*, wird überdies die Frage aufgeworfen, ob das Gemeinschaftsrecht zu einem Anrechnungsvortrag verpflichtet (Vorlage des UFS Linz 29. 9. 2008, RV/0493-L/08).

¹⁵² Siehe auch EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 46; in diese Richtung auch *Tenore* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (2008) 95 (102–103).

¹⁵³ Siehe die Erläuterungen zu Art 3 im Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(69)6 endg, 5 f.

haltedauer von bis zu zwei Jahren soll verhindern, „daß das System der Steuervergünstigung durch eine rasche Wiederveräußerung der erworbenen oder gezeichneten Filialanteile zweckentfremdet wird“.¹⁵⁴ Die Einräumung dieses Wahlrechts dient somit „insbesondere zur Bekämpfung von Missbräuchen, die sich daraus ergeben können, daß Beteiligungen am Kapital von Gesellschaften ohne die Absicht, sie auf Dauer aufrechtzuerhalten, sondern nur zu dem Zweck, von den vorgesehenen Steuervergünstigungen zu profitieren, übernommen werden“.¹⁵⁵ Allerdings kann im Lichte von *Bosal*¹⁵⁶ und *Keller Holding*¹⁵⁷ nicht von vornherein angenommen werden, dass es Mitgliedstaaten uneingeschränkt gestattet sein soll, eine solche Mindestbehalteredauer nur für grenzüberschreitende Beteiligungen vorzusehen.¹⁵⁸ Vielmehr darf auch dieses Wahlrecht nur in Übereinstimmung mit den Grundfreiheiten ausgeübt werden, wobei allenfalls zu prüfen sein könnte, ob die Mindestbehalteredauer im Einzelfall als Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden könnte.

Schließlich enthalten die Richtlinien im direkten Steuerrecht bisweilen auch explizite „Erlaubnisse“ für gewisse Mitgliedstaaten, für eine bestimmte Zeitdauer von den grundlegenden Richtlinievorschriften abzuweichen. Solche Klauseln finden sich beispielsweise in Art 6 der Zinsen-Lizenzgebühren-RL¹⁵⁹ und waren bis zur ÄnderungsRL auch in Art 5 der Mutter-Tochter-RL vorgesehen.¹⁶⁰ In beiden Fällen tragen bzw trugen diese Richtlinienbestimmungen Besonderheiten des nationalen Rechts oder budgetären Erfordernissen der betroffenen Mitgliedstaaten Rechnung. Wenngleich Konflikte mit dem Primärrecht in diesen Bereichen bisher kaum thematisiert wurden, sticht dennoch ein spezifisches Problem im Hinblick auf den ehemaligen Art 5 Abs 3 der Mutter-Tochter-RL hervor. Nach dieser Bestimmung war es Deutschland bis Mitte 1996 gestattet, eine 5%ige Quellensteuer auf Ausschüttungen an EU-Muttergesellschaften zu erheben:

„Abweichend [vom Verbot der Besteuerung an der Quelle] kann die Bundesrepublik Deutschland, solange sie auf ausgeschüttete Gewinne einen um mindestens 11 Punkte

¹⁵⁴ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(69)6 endg, 6.

¹⁵⁵ EuGH 17. 10. 1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Slg 1996, I-5063, *Denkavit* – Tz 31.

¹⁵⁶ EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal*.

¹⁵⁷ EuGH 23. 2. 2006, C-471/04, Slg 2006, I-2107, *Keller Holding*.

¹⁵⁸ Siehe zB *Haslinger*, SWI 2007, 175 (181–182).

¹⁵⁹ Art 6 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157/49 ff (26. 6. 2003), idF der Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG insoweit als bestimmte Mitgliedstaaten Übergangszeiten für eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten anwenden können, ABl L 157/106 ff (30. 4. 2004) (berichtigt in ABl L 195/33 ff [2. 6. 2004]), und der Richtlinie 2004/66/EG, ABl L 168/35 ff (1. 5. 2004), enthält Übergangsvorschriften für Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Spanien, die Slowakei und Tschechien.

