

Einigungsbedarf für eine gerechte Aufteilung der Besteuerungsquellen in Europa

Johanna Hey

1. Einleitung

Kaum ein anderer Bereich zeigt das der Binnenmarktkonzeption eigene Spannungsverhältnis zwischen Gemeinschaftsinteressen und nationalstaatlichen Interessen so deutlich wie die Finanz- und Steuerrechtsordnung der EU. Einerseits müssen EU-Bürger und Unternehmen im Interesse des Binnenmarktes unter Berufung auf die Grundfreiheiten frei zwischen den im Wettbewerb stehenden Steuerjurisdiktionen wählen können, andererseits müssen die EU-Mitgliedstaaten angesichts der fortbestehenden nationalen Haushaltsverantwortung (Art. 104 EG) ihre Steuerquellen verteidigen. Dem EG-Vertrag lässt sich nicht entnehmen, wie die Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten aufzuteilen sind. Richtlinien zur Vermeidung von Besteuerungskonflikten zwischen den Mitgliedstaaten sind auf dem Gebiet der direkten Steuern nach wie vor rar.

Deshalb versucht seit mehreren Jahren der Europäische Gerichtshof diese Konflikte, zum Teil unter Berufung auf abkommensrechtliche Verteilungsprinzipien, zum Teil durch Eigenschöpfungen aufzulösen. Will sich der Gerichtshof den Grundfreiheiten auch dort nicht verweigern, wo den Diskriminierungen und Beschränkungen ungelöste Verteilungskonflikte zugrunde liegen, bleibt ihm kaum eine andere Wahl, auch wenn es im Schrifttum nicht an Vorwürfen mangelt, der Gerichtshof überschreite seine Kompetenzen, betreibe judicial activism (z.B. *Graetz/Warren* 2007, 1577 (1602-1603); *Wieland* 2008, Heft 43, M 16; *ders.* 2005, 492-504; dagegen *Mössner* 2003/2004, 72, 673 (704-705)). Aus dem Umstand, dass die Mitgliedstaaten derzeit nicht zu weiterer Harmonisierung oder Koordinierung ihrer direkten Steuern bereit sind, lässt sich indes nicht auf einen europarechtsfreien Raum schließen.

Dabei hat es an Impulsen zur Harmonisierung auch des Rechts der direkten Steuern nicht gefehlt. Seit dem Neumarkbericht im Jahr 1960 hat die EU-Kommission immer wieder laborierte Harmonisierungsprojekte verfolgt, die aber mit wenigen Ausnahmen meist sang- und klanglos zurückgezogen wurden, weil es an der Unterstützung durch die Mitgliedstaaten gefehlt hat. Trotzdem hat sich die EU-Kommission in der Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“¹ vom 23. Oktober 2001 nach Jahren der Zurückhaltung wieder für verstärkte Koor-

¹ Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM (2001) 582 endg.

dination und neue Harmonisierungsprojekte ausgesprochen². Neben dem geradezu herkulischen Projekt der Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)³ sowie der in der Zwischenzeit erfolgten Anpassung der bestehenden Richtlinien an Veränderungen des rechtlichen Umfeldes⁴ stehen auf dem Programm unter anderem der Abbau internationaler Doppelbesteuerung und die Koordinierung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung⁵, der Wegzugsbesteuerung⁶ sowie der Missbrauchsvermeidung⁷.

Vor allem in die Entwicklung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage hat die Kommission erhebliche Ressourcen investiert. Doch noch vor der für Herbst 2008 angekündigten Veröffentlichung des CCCTB-Vorschlags ist das Projekt mit Rücksicht auf die notwendige Unterstützung Irlands zum Vertrag von Lissabon schon wieder ins Stocken geraten. Die Zustimmung schwindet rapide. Dies wirft die Frage auf, ob die EU-Kommission ihre Energie auf den richtigen Feldern einsetzt. Bedarf es für die Verwirklichung des Binnenmarktes weiterer Harmonisierung auch der direkten Steuern und unter welchen Voraussetzungen werden die Mitgliedstaaten hierzu ihre Zustimmung erteilen?

2. Chancen einer Rechtsangleichung: Nationales Gemeinwohl versus Gemeinschaftsgemeinwohl

Mangels eines speziellen Harmonisierungsauftrags kommt eine Angleichung der direkten Steuern nur auf der Grundlage der allgemeinen Ermächtigung des Art. 94 EG in Betracht, wonach diejenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten anzugleichen sind, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.

Die Frage nach dem auf der Grundlage von Art. 94 EG zu bestimmenden Mindestmaß erforderlicher Vereinheitlichung ist jedenfalls auf den ersten Blick eine rein akademische. Denn wenn nur ein Mitgliedstaat nicht zu weiterer Harmonisierung bereit ist, kann er, gleich wie wichtig die Vereinheitlichung für die Zukunft des Binnenmarktes ist, jeden weiteren Fortschritt über das Einstimmigkeitsprinzip torpedieren. Deklarationen wie die Lissabon-Erklärung, wonach Europa bis 2010 zum „wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt“ werden soll, betonen zwar das Gemeinschaftsgemeinwohl. Trotzdem be-

² Ebenso „Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerrechtliche Hindernisse“ vom 24.11.2003, KOM (2003) 726 endg. und „Koordinierung der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt“ vom 19.12.2006, KOM (2006) 823 endg.

³ Dazu unten 5. b).

⁴ Insbesondere Einführung der Societas Europaea durch Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Gesellschaft vom 8.10.2001, Dok.-Nr. 2157/2001, ABl. EG 2001 Nr. 294.

⁵ Dazu unten 5. c).

⁶ Dazu unten 5. e).

⁷ Dazu unten 5. f).

stimmen in erster Linie nationale Interessen das Abstimmungsverhalten der Mitgliedstaaten. Sie lassen die ökonomischen Gesamtinteressen der Gemeinschaft in den Hintergrund treten.

Zur Raison gezwungen werden kann ein nur auf seine kurzfristigen Vorteile bedachter Mitgliedstaat nicht. Ein Vertragsverletzungsverfahren wegen gemeinschaftsschädlichen Verhaltens scheidet aus, weil es mit der Entscheidung, die Harmonisierung des Steuerrechts konsequent unter den Einstimmigkeitsvorbehalt zu stellen, kollidieren würde. Auch Art. 10 EG verpflichtet die Mitgliedstaaten nicht, bei Abstimmungsprozessen ihre nationalen Aufkommensinteressen zugunsten von Gemeinschaftsinteressen zurückzustellen (*Kahl*, in: Callies/Ruffert 2007, Art. 10 EG Rn. 54). Das Bekenntnis zur finanziellen Souveränität der Mitgliedstaaten kann nur durch eine Vertragsänderung, nicht aber durch den EuGH überwunden werden. Andernfalls käme es zu einer grundsätzlichen Gewaltenverschiebung innerhalb Europas.

Es bedarf also der Überzeugung *aller*⁸ Mitgliedstaaten, dass es zu einer weiteren richtlinienbasierten Angleichung keine Alternative gibt. Dabei geht es nicht in erster Linie um die Frage, was allokatonspolitisch aus der Binnenmarktperspektive klug und wünschenswert wäre, sondern es bedarf des Drohpotentials der Europarechtswidrigkeit. Einigungen wird man nur dort erzielen können, wo der Europäische Gerichtshof den Handlungsspielraum so weit verengt hat, dass es einem Zwang zur Zusammenarbeit gleichkommt.

Die Grundfreiheiten in Verbindung mit Art. 10 EG verpflichten die Mitgliedstaaten zwar, ihr Steuerrecht diskriminierungs- und beschränkungsfrei auszugestalten. Dies bedingt aber nicht notwendigerweise Vereinheitlichungs- und Einigungsbedarf. Vielmehr können die Mitgliedstaaten die Grundfreiheitenverletzung vielfach unilateral durch Veränderungen ihres nationalen Steuerrechts abstellen. Dabei kann es zwar durchaus zu Angleichungen kommen. Diese vollziehen sich aber im Wege stiller, selbsttätiger Harmonisierung, indem sich Besteuerungsstrukturen herausbilden, die sich sowohl unter administrativen als auch fiskalischen Gesichtspunkten für eine unterschiedslose Anwendung auf inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte besonders gut eignen⁹.

Erst dort, wo eine grundfreiheitenkonforme Lösung unter Wahrung einer sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte nicht durch einseitige Maßnahmen der Mitgliedstaaten verwirklicht werden kann, entsteht das Bedürfnis nach abgestimmten Lösungen. Zwar erkennt der EuGH die Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse als Rechtfertigungsgrund an¹⁰. Die den Grundfreiheiten auf

⁸ Vom Instrument verstärkter Zusammenarbeit (vgl. Artt. 43-45 EU) ist bisher auf dem Gebiet des Steuerrechts kein Gebrauch gemacht worden.

