

Nr. 171

HANNO KUBE

**EUGH-RECHTSPRECHUNG ZUM DIREKTEN
STEUERRECHT – STAND UND PERSPEKTIVEN**

2009

ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHES WIRTSCHAFTSRECHT

Vorträge und Berichte

Nr. 171

herausgegeben von den Mitgliedern des Zentrums



Dr. Hanno Kube, LL.M.

ordentlicher Professor an der Universität Mainz

EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht - Stand und Perspektiven

Referat im Rahmen der Vortragsreihe
„Rechtsfragen der Europäischen Integration“

Bonn, den 26.01.2009

Copyright bei den Autoren

ausschließlich erhältlich beim Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht

www.zew.uni-bonn.de

Druck: Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Inhalt

I. Grundstrukturen der überkommenen EuGH-Dogmatik zum direkten Steuerrecht	2
1. Grundlegung durch das <i>avoir fiscal</i> -Urteil	2
2. Auf Tatbestandsebene anerkannte Unterscheidungen	3
a) Persönliche Besteuerungsfaktoren bei der Besteuerung von Privatpersonen	3
b) Unterscheidungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen?	6
3. Grundsätzlich anerkannte Rechtfertigungsgründe	7
a) Kohärenz	8
b) Vermeidung von steuerlichem Missbrauch und Steuerflucht	10
c) Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht	10
d) Territorialitätsgrundsatz	11
4. Zwischenfazit: Anerkennung bestimmter mitgliedstaatlicher Regelungsanliegen, aber überaus restriktive Praxis	12
II. Neue Dynamik in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	13
1. Öffnung für neue Rechtfertigungsgründe	13
a) Effizienz der Steuerbeitreibung	13
b) Vermeidung mehrfacher Verlustnutzung	14
c) Offenheit für weitere neue Rechtfertigungsansätze?	15
2. Neue Interpretationsansätze hinsichtlich überkommener Rechtfertigungsgründe	16
a) Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	16
b) Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht	20
c) Kohärenz	21
3. Zwischenfazit: Substantielle Förderung des Ausgleichs zwischen Grundfreiheiten und direktem Steuerrecht	22

III. Herausforderungen und Perspektiven	23
1. Zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	23
a) „Aufteilung“ der Besteuerungsbefugnisse – Die mitgliedstaatliche Kompetenz zur allgemeinen Definition und internationalen Abstimmung des Besteuerungsanspruchs	23
b) „Ausgewogenheit“ der Aufteilung	26
aa) Äquivalenztheoretische Grundannahmen über die Steuerrechtfertigung – Grenzen der Kompetenz des Europäischen Gerichtshofs	27
bb) Grundfreiheitsrechtlich begründete Anforderungen an die Definition und Abstimmung der Besteuerungsansprüche? – Zu Inhalt und Grenzen mitgliedstaatlicher Verantwortung	30
c) Die Alternative der Tatbestandslösung – Zu den Begriffen der Diskriminierung und Beschränkung	35
d) Zur Verhältnismäßigkeitsprüfung	37
2. Zur Vermeidung von steuerlichem Missbrauch und Steuerflucht	38
3. Zur Kohärenz	40
4. Zur Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht	40
IV. Wirkungen von EuGH-Entscheidungen zum direkten Steuerrecht	41
1. Reichweite der inhaltlichen Bindungswirkung	41
2. Reichweite der zeitlichen Bindungswirkung – Insbesondere zur ex tunc-Wirkung	43
3. Inhaltliche Gestaltung über die Verhältnismäßigkeitsprüfung	45
4. Erstreckung von Begünstigungen	46
V. Fazit	48

Immer dann, wenn der Europäische Gerichtshof die sehr allgemeinen Rechtmäßigkeitsmaßstäbe des EG-vertraglichen Primärrechts auf einen kompetenzrechtlich den Mitgliedstaaten vorbehaltenen Rechtsbereich anwendet, entwickelt der Gerichtshof in seinem Tun eine besondere Dynamik. Dies gilt in herausragender Weise für die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den normativen Anforderungen, die die Grundfreiheiten auf dem Gebiet des direkten Steuerrechts stellen. Diese Rechtsprechung soll im Folgenden ins Licht gerückt werden.