¹⁶⁰ Art 5 der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl L 225/6 ff (20. 8. 1990), sah Abweichungen vom Verbot der Quellenbesteuerung für Deutschland, Griechenland und Portugal vor. Diese Ausnahmen waren zu Beginn der 2000er Jahre hinfällig und wurden daher durch die ÄnderungsRL beseitigt; siehe Pkt 11 der Präambel der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 7/41 ff (13. 1. 2004).

niedrigeren Körperschaftsteuersatz anwendet als auf einbehaltene Gewinne, spätestens jedoch bis Mitte 1996 als Ausgleichsteuer einen Steuerabzug an der Quelle in Höhe von 5% auf Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften vornehmen.“

Dieses deutsche Quellenbesteuerungsrecht war – vor dem Hintergrund des „Ausländereffekts des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes“¹⁶¹ – einer der wesentlichen Streitpunkte bei den Verhandlungen der Mutter-Tochter-RL. Deutschland sah sich bereits zu Beginn der Verhandlungen in den 1970er Jahren nicht in der Lage, auf eine Quellensteuer zu verzichten. Denn nach dem damaligen System war die Ausschüttung einer deutschen Tochter- an ihre deutsche Muttergesellschaft nicht steuerpflichtig, doch wurde auf Ebene der Muttergesellschaft eine Nachsteuer erhoben, sofern keine Weiterausschüttung an deren Anteilseigner erfolgte. Der Betrag der Nachsteuer ergab sich aus der Differenz zwischen den gespaltenen Körperschaftsteuersätzen auf einbehaltene bzw ausgeschüttete Gewinne (damals 51% bzw 15%), sodass die die kombinierte Steuerbelastung auf Ebene der Tochter- und der Muttergesellschaft dem höheren Satz entsprach, der auf thesaurierte Gewinne erhoben wurde. Da eine solche Nachsteuer bei ausländischen Muttergesellschaften nicht erhoben werden konnte, befürchtete Deutschland eine Benachteiligung inländischer Unternehmen.¹⁶² Die Kommission anerkannte diese Besonderheiten dieses „Ausländereffekts des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes“ und die Notwendigkeit einer kompensierenden Quellensteuer und sah eine entsprechende Regelung bereits in ihrem Vorschlag aus dem Jahr 1969 vor.¹⁶³ Nach einer Reihe von Kompromiss- und Änderungsvorschlägen¹⁶⁴ zeichnete sich erst Ende der 1980er Jahre eine Bereitschaft zum Entgegenkommen ab, die schließlich in der Übergangsregel des Art 5 Abs 3 der Stammfassung mündete.¹⁶⁵

Basierend auf der „Erlaubnisnorm“ des Art 5 Abs 3 erhob Deutschland bei Ausschüttungen deutscher Tochtergesellschaften an EU-Muttergesellschaften bis Mitte 1996 eine 5%ige Quellensteuer. Allerdings waren in rein innerstaatlichen Situationen Muttergesellschaften berechtigt, die nationale Quellensteuer anzurechnen oder erstattet zu erhalten.¹⁶⁶ Diese differenzierende Situation warf freilich die Frage auf, ob die 5%ige definitive Quellensteuer bei grenzüberschreitenden Ausschüttungen im Einklang mit den Grundfreiheiten steht. Während der EuGH diese Problematik in *CLT-UFA*¹⁶⁷ offen ließ, wurden vom deutschen BFH bereits Zweifel an der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten geäußert.¹⁶⁸ Ge-

¹⁶¹ *Debatin*, DStZ 1969, 146 (150); *Herzig/Dautzenberg*, DB 1992, 1 (7).

¹⁶² Vgl *Schwerin*, AG 1969, 344 (347); *de Hosson*, Intertax 1990, 414 (421 f).

¹⁶³ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(69)6 endg, 7 f.

¹⁶⁴ Siehe zB die Kommissionsmitteilung „Steuerliche Maßnahmen zur Erleichterung der Zusammenarbeit zwischen Unternehmen der Mitgliedstaaten“, KOM(85)360 endg.

¹⁶⁵ *Thömmes*, WPg 1990, 473 (474); siehe auch *Thömmes*, EWS 1990, 80 (82).

¹⁶⁶ BFH 20. 12. 2006, I R 13/06, BStBl 2007 II 616.

¹⁶⁷ EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, Slg 2006, I-1831, *CLT-UFA*.