⁹ Beispielsweise die Herausbildung sog. Shareholder-Relief-Systeme, s. dazu unten 5. d).

¹⁰ Ständige Rechtspr. seit EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 – Marks & Spencer; EuGHE 2005, I-10837 Rn. 44-46.

diese Weise gezogenen Grenzen reduzieren den Einigungsbedarf. Aber auch mit dieser Einschränkung treten die Grundfreiheiten hinter dem Interesse einer ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse nicht vollständig zurück, sondern sind mit diesem zu einem Ausgleich zu bringen¹¹. Im Folgenden wird es darum gehen, die Felder zu ermitteln, in denen ein solcher Ausgleich nur im Zusammenwirken der Mitgliedsstaaten möglich ist.

3. Grundsätze gerechter Verteilung der Besteuerungsbefugnisse

a) Die Bedeutung völkerrechtlicher Grundsätze des internationalen Steuerrechts

Mangels gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen sind die Mitgliedstaaten weiterhin befugt, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnis vertraglich oder einseitig festzulegen¹². Dem EG-Vertrag selbst lassen sich keine Verteilungsregeln entnehmen (*Lehner*, in: Vogel/Lehner 2008, Einl. Rn. 267). An spezifisch europarechtlichen Prinzipien zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit (hierzu grundlegend *P. Musgrave* 2002, 159 ff.; *R. Musgrave* 2000, 210 ff.; *ders.* 1989, 568 f.; *N. Kaufmann* 1998, 145 ff.), einer europäischen internationalen equity fehlt es. Stattdessen orientiert sich der Europäische Gerichtshof an der völkerrechtlichen Praxis und dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen, das die Mitgliedstaaten ihren Abkommen zugrundelegt haben. Sehr differenziert ist die Auseinandersetzung mit den völkerrechtlichen Verteilungsprinzipien bisher allerdings nicht ausgefallen. In der Hauptsache rekurriert der Gerichtshof auf das Territorialitätsprinzip¹³, folgt also einem äquivalenztheoretischen Verständnis internationaler Steuerabgrenzung. Der Staat, in dem die Einkommenserwirtschaftung stattfindet, soll auch die Besteuerungsbefugnis ausüben dürfen¹⁴.

¹¹ Z.B. EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 Rn. 53; EuGH v. 18.7.2007 Rs. C-231/05 Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rn. 61.

¹² Vgl. EuGH v. 3.10.2006 Rs. C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, EuGHE 2006, I-9461 Rn. 54; EuGHE v. 12.12.2006 Rs. C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673 Rn. 52; EuGH v. 18.7.2007, EuGH v. 18.7.2007 Rs. C-231/05 Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rn. 52; EuGH v. 28.2.2008 Rs. C-293/06 Deutsche Shell, EuGHE 2008, I-01129 Rn. 41; EuGH v. 12.5.1998 Rs. C-336/96 Gilly, EuGHE 1998, I-2793 Rn. 24 u. 30; EuGH v. 7.9.2006 Rs. C-470/04 „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rn. 44; EuGH v. 14.11.2006 Rs. C-513/04, Kerkhaert Morres, EuGHE 2006, I-10967 Rn. 22-23, EuGH v. 13.3.2007 Rs. C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107 Rn. 49.

¹³ Z.B. EuGH v. 7.9.2006 Rs. C-470/04 „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rn. 41; ausführlich zur Bedeutung des Territorialitätsprinzips auch Schlussanträge Generalanwalt Maduro v. 7.4.2005 zu Rs. C-446/03 Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 Rn. 58-64.

¹⁴ Z.B. EuGH v. 18.7.2007 Rs. C-231/05 Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rn. 64.

¹⁵ Z.B. hinsichtlich der Entscheidung, die Erfassung unternehmerischer Gewinne von der Existenz einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters abhängig zu machen.

Anhand dieses international anerkannten Systems der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ermittelt der Gerichtshof, ob eine Regelung, die zu einer Beeinträchtigung von Grundfreiheiten führt, ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt. Dies ist dann der Fall, wenn sie die angestammten Besteuerungsrechte des Mitgliedstaates sichert. Gleichzeitig bestimmt der EuGH anhand der international anerkannten Verteilungsregeln, welchem von zwei Mitgliedstaaten die Verantwortung für die Berücksichtigung steuermindernder Tatsachen oder die Beseitigung einer Doppelbelastung obliegt.

b) Grundsätze der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse im Sekundärrecht

Daneben orientiert sich der Gerichtshof am Sekundärrecht¹⁶. Auch dieses enthält Aussagen zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, die der Gerichtshof zum Teil über den Anwendungsbereich der Richtlinien hinaus verallgemeinert¹⁷.

Der Fusionsrichtlinie lässt sich die Zuordnung stiller Reserven zum Staat ihrer Entstehung entnehmen, da die Pflicht, grenzüberschreitende Umwandlungen in den Besteuerungsaufschub einzubeziehen, keinen Verzicht des Ursprungsstaates auf die Besteuerung der stillen Reserven bei nachfolgender Realisierung bedingt¹⁸.

Mutter-/Tochter-Richtlinie und Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie modifizieren einerseits die abkommensrechtlichen Kompromisslösungen, indem sie den Quellenstaat zum Verzicht auf Kapitalertragsteuern zwingen (Art. 5 der Mutter-/Tochter-Richtlinie) und das Besteuerungsrecht für Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren allein dem Sitzstaat der Muttergesellschaft zuordnen. Desweiteren statuiert die Mutter-/Tochterrichtlinie ein Vorrecht des Quellenstaates, den Gewinn auf der Ebene der Tochtergesellschaft zu besteuern. Für die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung ist der Staat der Muttergesellschaft zuständig, entweder durch Feststellung oder durch Anrechnung der bei der ausländischen Tochtergesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer (Art. 4 Abs. 1 der Mutter-/Tochter-Richtlinie). Auf diese Bevorzugung des Quellenstaates stützt der EuGH – über den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie hinaus – z.B. die These, dass nicht der Quellenstaat verpflichtet ist, ein etwaiges körperschaftsteuerrechtliches Entlastungssystem auf ausländische Anteilseigner auszudehnen¹⁹, sondern dass umge-

¹⁶ EuGH v. 12.12.2006 Rs. C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673 Rn. 59.

¹⁷ S. die diesbezügliche Kritik von *Graetz/Warren* (2007), 1577 (1620); und zu den Grenzen, innerhalb derer eine Übertragung möglich ist, *Kofler* (2007), 242.

¹⁸ 4. Erwägungsgrund der Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen (90/434/EWG), ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1.

¹⁹ Z.B. EuGH v. 26.6.2008 Rs. C-84/06 Burda Rn. 89; EuGH v. 12.12.2006 Rs. C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673 Rn. 59.

kehrt der Ansässigkeitsstaat einkommensteuerliche Entlastung auch für Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften gewähren muss²⁰.

c) Rechtsprechung des EuGH zur Zuweisung von Verantwortlichkeiten für ein diskriminierungs- und beschränkungsfreies Steuerrecht

Wo weder Völkerrecht noch Sekundärrecht Verteilungsregeln enthalten, entwickelt der Gerichtshof eigene Grundsätze zur Beurteilung, welcher der beteiligten Mitgliedstaaten berechtigt ist, seine Besteuerungsbefugnis auszuüben bzw. welcher Mitgliedstaat durch Zurücknahme seiner Besteuerungshoheit die diskriminierungs- und beschränkungsfreie Behandlung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts gewährleisten muss.

So ordnet der Gerichtshof seit der Rechtssache Schumacker die Verantwortung für die Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips durch Freistellung des existenznotwendig indisponiblen Einkommens grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zu²¹, wohingegen den die Gewinne steuernde Quellenstaat die Verantwortung für die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips durch Berücksichtigung von Aufwendungen²² und Verlusten²³ trifft. Leistet der Ansässigkeitsstaat einen Besteuerungsverzicht bezüglich der Gewinne ausländischer (Betriebsstätten)gewinne, so ist er grundsätzlich nicht zur Berücksichtigung von Aufwendungen und Verlusten verpflichtet, es sei denn, es handelt sich um Betriebsausgaben, die im Quellenstaat (Betriebsstättenmitgliedstaat) *kraft ihrer Natur* nicht berücksichtigt werden können²⁴.