Im ersten Schritt werden dabei die wesentlichen Grundstrukturen der überkommenen EuGH-Dogmatik zu den grundfreiheitsrechtlichen Anforderungen im direkten Steuerrecht vorgestellt, um sodann im zweiten Schritt auf die in der letzten Zeit zu beobachtende Öffnung dieser Dogmatik für neue Ansätze, insbesondere auf Rechtfertigungsebene, einzugehen. Im dritten Schritt sollen einige Fragen benannt werden, die sich in diesem Zusammenhang stellen, und es soll auf Perspektiven hingeführt werden, die sich hier eröffnen könnten. Viertens sind darauf noch einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Probleme im Bereich der Wirkungen von Entscheidungen des EuGH zum direkten Steuerrecht zu beleuchten, bevor – fünftens – mit einem Fazit geschlossen wird.

I. Grundstrukturen der überkommenen EuGH-Dogmatik zum direkten Steuerrecht

1. Grundlegung durch das *avoir fiscal*-Urteil

Weichenstellende Bedeutung für die Dogmatik zur Anwendung der Grundfreiheiten auf das direkte Steuerrecht hatte die Entscheidung *avoir fiscal* aus dem Jahr 1986, als es der Gerichtshof – in dieser Deutlichkeit erstmals – unternahm, auf Grundlage der grundfreiheitsrechtlichen Maßstäbe über das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten zu befinden¹. Nachdem die politische Ebene über Jahrzehnte hin nicht die Kraft und den Willen aufgebracht hatte, Elemente des direkten Steuerrechts zu harmonisieren, stieß der Gerichtshof mit *avoir fiscal* eine diesbezügliche judikative Entwicklung an, die erhebliche Tragweite erlangen sollte.

In dieser Entscheidung, die die Anrechnung von Körperschaftsteuern in Frankreich betraf, würdigte und anerkannte der Gerichtshof zunächst die grundsätzliche steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden, eine Unterscheidung, die unmittelbar aus der staatsgrenzengenauen Parzellierung des Steuerrechts folgt und insoweit als sachgerecht erscheint. Sodann brachte der Gerichtshof aber seine Befürchtung zum Ausdruck, dass es zu einer Aushöhlung

¹ EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83 – Kommission/Frankreich (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273. Die „Erfordernisse einer wirksamen steuerlichen Kontrolle“ waren bereits in der *Cassis de Dijon*-Entscheidung angesprochen worden, ohne dass hierauf allerdings eine Betonung gelegen hätte; siehe EuGH v. 20. 2. 1979, Rs. 120/78 – *Rewe Zentral AG/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon)*, Slg. 1979, 649, Rdnr. 8.

der Grundfreiheiten kommen könnte, wenn es den Mitgliedstaaten vorbehaltlos gestattet wäre, Steuerpflichtige je nach deren Ansässigkeit steuerlich ungleich zu behandeln². So verschloss sich der Gerichtshof in *avoir fiscal* prinzipiell der – jedenfalls später – so genannten Tatbestandslösung, also der Annahme der Grundfreiheitskonformität wegen mitgliedstaatlicher Ungleichbehandlung von Ungleichen, und verwies die Problematik der Zulässigkeit einer steuerlichen Ungleichbehandlung von Inlandssachverhalten und grenzüberschreitenden Sachverhalten – damals noch implizit – grundsätzlich auf die Rechtfertigungsebene³.