¹⁶⁸ Siehe BFH 20. 12. 2006, I R 13/06, BStBl 2007 II 616, und BFH 5. 3. 2008, I B 171/07, BFHE 220, 463; siehe aber auch die *CLT-UFA*-Nachfolgeentscheidung des BFH 9. 8. 2006, I R 31/01, BFHE 214, 496, wo der BFH zwar festhielt, dass die Einbeziehung der (fiktiven) 5%igen Quellensteuer für die Bestimmung der Höhe einer nichtdiskriminierenden Betriebsstättensteuer grundfreiheitsrechtliche Bedenken hervorrufen könne, jedoch keine Notwendigkeit sah, diese Frage dem EuGH vorzulegen.

rade vor dem Hintergrund der Urteile in *ACT Group Litigation*,¹⁶⁹ *Denkavit Internationaal*¹⁷⁰ und *Amurta*¹⁷¹ hat der BFH jedenfalls nicht angenommen, dass Art 5 Abs 3 die deutsche Quellensteuer gegenüber dem Einwirken der Grundfreiheiten zu immunisieren vermag,¹⁷² wenngleich er letztlich die materielle Frage der Grundfreiheitskonformität offen ließ.¹⁷³ Was jedenfalls für eine verbotene Diskriminierung durch die 5%ige Quellenbesteuerung spricht, wäre eine andernfalls eigenartige Differenzierung im Verhältnis zum EWR-Raum. Denn sowohl der EuGH in *Denkavit Internationaal*¹⁷⁴ und *Amurta*¹⁷⁵ als auch der EFTA-Gerichtshof in *Fokus Bank*¹⁷⁶ haben weitgehend identische Standards für die Diskriminierungsprüfung im Hinblick auf nationale Dividendenquellensteuern entwickelt. Sieht man hier von der unterschiedlichen Beurteilung einer möglichen Anrechenbarkeit im Staat der Muttergesellschaft ab¹⁷⁷ und unterstellt im Lichte der grundfreiheitsrechtlichen Rechtsprechung eine grundsätzliche Unzulässigkeit der diskriminierenden deutschen Quellenbesteuerung,¹⁷⁸ würde eine Lesart des Art 5 Abs 3 der Mutter-Tochter-RL im Sinne einer „Immunisierung“ der 5%igen Quellensteuer bis Mitte 1996 in EU-Situationen zu dem kontraintuitiven Ergebnis führen, dass eine Quellenbesteuerung von Dividenden an EWR-Gesellschaften nichtsdestoweniger grundfreiheitswidrig wäre, weil die Mutter-Tochter-RL gegenüber den EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen nicht anwendbar ist.¹⁷⁹ Andererseits könnte jedoch argumentiert werden, dass Art 5 Abs 3 der Mutter-Tochter-RL im Lichte des *Ouzo*-Falles¹⁸⁰ tatsächlich zu einer Immunisierung

¹⁶⁹ EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation*.

¹⁷⁰ EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal*.

¹⁷¹ EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta*.

¹⁷² Siehe BFH 5. 3. 2008, I B 171/07, BFHE 220, 463, unter Hinweis auf *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694, und *Rainer*, IStR 2007, 829 (830).

¹⁷³ Siehe auch *Rehm/Nagler*, IStR 2007, 830 (831).

¹⁷⁴ EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal*.

¹⁷⁵ EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta*.

¹⁷⁶ EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*.

¹⁷⁷ Während nämlich der EFTA-Gerichtshof einer abkommensrechtlichen Anrechnung der Quellensteuer im Empfängerstaat keine Bedeutung beimaß (EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank* – Tz 36 f), erkennt der EuGH, dass eine abkommensbasierende Anrechnung den diskriminierenden Effekt „neutralisieren“ kann (siehe EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal* – Tz 45–55; EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 79–83; siehe auch EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – Tz 71; zuletzt Schlussanträge GA Kokott 16. 7. 2009, C-540/07, *Kommission/Italien* – Tz 48 ff, und EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, *Kommission/Italien* – Tz 35 ff); siehe auch die Analysen bei *Pons*, ET 2007, 214–220; *Meussen*, ET 2007, 244 (245–246); *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 564–604. Diese Diskussion ist freilich auch im Hinblick auf Art 5 Abs 3 der Mutter-Tochter-RL relevant, erfasste doch nach Art 4 Abs 1 TS 2 der Stammfassung die Anrechnungsverpflichtung auch „die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nach den Ausnahmebestimmungen des Artikels 5“ erhob, sofern sich der Staat der Muttergesellschaft für die Anrechnungsmethode nach Art 4 entschieden hatte.