Ferner erkennt der Gerichtshof über den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie hinaus das Recht des Wegzugsstaates an, auch nach Wegzug des Steuerpflichtigen die stillen Reserven zu besteuern, die während der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zu seiner Steuerjurisdiktion entstanden sind²⁵, allerdings erst im Zeitpunkt der Realisierung und unter Berücksichtigung nachfolgender Wertminderungen²⁶. Zwar ordnet Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das Besteuerungsrecht auf Gewinne aus Anteilsveräußerungen dem (neuen) Ansässigkeitsstaat zu, sodass der bisherige Staat damit

grundsätzlich von der Besteuerung ausgeschlossen wird²⁷. Der Gerichtshof interpretiert Art. 13 Abs. 5 OECD-MA aber dahingehend, dass das Besteuerungsrecht des Zuzugsstaates durch ein *zeitliches Element*, nämlich den Aufenthalt im Inland während der Entstehung des steuerpflichtigen Gewinns, zugunsten des Wegzugsstaates für begrenzt sei²⁸.

Der EuGH ergänzt und modifiziert folglich die bestehenden DBA-Verteilungsregeln, so z.B. auch wenn er das abkommensrechtlich dem Quellenstaat zugestandene Recht, Dividenden einer Kapitalertragsteuer zu unterwerfen (vgl. Art. 10 Abs. 2 S. 1 OECD-MA), auch außerhalb der Mutter-/Tochter-Richtlinie einschränkt, soweit an inländische Anteilseigner gezahlte Dividenden keiner vergleichbaren Belastung unterliegen oder der Quellenstaat nicht gleichzeitig abkommensrechtlich sicherstellt, dass es zu einer vollständigen Entlastung des ausländischen Anteilseigners durch den Sitzstaat kommt²⁹.

4. Grenzen unilateraler Auflösung von Konflikten zwischen den Grundfreiheiten und der gerechten Verteilung der Besteuerungsrechte

Einigungsbedarf besteht dort, wo einseitige Maßnahmen der Mitgliedstaaten nicht in der Lage sind, den Konflikt zwischen den Grundfreiheiten und dem Interesse an ausgewogener Verteilung der Besteuerungsbefugnisse aufzulösen. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die gerechte Aufkommensverteilung erst auf einer zweiten Stufe im Wege eines Finanzausgleichs erreicht werden kann³⁰, es ohne eine Abstimmung zu Doppelbesteuerungen kommt oder wenn es einer über die Amtshilferichtlinie hinausgehenden Mitwirkung anderer Mitgliedstaaten bedarf, um die Besteuerungsbefugnisse ausüben zu können.

Allerdings ist nach wie vor umstritten, ob es überhaupt ein europarechtliches Verbot internationaler Doppelbesteuerung gibt. Der Gerichtshof hat in der Rechtssache Kerckhaert Morres einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten aufgrund einer erst durch den Zugriff zweier Staaten hervorgerufenen internationalen Doppelbesteuerung verneint³¹. Aus dem Umstand, dass das Gemeinschaftsrecht nach seinem ge-

²⁰ EuGH v. 6.6.2000 Rs. C-35/98 Verkooijen, EuGHE 2000, I-407; EuGH v. 15.7.2004 Rs. C-315/02 Lenz; EuGHE 2004, I-7063 Rz; EuGH v. 7.9.2004 Rs. C-319/02 Manninen, EuGHE 2004, I-7477; EuGH v. 6.3.2007 Rs. C-292/04 Meilicke, EuGHE 2007, I-1835.

²¹ EuGH vom 14.2.1995 Rs. C-279/93 Schumacker, EuGHE 1995, I-225 Rn. 32, dort allerdings fälschlicherweise als Frage fehlender Vergleichbarkeit beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger eingeordnet. Die Behauptung des Gerichtshofs, dem DBA-Recht lasse sich eine diesbezügliche Verantwortungszuweisung entnehmen, ist unzutreffend. Es handelt sich um eine Einkünfteermittlungsfrage, die den abkommensrechtlich geregelten Verteilungsfragen vorgelagert ist.

²² EuGH v. 12.6.2003 Rs. C-234/02 Gerritse, EuGHE 2003, I-5933 Rn. 27-29.

²³ EuGH v. 23.10.2008 C-157/08 Krankenhaus Ruhesitz Wannsee Rn. 51.

²⁴ EuGH v. 28.2.2008 Rs. C-293/06 Deutsche Shell, EuGHE 2008, I-01129 Rn. 51.

²⁵ EuGH v. 11.3.2004 Rs. C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rn. 65.

²⁶ EuGH v. 7.9.2006 Rs. C-470/04 „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rn. 37.

²⁷ Reimer, in: Vogel/Lehner (2008), Art. 13 Rn. 20 und Rn. 203 f. zur abkommensrechtlichen Zulässigkeit der Wegzugsbesteuerung.

²⁸ EuGH v. 7.9.2006 Rs. C-470/04 „N“, EuGHE 2006, I-7409 Rn. 46.

²⁹ EuGH v. 8.11.2007 Rs. C-379/05 Amurta, EuGH 2007, I-9569 Rn. 79 f.

³⁰ So z.B. Zinsrichtlinie, wonach es einzelnen Mitgliedstaaten für einen Übergangszeitraum weiterhin erlaubt ist, Zinsen mit Quellensteuer zu belegen, das Aufkommen aber prozentual an den Wohnsitzstaat des Zinsempfängers erstattet werden muss.

³¹ EuGH v. 14.11.2006 Rs. C-513/04 Kerckhaert Morres; EuGHE 2006, I-10967 Rn. 22-24; zustimmend (auch unter Berücksichtigung, dass die Doppelbesteuerung auf einem treaty override beruht) Lang (2008), 67 (68-69); Kube (2008), 305 (311); D. Weber (2006), 581 (591 ff).

genwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten untereinander aufstelle, folgert der Gerichtshof zu Unrecht, dass die Mitgliedstaaten nicht nur bezüglich des Wie, sondern auch bezüglich des Ob der Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung keinen gemeinschaftsrechtlichen Bindungen unterliegen. Diese Haltung ist wenig überzeugend. Unzweifelhaft behindert internationale Doppelbesteuerung die grenzüberschreitende Betätigung und ist deshalb grundsätzlich gemeinschaftsrechtswidrig³². Der Schluss von der fehlenden Harmonisierung der Aufteilung des Steueraufkommens auf die Zulässigkeit eines doppelten Zugriffs ist schon deshalb nicht zwingend, weil der Gerichtshof lediglich den EG-Vertrag auslegt und nicht gezwungen ist, mitgliedstaatliche Normen für ungültig zu erklären, sodass er es grundsätzlich offen lassen könnte, welchen Mitgliedstaat die Verantwortung für die Beseitigung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit trifft. Dann bliebe das Wie der Beseitigung der Benachteiligung der grenzüberschreitenden Investition den Mitgliedstaaten überlassen. Die Schwierigkeit der Verantwortungszuweisung besteht ferner dann nicht, wenn sich unter dem Gesichtspunkt der vom Gerichtshof für maßgebend erachteten internationalen Verteilungsregeln, insbesondere auch dem Territorialitätsprinzip, hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, welcher Staat zu verzichten hat³³.

Deshalb ist der EU-Kommission zuzustimmen, wenn sie die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung für eine Gemeinschaftsaufgabe hält³⁴, soweit nach dem gegenwärtigen Abkommensstand keine vollständige Vermeidung gewährleistet ist. Zwar wäre es möglich, die bestehenden Abkommen bilateral in Einzelverhandlungen anzupassen. Doch auch unter Berücksichtigung des Subsidiaritätsprinzips sind hier vorrangig Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene zu ergreifen, weil Nachverhandlungen jedes einzelnen Abkommens weniger effektiv sind.