2. Auf Tatbestandsebene anerkannte Unterscheidungen

Bis heute sind es wenige steuerliche Unterscheidungen, die der Gerichtshof schon auf Tatbestandsebene gutheißt. Diese sollen in aller Kürze vorweg behandelt werden, um sodann auf die ebenfalls in *avoir fiscal* begründete Strukturierung der Rechtfertigungsprüfung zurückzukommen.

a) Persönliche Besteuerungsfaktoren bei der Besteuerung von Privatpersonen

Klar und verlässlich hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung bislang nur bestimmte Unterscheidungen im Bereich der direkten Besteuerung von Privatpersonen als tatbestandlich

² EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83 – Kommission/Frankreich (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rdnr. 18 f.

³ EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83 – Kommission/Frankreich (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rdnr. 19 f.

grundfreiheitskonform anerkannt, namentlich Unterscheidungen zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden hinsichtlich der Berücksichtigung von persönlichen Besteuerungsfaktoren. Hier hat sich die Rechtsprechung über die Jahre zu einem konsistenten Ganzen gefügt. Hervorzuheben sind dabei die Entscheidungen in den Rechtssachen *Schumacker*, *Geschwind*, *Zurstrassen*, *de Groot*, *Gerritse*, *Wallentin*, *Ritter-Coulais*, *Conijn*, *Meindl* und *Renneberg*⁴.

Auf der Ebene des objektiven Nettoprinzips sind unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige danach gleich zu behandeln, insbesondere hinsichtlich der Anerkennung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und auch Verlusten, die im Rahmen von Inlandseinkünften entstehen, darüber hinaus hinsichtlich des anzuwendenden Tarifs. In ihrem Erwerbsstreben sieht der EuGH Steuerinländer und Steuerausländer damit – zu Recht – als objektiv vergleichbar an.

Besteuerungsfaktoren, die sich auf die persönliche Lebenssituation des Steuerpflichtigen beziehen, die also subjektiv indisponibles Einkommen betreffen, müssen demgegenüber nur am Ort des persönlichen Lebensmittelpunkts des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, mithin am Ort des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts. Den Grundfreibetrag, das Ehegatten-

⁴ EuGH v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 – Schumacker, Slg. 1995, I-225; EuGH v. 14. 9. 1999, Rs. C-391/97 – Gschwind, Slg. 1999, I-5451; EuGH v. 16. 5. 2000, Rs. C-87/99 – Zurstrassen, Slg. 2000, I-3337; EuGH v. 12. 12. 2002, Rs. C-385/00 – de Groot, Slg. 2002, I-11819; EuGH v. 12. 6. 2003, Rs. C-234/01 – Gerritse, Slg. 2003, I-5933; EuGH v. 1. 7. 2004, Rs. C-169/03 – Wallentin, Slg. 2004, I-6443; EuGH v. 21. 2. 2006, Rs. C-152/03 – Ritter-Coulais, Slg. 2006, I-1711; EuGH v. 6. 7. 2006, Rs. C-346/04 – Conijn, Slg. 2006, I-6137; EuGH v. 25. 1. 2007, Rs. C-329/05 – Meindl, Slg. 2007, I-1107; EuGH v. 16. 10. 2008, Rs. C-527/06 – Renneberg, EuZW 2009, 50.

splitting, den Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen auf unbeschränkt Steuerpflichtige zu beschränken, ist deshalb tatbestandlich grundfreiheitskonform. Die genaue Abgrenzung zwischen der Erwerbs- und der Privatsphäre hat sich der EuGH dabei allerdings ausdrücklich vorbehalten, was sich im *Conijn*-Urteil von 2006 manifestiert hat, als der Gerichtshof Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit inländischen Einkünften entstanden waren, den Betriebsausgaben zuordnete und nicht, wie es § 10 EStG vorsah, den Sonderausgaben⁵. In der Rechtssache *de Groot* aus dem Jahr 2002 hat der EuGH zugleich klargestellt, dass eine proportionale Kürzung der persönlichen Abzugspositionen im Ansässigkeitsstaat, entsprechend dem Verhältnis zwischen Inlands- und Auslandseinkünften, nicht zulässig ist⁶, das subjektive Nettoprinzip also allein, dabei aber in vollem Umfang, im Staat der unbeschränkten Steuerpflicht zu verwirklichen ist. Der Ansässigkeitsstaat ist damit auch aus Sicht des EuGH der Staat der sozialgemeinschaftlichen Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen.