¹⁷⁸ Ein entsprechendes Verfahren gegen Deutschland ist derzeit anhängig als Rechtssache C-284/09, *Kommission/Deutschland*; siehe dazu die Pressemitteilungen IP/09/435 (19. 3. 2009) und IP/07/1152 (23. 7. 2007); anders zuletzt aber BFH 22. 4. 2009, I R 53/07, IStR 2009, 551 m krit Anm *Schön*.

¹⁷⁹ Siehe auch *Rehm/Nagler*, IStR 2007, 830 (831).

¹⁸⁰ Siehe EuGH 5. 10. 2004, C-475/01, Slg 2004, I-8923, *Kommission/Griechenland* („*Ouzo*“), und die Kritik in Kapitel I.

der deutschen Quellenbesteuerung führen müsste.¹⁸¹ Für diesen Schluss könnte letztlich auch sprechen, dass der EuGH durchaus Verständnis für eine schrittweise Harmonisierung zeigt¹⁸² und solcherart auch temporäre Ausnahmebestimmungen im direkten Steuerrecht womöglich einem großzügigeren Maßstab unterliegen könnten.

III. Zusammenfassung

Das Verhältnis zwischen Richtlinien im direkten Steuerrecht, nationalen Implementierungsmaßnahmen und den Grundfreiheiten ist insofern dynamisch, als sich das Wirken der Grundfreiheiten erst im Vergleich zur nationalen Behandlung vergleichbarer innerstaatlicher Vorgänge ergibt. Dementsprechend beurteilt der EuGH das Richtlinienrecht auch dann als primärrechtskonform, wenn es den Mitgliedstaaten einen hinreichend weiten Spielraum zur grundfreiheitskonformen Umsetzung beläßt.¹⁸³ Vor diesem Hintergrund hat der EuGH jedoch auch die uneingeschränkte Einwirkung der Grundfreiheiten auf nationale Maßnahmen bestätigt, sofern die faktische Situation nicht vom subjektiven oder objektiven Anwendungsbereich einer Richtlinie erfasst ist¹⁸⁴ oder Mitgliedstaaten Richtlinienwahlrechte mit diskriminierenden Ergebnissen ausgeübt haben.¹⁸⁵ Vergleichbare Überlegungen haben auch dann Platz zu greifen, wenn das Richtlinienrecht zu gewissen Transaktionen schweigt, die mangels Erfüllung materieller Anwendungsvoraussetzungen aus seinem Anwendungsbereich ausscheiden.¹⁸⁶ Unklar ist hingegen, ob sich die Mitgliedstaaten auf explizite, spezifische „Erlaubnisnormen“ im Richtlinienrecht be rufen können, um innerstaatliche Umsetzungsmaßnahmen vor dem Einwirken der Grundfreiheiten zu immunisieren.¹⁸⁷

¹⁸¹ Dazu *Forsthoff*, IStR 2006, 698 (699 und 701), und krit *Dürrschmidt*, EuZW 2005, 229 (230).

¹⁸² Siehe zB EuGH 1. 10. 2009, C-247/08, *Gaz de France* – Tz 52 mwN.

¹⁸³ Siehe Kapitel I und II.1.

¹⁸⁴ Siehe Kapitel II.2., und EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 18–24; EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – Tz 53–54; EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 44–46 und 67–68; EuGH 22. 12. 2008, C-48/07, Slg 2008, I-10627, *Les Vergers du Vieux Tauves* – Tz 46; siehe auch Schlussanträge GA *Mengozzi* 7. 6. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, *Amurta* – Tz 27 m FN 10; Schlussanträge GA *Mazák* 18. 12. 2008, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* – Tz 23.

¹⁸⁵ Oben Kapitel II.4., und EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 25–28; EuGH 23. 2. 2006, C-471/04, Slg 2006, I-2107, *Keller Holding* – Tz 45; EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* – Tz 45–57.

¹⁸⁶ Kapitel II.3.

¹⁸⁷ Kapitel II.4.