Kein rechtlicher Zwang zur Harmonisierung ergibt sich dagegen dort, wo die Mitgliedstaaten europarechtskonforme Lösungen, die gleichzeitig ihre Steueransprüche sichern, dadurch erreichen können, dass sie bisher nur für Auslandssachverhalte vorgesehene nachteilige Regeln auf Inlandssachverhalte ausdehnen³⁵. Zwar ist Generalanwalt Geelhoed in seiner Kritik beizupflichten, derartige Praktiken seien ein

„Anathema für den Binnenmarkt“³⁶. Indes scheint es so, als ob zumindest in manchen Bereichen das Europarecht nur die willkommene Vorlage für ohnehin beabsichtigte Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage, etwa durch Zinsabzugsverbote und Verlustverrechnungsverbote, abgibt. Einhalt gebieten können den nationalen Gesetzgeber, falls ein derartiger Schutz überhaupt vorgesehen ist, jedoch nur die jeweiligen nationalen Verfassungsgerichte. Europarechtswidrig ist eine solches Vorgehen nicht. Allerdings gibt es für die Praxis der Ausdehnung von Regeln für die internationale Steuerabgrenzung auf Inlandssachverhalte Grenzen. Das Realisationsprinzip, die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft oder die steuerliche Konsolidierung des Ergebnisses verbundener Unternehmen dürften, selbst angesichts der Schwierigkeiten, diese Regeln ohne Verlust von Steuersubstrat grenzüberschreitend anzuwenden, nicht zur Disposition stehen. Sollte sich gleichzeitig ohne Mitwirkung der anderen Mitgliedstaaten kein befriedigender Ausgleich zwischen den Grundsätzen ausgewogener Aufkommensverteilung und diskriminierungsfreier Besteuerung finden lassen, ist damit zu rechnen, dass die Mitgliedstaaten über kurz oder lang zur Harmonisierung bereit sind.

5. Felder notwendiger Abstimmung auf der Grundlage der EuGH-Rechtsprechung

a) Waren die Mutter-/Tochter-RL, die Fusions-RL und die Zins- und Lizenz-RL erforderlich im Sinne von Art. 94 EG?

Bevor ich mich der Frage zuwende, ob die von der Kommission angekündigten Vorhaben in dem Sinne notwendig sind, dass sich ohne eine Koordination oder Harmonisierung kein europarechtskonformer Zustand herstellen lässt, möchte ich den Blick auf die bisherigen Harmonisierungserfolge auf dem Gebiet der direkten Steuern richten. Warum war es möglich, dass sich die Mitgliedstaaten auf die Mutter-/Tochter-Richtlinie, die Fusions-Richtlinie und die Zins- und Lizenz-Richtlinie geeinigt haben? Ist dies lediglich einem glücklichen Momentum zu verdanken? Oder war die Zustimmung der Erkenntnis geschuldet, dass sich ohne die Harmonisierung ein europarechtskonformer Zustand nicht würde erreichen lassen, dass die Angleichung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig war?

Man darf nicht verkennen, dass alle drei Richtlinien die Mitgliedstaaten nicht dazu gezwungen haben, ihre nationalen Steuersysteme grundsätzlich zu ändern, es sich also nur um begrenzte Eingriffe in die mitgliedstaatliche Souveränität handelt, die zum Teil nicht über das hinausgingen, was die Mitgliedstaaten ohnehin schon zuvor unilateral oder in Doppelbesteuerungsabkommen an Verzicht geleistet haben.

³² So die h.M. im Schrifttum, s. nur *Kofler* (2007), 167-264 m.z.N. in Fn. 492 auf S. 232.

³³ Zu der Frage, welchen Staat die Verantwortung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auferlegt werden kann, ausführlich *Kofler* (2007), 235 ff.; vgl. ferner *Lamprecht* (2008), 766 (767), der darauf abstellt, dass sich aus dem „derzeitigen Bestand des Gemeinschaftsrechts hinreichende Kriterien ergeben, wie die Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu verteilen sind“. Gewonnen werden können diese Grundsätze aber nicht originär aus dem Gemeinschaftsrecht, da dieses keine Vorgaben für die Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen enthält.

³⁴ Z.B. Mitteilung v. 24.11.2003 KOM (2003) 726 endg., S. 10.

³⁵ Hierzu KOM (2006), 823 endg., S. 6.

³⁶ Schlussanträge zu Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation v. 29.6.2006, EuGHE 2007, I-2107 Rn. 68.

Damit ist aber noch nicht geklärt, ob es einer Vereinheitlichung bedurfte. Im Jahr 1990, dem Zeitpunkt der Annahme der Fusions- und Mutter-/Tochter-Richtlinie, gab es weder zu grenzüberschreitenden Umwandlungen noch zu den Modalitäten der Erhebung von Quellensteuern Rechtsprechung. Der EuGH hat erst 2006 in der Rechtssachen ACT³⁷ und Denkavit³⁸ sowie später in Amurta³⁹ und Burda⁴⁰ zur Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern auf grenzüberschreitend gezahlte Dividenden Stellung bezogen⁴¹. Danach ist der Quellenstaat zum Verzicht auf die Erhebung von Quellensteuern nicht grundsätzlich verpflichtet, sondern nur wenn er für innerstaatliche Sachverhalte ein körperschaftsteuerliches Entlastungssystem anwendet. Dieses ist auf ausländische Anteilseigner in dem Umfang zu erstrecken, wie der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht durch die Erhebung von Quellensteuern ausübt. Auch in diesem Fall soll der Quellenstaat aber an der einseitig gegenüber Steuerausländern erhobenen Quellensteuer festhalten dürfen, wenn er abkommensrechtlich sicherstellt, dass es im Sitzstaat des Anteilseigners zu einer vollen, dem Entlastungsniveau im Quellenstaat entsprechenden Entlastung kommt⁴². Zwar ist dies angesichts der internationalen Praxis des auf die Inlandsteuer beschränkten ordinary credits eine wenig realistische Annahme, doch es bleibt dem Quellenstaat nach wie vor die Möglichkeit, dem Diskriminierungsvorwurf dadurch zu entgehen, dass er Dividendeneinkünfte inländischer Anteilseigner (dauerhaft)⁴³ einer vergleichbaren Besteuerung unterwirft. Hierdurch kommt es zwar zu steuersystematisch verfehlten wirtschaftlichen Doppelbelastungen auch im Inlandssachverhalt⁴⁴. Doch europarechtlich ist ein solches Vorgehen nicht zu beanstanden.

Damit wird deutlich, dass – ausgehend von der Rechtsprechung des EuGH – die Mutter-/Tochter-Richtlinie letztlich nicht erforderlich war. Ähnliches lässt sich für die Zins- und Lizenzrichtlinie feststellen.

b) Brauchen wir eine CCCTB für eine gerechte Zuteilung von Gewinnen und Verlusten im Konzern?

Auch bezüglich der CCCTB stellt sich die Frage, ob es einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wirklich bedarf oder ob es sich

hierbei eher um ein „nice to have“ handelt. Die Kommission hat erhebliche Ressourcen in die Entwicklung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage investiert (hierzu Neale (2008), 37 ff.). Dennoch ist das Projekt schon in einem Vorstadium zwischen die Fronten von Gewinnern und Verlierern des Steuerwettbewerbs, von Harmonisierungsbefürworter und Wettbewerbsadepten geraten. Angesichts des sich mehrenden politischen Widerstandes der Mitgliedsstaaten bedarf es schlagender Argumente, um der CCCTB überhaupt noch eine Chance zu geben, wenigstens im Wege der verstärkten Zusammenarbeit⁴⁵ angenommen zu werden⁴⁶.

Unzweifelhaft wäre eine Vereinheitlichung der Gewinnermittlung zur Verringerung der Befolungs- und Administrationskosten in hohem Maße wünschenswert. Doch ein wesentliches Argument für die gemeinsame körperschaftsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage war von Anfang an, dass die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage notwendige Bedingung für eine grenzüberschreitende Konsolidierung im Konzern sei⁴⁷. Deshalb war die Enttäuschung groß, als der EuGH zunächst in der Rechtssache Marks & Spencer⁴⁸, dann für Betriebsstättenverluste in Lidl Belgium⁴⁹ ein generelles Gebot unmittelbarer grenzüberschreitender Verlustverrechnung verneint hat. Hätte sich der EuGH dafür ausgesprochen, den EU-Konzern genauso zu behandeln wie den Inlandskonzern, hätte dies bei unilateraler Umsetzung durch die Mitgliedstaaten erheblichen Verwerfungen im Hinblick auf die Ausgewogenheit der Verteilung der Besteuerungsrechte nach sich gezogen, weil es damit zu einer Entkoppelung der Berechtigung zur Gewinnbesteuerung (Quellenstaat bzw. Staat der Tochtergesellschaft) und der Verpflichtung zur Verlustberücksichtigung (Sitzstaat der Muttergesellschaft) gekommen wäre. Der Sitzstaat der Konzernobergesellschaft hat, wenn er auf die Besteuerung von im Ausland erwirtschafteten Gewinnen konzernangehöriger Gesellschaften verzichtet, keine Veranlassung, seine im Inland erwirtschaftete Steuerbasis dauerhaft durch ausländische Verluste zu schmälern.

Der Gerichtshof hat indes die Mitgliedstaaten nicht zu einer sofortigen Verlustberücksichtigung mit etwaiger Nachversteuerung verpflichtet, sondern die Anerkennung von Auslandsverlusten durch den Sitzstaat erst dann für erforderlich gehalten, wenn

³⁷ EuGH v. 12.12.2006 Rs. C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673.

³⁸ EuGH v. 14.12.2006 Rs C-170/05 Denkavit, EuGHE 2006, I-11949.

³⁹ EuGH v. 8.11.2007 Rs. C-379/05 Amurta, EuGH 2007, I-9569.

⁴⁰ EuGH v. 26.6.2008 Rs. C-84/06 Burda.

⁴¹ S. zuvor die EFTA-Rechtssache Fokus Bank, Gerichtshof der European Free Trade Association v. 23.11.2004 E-1/04, IStR 2005, 55.

⁴² EuGH v. 8.11.2007 Rs. C-379/05 Amurta, EuGH 2007, I-9569 Rn. 39, 52.

⁴³ Das heißt nicht nur durch Erhebung einer auf der Ebene der Empfängerkörperschaft anrechenbaren Kapitalertragsteuer wie derzeit in Deutschland, vgl. §§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG.

⁴⁴ Zu den diesbezüglichen Plänen des deutschen Gesetzgebers s. Baumgärtel / Lange (2008), 525.

⁴⁵ Zu den Zweifeln an der Sinnhaftigkeit der Annahme der CCCTB im Wege verstärkter Zusammenarbeit s. Hey (2008a), S. 38-39.

⁴⁶ Der bisher anvisierte Plan eines Legislativvorschlages für Herbst 2008, vgl. Mitteilung v. 19.12.2006 KOM (2006) 823 endg., scheint bereits aufgegeben zu sein.

⁴⁷ Aus diesem Grund wurde die Bemessungsgrundlagenharmonisierung von Anfang an unter dem Gesichtspunkt der Konsolidierung betrieben.

⁴⁸ EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837.

⁴⁹ EuGH v. 15.5.2008 Rs. C-414/06 Lidl Belgium, www.curia.eu; ähnlich EuGH v. 23.10.2008 C-157/08 Krankenhaus Ruhesitz Wannsee.

⁵⁰ Z.B. Österreich im Rahmen der Gruppenbesteuerung und Deutschland vor 1999 in § 2a Abs. 3 EStG.

sämtliche Verlustverwertungsmöglichkeiten im Quellenstaat ausgeschöpft sind⁵¹. Vor diesem Hintergrund dürfte die Neigung, ein europaweites System der Konsolidierung mit grenzüberschreitender Verlustverrechnung einzuführen, gering sein.

c) Einheitliches System zur Gewährleistung des ultima ratio Verlustausgleichs erforderlich?

Zwar hätte auch die in Marks & Spencer und Lidl Belgium lediglich als ultima ratio geforderte Anerkennung von Auslandsverlusten die Ausgewogenheit der Besteuerungsrechte beeinflusst, wenn Mitgliedstaaten mit großzügigeren nationalen Verlustverrechnungsregeln dazu gezwungen würden, Verluste auch und gerade dann anzuerkennen, wenn sie im Quellenstaat – etwa aufgrund zeitlicher Begrenzung des Verlustvortrags – nicht mehr anerkannt werden können. Allerdings scheinen diese ersten Schlussfolgerungen⁵² aus Marks & Spencer überholt. Denn in der Rechtssache Krankenhaus Ruhesitz Wannsee vom 23.10.2008⁵³, in der es um den 1999 abgeschafften § 2 Abs. 3 EStG ging, hat der Gerichtshof eine Nachversteuerung nach vorheriger Anerkennung der Verluste einer ausländischen Betriebsstätte für gerechtfertigt erachtet, weil der Sitzstaat nicht verpflichtet sei, die eventuell ungünstigen Auswirkungen der Besonderheiten einer Verlustverrechnungsregelung des Betriebsstättenstaates auszugleichen, und zwar auch dann, wenn sich der Verlust dann nirgendwo steuermindernd auswirkt (zustimmend *Lamprecht* 2008, 766 ff.). Auch wenn die Entscheidung nur zum Teilaspekt der Nachversteuerung ergangen ist, lässt sie sich dahingehend verallgemeinern, dass die Mitgliedstaaten Verluste nicht berücksichtigen müssen, die aufgrund restriktiverer Verlustvortragsregeln im Quellenstaat dort keine Berücksichtigung finden (ebenso *Lamprecht* 2008, 766 (768); zuvor auch schon *Englisch* 2008, 55 ff.). Damit ist die Gefahr, dass es zu einer Nivellierung der Verlustverrechnungspraxis auf niedrigstem Niveau kommt, gebannt.

Gleichzeitig verbleiben für die Anerkennung von Auslandsverlusten letztlich nur noch die Fälle, in denen die Verlustnutzung im Quellenstaat wegen Beendigung der Tätigkeit endgültig fehlschlägt. Zwar kommt es auch hier, wenn der Quellenstaat zuvor Gewinne besteuert hat und die Verlustnutzung nur mangels eines hinreichenden Verlustrücktragsrechts ausscheidet, zu unter dem Gesichtspunkt einer gerechten Verteilung der Besteuerungsrechte unbefriedigenden Ergebnissen. Doch diese mögen den Mitgliedstaaten im Hinblick darauf, dass es sich nur um eine geringe Anzahl von Fällen handeln wird, als hinnehmbar erscheinen, zumal zu befürchten steht, dass die Mitgliedstaaten die Anforderungen an die „Endgültigkeit“ der

⁵¹ EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 Rn. 55; EuGH v. 15.5.2008 Rs. C-414/06 Lidl Belgium, www.curia.eu, Rn. 47.

⁵² So z.B. noch der Ausgangspunkt des Gutachten des Wissenschaftlichen Beirat beim BMF, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, Bd. 81 (2007), 16.

⁵³ EuGH v. 23.10.2008 C-157/08 Krankenhaus Ruhesitz Wannsee Rn. 49, 51.

fehlenden Verlustnutzungsmöglichkeit so hoch wie möglich schrauben werden. Die Notwendigkeit der Einführung eines europaweiten Verlustverrechnungssystems, wie es die Kommission noch Ende 2006 vorgeschlagen hat⁵⁴, scheint damit – jedenfalls vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung – nicht gegeben.

d) Körperschaftsteuersysteme

Lange ist die EU-Kommission auch davon ausgegangen, die Behandlung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen in den nationalen Körperschaftsteuersystemen bedürfe der Harmonisierung, um zu einer gerechten Beteiligung des Sitzstaates der ausschüttenden Körperschaft und des Ansässigkeitsstaates des Anteilseigners zu kommen und gleichzeitig Nachteile für grenzüberschreitenden Anteilsbesitz auszuschließen⁵⁵. Das Vorhaben ist fallen gelassen worden, nachdem sich die Mitgliedstaaten anderweitig beholfen haben, indem sie ihre Körperschaftsteuersysteme angepasst haben. Die früheren körperschaftsteuerrechtlichen Teil- und Vollerrechnungssysteme sind zugunsten sog. Shareholder-Relief-Systeme aufgegeben worden. Dabei ist den Mitgliedstaaten das durch den internationalen Steuerwettbewerb bedingte Absinken der Körperschaftsteuersätze entgegengekommen. Zum einen reduziert sich dadurch die definitive Vorbelastung auf Körperschaftsebene, zum anderen kann auf Ebene einkommensteuerpflichtiger Anteilseigner eine weitere – wenn auch zwecks Berücksichtigung der Vorbelastung – ermäßigte Besteuerung erfolgen, die bei grenzüberschreitenden Dividendenzahlungen eine Aufkummernteilung zwischen den Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft und dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners ermöglicht. Letztlich ist mit der autonomen Einführung von Teilerlassungssystemen durch die Mitgliedstaaten ein Ergebnis eingetreten, wie es ähnlich sowohl von der Kommission im Körperschaftsteuerrichtlinienentwurf von 1975⁵⁶ als auch 1992 von der Ruding-Kommission (Ruding Report (Fn. 55), 203 ff.) vorgeschlagen worden war (dazu ausführlich *Hey* 1997, 69 ff., 312 ff.).

⁵⁴ S. hierzu aktuell die Mitteilung der Kommission an den Rat, das europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 19.12.2006, Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, KOM (2006), 824 (endg.). Der Richtlinienentwurf von 1990, KOM (90) endg. wurde 2004 zurückgenommen, vgl. ABl. EG Nr. C 5 v. 9. 1. 2004, S. 20.

⁵⁵ Vgl. Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (Neumark-Bericht), Brüssel 1962; Van den Tempel, Corporation Tax and Individual Income Tax, Brüssel 1970; Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der KSt-Systeme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden v. 1.8.1975, EG Abl. Nr. C 253 vom 5.11.1975; ergänzt durch Vorschlag v. 24.7.1978, EG Abl. Nr. C 184 v. 2.8.1978, S. 8. endg., abgedruckt BT/Drucks. 7/3981; Ruding-Report, Commission of the European Community, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel 1992.

⁵⁶ KOM (75) 392 endg., abgedruckt BT/Drucks. 7/3981.

Zwar hat die Systemumstellung in Vollarrechnungsstaaten wie Deutschland anfangs massive Kritik hervorgerufen⁵⁷. Diese ist jedoch mittlerweile weitgehend verstummt, wohl auch weil man im Halb- und Teileinkünfteverfahren einen Kompromiss zwischen den Zielen der Einfachheit, Europarechtskonformität und Vermeidung, zumindest aber Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sieht (hierzu *De-sens* 2004, 77-99). So scheint die vermeintlich harmonisierungsbedürftige Anwendung körperschaftsteuerrechtlicher Entlastungssysteme auf grenzüberschreitende Sachverhalte mittlerweile zur allseitigen Zufriedenheit gelöst. War die Kommission also einem Denkfehler erlegen? War eine Harmonisierung unter dem Gesichtspunkt des Subsidiaritätsprinzips gar nicht erforderlich?

Richtig ist, dass eine konsistente Zwei-Ebenen-Besteuerung grundsätzlich eine Abstimmung erfordert, weil auch in den Shareholder-Relief-Systemen, die an die Stelle des körperschaftsteuerrechtlichen Vollarrechnungssystems getreten sind, die Nachbelastung zumindest in pauschaler Weise an die Vorbelastung angepasst ist. Dies wird sehr deutlich anhand der Anhebung des steuerpflichtigen Dividendenanteils von 50% auf 60% (§ 3 Nr. 40 EStG) im Zuge der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25% auf 15% durch die Unternehmensteuerreform 2008⁵⁸. Aufgrund der europaweit sehr unterschiedlichen Vorbelastungen unterscheidet sich die Belastung ausländischer Dividenden auch weiterhin von der inländischer Dividenden. Harmonisierungsbedarf bedingt dies indes nicht, solange die Mitgliedstaaten darauf verzichten, die Entlastung ausländischer Dividenden von einer der innerstaatlichen Tarifbelastung entsprechenden Vorbelastung abhängig zu machen. Auch ein Diskriminierungsvorwurf lässt sich nicht erheben, denn die unterschiedliche Vorbelastung ist Folge der weiterhin in der Gemeinschaft bestehenden Steuersatzunterschiede, die in die Standortwahl bzw. Investitionsentscheidung des Steuerpflichtigen einfließen.

e) Zuteilung stiller Reserven bei Grenzübertritt

Kaum vorstellbar ist dagegen, dass sich eine ausgewogene Beteiligung der Mitgliedstaaten an der Besteuerung stiller Reserven bei Wechsel der Steuerjurisdiktion ohne Koordination wird erreichen lassen. Zwar haben die Mitgliedstaaten in Reaktion auf die Entscheidungen *Lasteyrie*⁵⁹ und *N*⁶⁰ ihre Wegzugsbesteuerungsregime inzwischen reformiert⁶¹. Trotz im Detail fortbestehender Bedenken (vgl. *Wassermeyer*,

⁵⁷ *Siegel* u.a. (2000), 1269, 1270: „Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!“.

⁵⁸ Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

⁵⁹ EuGH v. 11.3.2004 Rs. C-9/02 de *Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409.

⁶⁰ EuGH v. 7.9.2006 Rs. C-470/04 „N“, EuGHE 2006, I-7409.

⁶¹ Für Deutschland s. insofern die Änderungen in § 6 AStG durch das SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2782. Mit den Neuerungen in §§ 4 Abs. 1 Satz 3, 4g EStG; § 12 KStG hat der Gesetzgeber dagegen für die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern mit dem Grundsatz der sofortigen Reservauffdeckung im SEStEG genau den entgegengesetzten Weg beschritten.

in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* 2007, § 6 Anm. 27) haben sie damit den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen entsprochen⁶², sodass die Kommission die von ihr initiierten Vertragsverletzungsverfahren einstellen konnte⁶³. Doch das Problem der Grenzüberschreitung stiller Reserven ist nach wie vor nicht befriedigend gelöst, weil die Gefahr von Doppel- und Nichterfassungen⁶⁴ besteht. Richtigerweise ist nicht nur die vom Gerichtshof aufgegriffene sofortige Besteuerung bei Wegzug ohne Realisationsakt als gemeinschaftsrechtswidrig einzustufen, sondern auch eine Doppelerfassung von stillen Reserven⁶⁵.

Um zu einer einerseits lückenlosen, andererseits Doppelbesteuerungen vermeidenden Besteuerung zu gelangen, bedarf es zunächst der Abstimmung der Wertansätze im Herkunfts- und im Aufnahmestaat⁶⁶. Auch die Zuordnung von Wertveränderungen nach Überführung von Wirtschaftsgütern bzw. nach Wohnsitzwechsel oder Sitzverlegung von Unternehmen muss grundsätzlich in beiden Staaten gleich erfolgen. Um Ansatzunterschiede zu vermeiden, bedarf es entweder der Anerkennung der Bewertung des abgebenden Staates durch den aufnehmenden Staat oder eines funktionstüchtigen Verfahrens (*Schönfeld*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* 2007, § 6 Rn. 23.) zur Beseitigung von Bewertungsdifferenzen ähnlich wie zur Beseitigung von Verrechnungspreisdifferenzen⁶⁷.

Damit der abgebende Staat nach Gewährung eines Besteuerungsaufschubs in die Lage versetzt wird, die auf ihn entfallenden stillen Reserven im Rahmen eines späteren Realisationsvorgangs zu besteuern, muss er zudem Kenntnis von der Aufdeckung der stillen Reserven erhalten. Die in § 4g Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 7 AStG vorgesehenen Anzeige- und Mitwirkungspflichten können dies letztlich nur unzu-

⁶² Vgl. BFH v. 23.9.2008 I B 92/08, DStR 2008, 2154 (2155).

⁶³ Mitteilung v. 19.12.2006, KOM (2006) 825 endg., S. 4.

⁶⁴ Hieran kann auch der spiegelbildliche Steuerverstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG nur bedingt etwas ändern, weil die Regelung zum einen nur für die Fälle der Überführung nach Deutschland hilft, zum anderen nicht geeignet ist, Differenzen zwischen Entwicklungswert im Ausland und dem gemeinen Wert als Verstrickungswert zu vermeiden.

⁶⁵ *Englisch* (2008), 71; *Kessler/Huck* (2005), 193 (212). FG München v. 4.4.2008, 11 V 1815/07, DStRE 2008, 1345-1347, geht davon aus, dass die Wegzugsbesteuerung gemeinschaftsrechtswidrig ist, wenn nicht gleichzeitig durch Modifikation der auf Art. 13 Abs. 5 OECD-MA beruhenden Verteilungsregel, abkommensrechtlich sichergestellt ist, dass es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt. Nach Auffassung des BFH v. 23.9.2008 I B 92/08, DStR 2008, 2154 (2155), bedarf es dagegen keiner ausdrücklich von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichenden Regel, um ein Besteuerungsrecht des Wegzugstaates zu begründen. Es sei Sache des Zuzugsstaates, die Doppelbesteuerung zu beseitigen.

⁶⁶ Zu den unterschiedlichen Konstellationen abweichender Wertansätze vgl. KOM (2006), 825 endg., S. 8.

⁶⁷ Schiedsverfahren auf der Grundlage des Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABl. EG Nr. L 225 v. 20.8.1990, 10.

reichend gewährleisten bzw. belasten den Steuerpflichtigen unverhältnismäßig⁶⁸. Auch das Instrumentarium der Amtshilferichtlinie reicht nicht aus, um die Besteuerung flächendeckend sicherzustellen.

f) Missbrauchsvermeidung

Der größte Einigungs- und Kooperationsbedarf, gleichzeitig aber auch die geringste Einigungsbereitschaft besteht auf dem Feld der Missbrauchsvermeidung. Auch die EU-Kommission sieht hier erheblichen Handlungsbedarf⁶⁹. Einerseits sind die Mitgliedstaaten auf gegenseitige Kooperation angewiesen, um missbräuchliche Praktiken zu unterbinden, andererseits bestehen darüber, was Missbrauch ist und inwieweit dieser zu bekämpfen ist, je nach Position des Mitgliedstaates im europäischen Steuerwettbewerb unterschiedliche Auffassungen⁷⁰.

Zwar akzeptiert der Europäische Gerichtshof nationale Maßnahmen zur Missbrauchsvermeidung gerade dann, wenn es den Mitgliedstaaten darum geht, ihre berechtigten Besteuerungsinteressen zu wahren⁷¹. Hierzu können die Mitgliedstaaten rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktionen die steuerliche Anerkennung verweigern. Künstlich sind nach Auffassung des EuGH Gestaltungen, die „das Recht der Mitgliedstaaten in Gefahr bringen, ihre Steuerzuständigkeit in Bezug auf die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben, und so die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“⁷². Damit ist der Missbrauchs begriff des EuGH eng mit der territorialen Zuordnung der Steuergegenstände verknüpft.

Wenngleich die Missbrauchs bekämpfung als solche ein vom Gerichtshof anerkanntes Gemeinwohlinteresse darstellt, löst das unabgestimmte Aufeinandertreffen von Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung Doppelbesteuerungen aus, die nur bei einem übereinstimmenden Missbrauchsverständnis und der Verwendung gleicher Techniken vermieden werden kann. Typisierende Regelungen sind damit von vornherein ausgeschlossen, da sie naturgemäß als Ausnutzung von gesetzgeberischen Gestaltungsspielräumen voneinander abweichen werden.

⁶⁸ Zu notwendigen Einschränkungen im Wege der Auslegung *Schönfeld*, in: Flick / Wassermeyer / Baumhoff (2007), § 6 Anm. 27.1.

⁶⁹ Vgl. Mitteilung der Kommission „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchs bekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, v. 10.12.2007 KOM (2007), 785 endg.

⁷⁰ Auch dogmatisch gehen die Missbrauchskonzepte der Mitgliedstaaten auseinander, vgl. P. Fischer (2008b), 621 (622).

⁷¹ Zu den Verbindungslinien zwischen dem Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung und der Ausgewogenheit der Aufteilung der Steuerquellen s. Kokott (2008), 1041; Schön (2008), 571 (581); P. Fischer (2008a), § 42 AO Anm. 197 ff.; Hey (2008c), 167 (180-183).

⁷² EuGH v. 13.3.2007 Rs. C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group litigation*, EuGHE 2007, I-2107 Rn. 74, 75; EuGH v. 12.9.2006 Rs. C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, I-7995 Rn. 56.

Besonders deutlich wird dies anhand der Maßnahmen zur Bekämpfung unangemessener Gesellschafterfremdfinanzierung. Qualifiziert der Sitzstaat der Tochtergesellschaft im Rahmen seiner Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln Zinsen in Dividenden um, wie dies bis 2008 der Konzeption des § 8a KStG a.F. entsprach, wird eine Doppelbelastung nur dann vermieden, wenn der Sitzstaat der Muttergesellschaft diese Umqualifizierung vollumfänglich nachvollzieht und der ausländischen Vorbelastung durch Freistellung oder Anrechnung Rechnung trägt. Hierzu scheint er nach Auffassung des EuGH jedenfalls dann verpflichtet zu sein, wenn der Sitzstaat der Tochtergesellschaft, seine Abwehrmaßnahmen auf rein künstliche Konstruktionen beschränkt und den Zinsabzug folglich zu Recht verwehrt. In diesem Fall treffe den Quellenstaat keine Verpflichtung, dafür zu sorgen, dass der Sitzstaat der Empfänger gesellschaft die erforderlichen Schritte unternimmt, um eine mehrfache Besteuerung zu verhindern⁷³.

Allerdings hat der EuGH bisher nicht ausdrücklich dazu Stellung genommen, ob der Staat der Empfänger gesellschaft in diesem Fall gegen die Grundfreiheiten verstößt, wenn er sein Besteuerungsrecht nicht zurücktreten lässt. Eine Diskriminierung oder Beschränkung von Grundfreiheiten durch den Staat der Empfänger gesellschaft kann man in diesem Fall unter zwei Gesichtspunkten annehmen, und zwar zum einen, wenn der Mitgliedstaat die Zahlung aus dem Ausland auf der Ebene der Empfänger gesellschaft anders qualifiziert als eine vergleichbare Zahlung einer inländischen Muttergesellschaft. Als Beurteilungsmaßstab kommt dann aber das nationale Steuerrecht des Staates der Empfänger gesellschaft zur Anwendung, das im Zweifel mit dem der zahlenden Gesellschaft nicht übereinstimmen wird. Zum anderen kann in der Doppelbelastung als solcher ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gesehen werden.

Zu fragen ist, dass sich Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln auf der Basis einer Umqualifizierung von Zinsen in Dividenden ohne Zusammenwirken der Mitgliedstaaten nicht europarechtskonform ausgestalten lassen. Dies dürfte der Hauptgrund sein, warum die Mitgliedstaaten derzeit reihenweise dazu übergehen, übermäßige Gesellschafterfremdfinanzierungen statt durch Umqualifizierung durch Betriebsausgabenabzugsverbote für Fremdkapitalaufwendungen, sog. Zinsschranken⁷⁴, zu bekämpfen. So kritikwürdig und geradezu selbstzerstörerisch derartige Verletzungen des objektiven Nettoprinzip sind, mit Blick auf die Grundfreiheiten sind die Mitgliedstaaten frei, sich hierfür zu entscheiden, solange sie die Zinsabzugsverbote nur gleichmäßig für In- und Auslandssachverhalte zur Anwendung bringen.

Ob die Mitgliedstaaten den mit den Zinsschranken eingeschlagenen Weg auch aus europarechtlicher Sicht weiterbeschreiten können, hängt aber nicht nur davon ab, ob die Regelungen wirklich unterschiedslos auf In- und Auslandssachverhalte an-

⁷³ EuGH v. 13.3.2007 Rs. C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group litigation*, EuGHE 2007, I-2107 Rn. 88 f.

⁷⁴ Außer Deutschland z.B. in Frankreich, Italien, Dänemark.

gewendet werden⁷⁵, sondern auch von ihrer Vereinbarkeit mit den Vorgaben der Zins- und Lizenzrichtlinie. Ob eine wirkungsgleiche Besteuerung des Zinsschuldners gegen das an den Quellenstaat gerichtete Verbot der Besteuerung des Zinsempfängers verstößt, ist seitens des EuGH bisher nicht abschließend geklärt. Während der Gerichtshof in der Rechtssache Athinaiki bei der Auslegung des Quellensteuerverbots in Art. 5 der Mütter-/Tochter-Richtlinie eine wirtschaftliche Betrachtungsweise eingenommen hat⁷⁶, folgt die Rechtssache Burda einer formalen Sicht⁷⁷. Danach steht das Quellenabzugsverbot nur der Besteuerung des die Dividende empfangenden Anteilseigners entgegen, nicht aber der Besteuerung der ausschüttenden Gesellschaft. Übertragen auf die Zins- und Lizenzrichtlinie würde eine an den Zinsschuldner gerichtete Abzugsbeschränkung für Zinsen folglich nicht gegen die in Art. 1 Abs. 1 der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie angeordnete Pflicht zur Befreiung aller in Quellenstaat angefallener Zins- und Lizenzeinkünfte eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmens verstoßen. Meiner Ansicht nach hieße dies jedoch, hinter den einmal erreichten Integrationsstand zurückzufallen, weil es genau zu jenen Doppelbelastungen kommt, die die Zins- und Lizenzrichtlinie vermeiden soll (ausführlicher Hey 2008b, 109 (119-121)).

Falls der Gerichtshof diese Sicht teilt, bedürfte es auch zur Missbrauchsbekämpfung – wobei hier nur der Bereich der Fremdkapitalgestaltungen herausgegriffen werden konnte – einer stärkeren Kooperation der Mitgliedstaaten. Einen Weg hierzu hat der Gerichtshof in der Rechtssache Test Claimants in the Thin Cap Group litigation mit dem Hinweis auf Art. 9 OECD-MA vorgezeichnet⁷⁸. Wird der Identifikation unangemessener Fremdkapitalgestaltungen der international anerkannte Fremdvergleichsmaßstab zugrunde gelegt, können Doppelbelastungen vermieden werden, allerdings nur, wenn die Mitgliedstaaten in ähnlicher Weise kooperieren wie auf dem Gebiet der Verrechnungspreise⁷⁹. Denkbar wäre auch eine Ergänzung zur Richtlinie, indem auf die Missbrauchsvermeidung zugeschnittene Ausnahmetatbestände von Quellenabzugsverboten präzise formuliert werden.

6. Fazit

Mit Zustimmung zu weiteren Harmonisierungsmaßnahmen ist dort zu rechnen, wo es den Mitgliedstaaten nicht gelingt, ihre nationalen Fiskalinteressen in europarechtskonformer Weise durch unilaterale Regelungen durchzusetzen. Vor dem Hintergrund der derzeitigen EuGH-Rechtsprechung gibt es jedoch nur wenig rechtlichen Einigungszwang. Zum Teil lassen sich fortbestehende Ungleichbehandlungen von In- und Auslandsachverhalten mit der Befugnis zur Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsrechte rechtfertigen, wie etwa bei der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung. Zum Teil können die Besteuerungsinteressen der Mitgliedstaaten durch Maßnahmen der jeweiligen nationalen Gesetzgeber gewahrt werden, ohne dass es einer Abstimmung bedarf, wie z.B. auf dem Gebiet grenzüberschreitender Dividendenbesteuerung. Lediglich zur diskriminierungsfreien gemeinschaftsweiten Zuordnung und Erfassung stiller Reserven unter Wahrung des Besteuerungsrechts des Staates, unter dessen Jurisdiktion die Wertsteigerung erfolgt ist, sowie zur wirksamen Missbrauchsbekämpfung bedarf es meiner Ansicht einer Einigung. Im Übrigen ist der politische Wille der Mitgliedstaaten gefragt, ob sie einen einheitlichen Steueranstreben, auch wenn es aus rechtlicher Sicht hierfür keine Notwendigkeit gibt.

Literatur

- Aujean, Michel (2008), The CCCTB Project and the Future of European Taxation. In: Lang, Michael / Pistone, Pasquale / Schuch, Josef / Staringer, Claus (Hrsg.), Common Consolidated Tax Base, Wien, 11-35.
- Baumgärtel, Martina / Lange, Ulf (2008), Mögliche EU-Rechtswidrigkeit der Kapitalertragssteuer auf Streubesitzdividenden: Handlungsbedarf und Rahmenbedingungen für Gegenreaktionen des Gesetzgebers, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 9, 525-533.
- Callies, Christian / Ruffert, Matthias (2007), Kommentar zu EUV und EGV, 3. Aufl., München.
- Desens, Marc (2004), Das Halbeinkünfteverfahren: Eine theoretische, historische und verfassungsrechtliche Würdigung, Köln.
- Englisch, J. (2008), Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung der EG-Grundfreiheiten?, Schriftenreihe des Instituts für Finanzen und Steuern (IFSt-Schrift) Nr. 449.
- Fischer, Peter (2008a). In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-/FGO-Kommentar, § 42 AO, Köln.
- Überlegungen zum fraus-legis-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht (2008b), In: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Köln, 621-644.
- Graetz, Michael J. / Warren, Alvin C. (2007), Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy, Common Market Law Review 44, 1577-1623.

⁷⁵ In Deutschland zweifelhaft im Hinblick auf § 15 Nr. 3 KStG.

⁷⁶ EuGH v. 4.10.2001 Rs. C-294/99 Athinaiki, EuGHE 2001, I-6797 Rn. 25-27.

⁷⁷ EuGH v. 26.6.2008 Rs. C-284/06 Burda Rn. 52 ff.

⁷⁸ EuGH v. 13.3.2007 Rs. C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107 Rn. 74; ebenso EuGH v. 17.1.2008 Rs. C-105/07 Lammers & Van Cleeff NV; EuGHE 2008, I-173 Rn. 28 ff.

⁷⁹ S. Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberechtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABl. EG Nr. L 225 v. 20.8.1990, 10 ff. und den – rechtlich allerdings unverbindlichen – Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU, ABl. EG Nr. C 176 v. 28.7.2006, S. 1.

- Hey, Johanna (1997), Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln.
- (2008a), EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Guided Variety versus Strict Uniformity – Lessons from the „U.S. States’ Tax Chaos“, Jean Monnet Working Paper No. 2/ 2008, www.jeanmonnetprogram.org/papers/08/080201.html.
 - (2008b), Die Zinsschranke als Maßnahme zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht?. In: Brähler, Gernot / Lösel, Christian (Hrsg.), Deutscher und internationales Steuerrecht, Festschrift für Christiana Djanani, Wiesbaden, 109-128.
 - (2008c), Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungsrechtlicher und europarechtlicher Sicht, Steuer und Wirtschaft (StuW), 167-183.
- Kaufmann, Nancy H. (1998), Fairness and the Taxation of International Income, Law and Policy in International Business 29, 145-205.
- Kofler, Georg (2007), Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien.
- Kokott, Juliane (2008), Vorgaben des Gemeinschaftsrechts für die Missbrauchsbe-kämpfung im Steuerrecht, Finanz Rundschau 2008, 1041-1042.
- Kube, Hanno (2008), Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, Internationales Steuerrecht (IStR), 305-312.
- Lamprecht, Philipp (2008), Betriebsstättenverluste, Verlustvortragsrecht und Auftei-lung der Besteuerungshäufigkeit nach dem Urteil des EuGH in der Rs. Wannsee, Internationales Steuerrecht (IStR), 766-769.
- Lang, Michael (2008), ECJ case law on cross-border dividend taxation – recent de-velopments, EC Tax Review, 67-77.
- Mössner, Jörg (2003/04), Der EuGH als Steuergesetzgeber, Archiv des Schweizeri-schen Rechts, Bd. 72, 673-705.
- Musgrave, Peggy B. (2002), Tax Policy in the Global Economy, New York.
- Musgrave, Richard (1989), Public Finance in Theory and Practice, 5. Aufl., New York.
- (2000), Public Finance in a Democratic Society, New York.
- Neale, Thomas (2008), CCCTB: How far we got and what are the next steps. In: Lang, Michael / Pistone, Pasquale / Schuch, Josef / Staringer, Claus (Hrsg.), Common Consolidated Tax Base, Wien, 37-45.
- Schön, Wolfgang (2008), Rechtsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht, in: Fest-schrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Köln, 571-596.
- Siegel, Theodor u.a. (2000), Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!, Betriebs-Berater (BB), 1269-1270.
- Vogel, Klaus / Lehner, Moris (Hrsg.) (2007), Doppelbesteuerungsabkommen, Kom-mentar, 5. Aufl., München.

- Wassermeyer, Franz / Baumhoff, Hubertus / Schönfeld, Jens (Hrsg.) (Juni 2007), Flick/ Wassermeyer / Baumhoff, Außensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Köln.
- Weber, Dennis (2006), The Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Applicability of the Freedom of Movement Within the EC, Intertax, 582.
- Wieland, Joachim (2005), Der Europäische Gerichtshof als Steuergesetzgeber?. In: Festschrift für M. Zuleeg, Baden-Baden, 492-504.
- (2008), „Dem EuGH fehlt Legitimation für Beschränkung direkter Steuern“, Be-triebs-Berater (BB) Heft 43, M 16.

Kai A. Konrad/Tim Lohse (Hrsg.)

**Einnahmen- und Steuerpolitik
in Europa:
Herausforderungen und Chancen**



PETER LANG

Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://www.d-nb.de>> abrufbar.

Abbildung auf dem Umschlag:
Europäisches Parlament, Straßburg
© EP 2007, Architectes: Architecture Studio

Umschlaggestaltung: Nina Bonge
Layout: www.kumpernatz-bromann.de

Gedruckt auf alterungsbeständigem,
säurefreiem Papier.

ISBN 978-3-631-59256-4
© Peter Lang GmbH
Internationaler Verlag der Wissenschaften
Frankfurt am Main 2009
Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany 1 2 3 4 5 7
www.peterlang.de

Inhaltsverzeichnis

Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen – Eine Einführung <i>Kai A. Konrad und Tim Lobse</i>	7
--	---

Teil 1

Tagungsbeiträge

Stillstand trotz Reform – die politische Ökonomie des EU-Haushalts von Rom bis Lissabon <i>Charles B. Blankart und Gerrit B. Koester</i>	13
Eigene EU-Steuern als Problem des Verfassungs- und Europarechts <i>Christian Waldhoff</i>	47
Einigungsbedarf für eine gerechte Aufteilung der Besteuerungsquellen in Europa <i>Johanna Hey</i>	75
Der Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Gemeinsame Konsolidierte Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer <i>Clemens Fuest</i>	97
Suchkosten und das Körperschaftsteuerparadox <i>Kai A. Konrad</i>	119
Zum zukünftigen Finanzrahmen der EU <i>Lars P. Feld</i>	133

Teil 2

Die europäische Einnahmen- und Steuerpolitik im Diskurs

Die europäische Einnahmen- und Steuerpolitik im Diskurs – Bericht der Podiumsdiskussion	153
Autorenverzeichnis	169