Eine grundfreiheitswidrige Diskriminierung soll sich in Abweichung von diesen Grundsätzen allerdings und ausnahmsweise dann ergeben können, wenn ein Steuerausländer alle oder den größten Teil seiner Einkünfte im Inland erzielt und er die persönlichen Besteuerungsfaktoren deshalb mangels hinreichender Bemessungsgrundlage nicht in seinem Ansässigkeitsstaat in Ansatz bringen kann. Dies ist die sachverhaltliche Grundlage

⁵ EuGH v. 6. 7. 2006, Rs. C-346/04 – *Conijn*, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 22.

⁶ EuGH v. 12. 12. 2002, Rs. C-385/00 – *de Groot*, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 81 ff.

des *Schumacker*-Urteils von 1995⁷, in dem der Gerichtshof die Problematik dahingehend gelöst hat, dass die persönlichen Besteuerungsfaktoren in diesem Fall im Quellenstaat zu berücksichtigen sein sollen. In der *Wallentin*-Entscheidung von 2004 wurde ebendies mit Blick auf den Grundfreibetrag bestätigt⁸. Deutschland hat auf das *Schumacker*-Urteil hin die fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG eingerichtet und die Problematik dadurch aus dem Bereich der Regelungen der beschränkten Steuerpflicht herausgelöst.

b) Unterscheidungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen?

Jenseits der konsistenten und in sich geschlossenen Rechtsprechung zur grundfreiheitsrechtlichen Zulässigkeit der Beschränkung des subjektiven Nettoprinzips auf Steuerinländer hat der Gerichtshof bislang keine verlässlichen Rechtsprechungslinien zu grundfreiheitskonformen Unterscheidungen zwischen Inlandssachverhalten und grenzüberschreitenden Sachverhalten im Bereich des direkten Steuerrechts entwickelt.

Entsprechende Ansätze mag man allenfalls noch in einige Urteile bezüglich Benachteiligungen hineinlesen, die sich zulasten grenzüberschreitender Sachverhalte aus Doppelbesteuerungsabkommen ergeben. Hervorzuheben ist dabei die Rechtssache

⁷ EuGH v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 – Schumacker, Slg. 1995, I-225.

⁸ EuGH v. 1. 7. 2004, Rs. C-169/03 – Wallentin, Slg. 2004, I-6443; siehe auch EuGH v. 9. 11. 2006, Rs. C-520/04 – Turpeinen, Slg. 2006, I-10685; EuGH v. 18. 7. 2007, Rs. C-182/06 – Lakebrink, Slg. 2007, I-6705; EuGH v. 16. 10. 2008, Rs. C-527/06 – Renneberg, EuZW 2009, 50.

Kerckhaert und Morres von 2006⁹, in der der Gerichtshof die tatbestandliche Grundfreiheitskonformität der effektiven Benachteiligung eines grenzüberschreitenden Engagements festgestellt hatte, die sich daraus ergeben hatte, dass es trotz bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens zu einer Doppelbesteuerung gekommen war¹⁰. Doch ist die Rechtsprechung zum grundfreiheitsrechtlichen Umgang mit den Rechtsfolgen aus der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen überaus uneinheitlich. In der Regel gelangt der Gerichtshof in diesem Zusammenhang auf die Rechtfertigungsebene der grundfreiheitsrechtlichen Prüfung¹¹.

3. Grundsätzlich anerkannte Rechtfertigungsgründe

Nach diesem Exkurs zu den vom Gerichtshof ausnahmsweise schon auf Tatbestandsebene der grundfreiheitsrechtlichen Dogmatik anerkannten steuerrechtlichen Unterscheidungen ist zu der zentralen Aussage des *avoir fiscal*-Urteils zurückzukehren, zur prinzipiellen Annahme einer tatbestandlichen Diskriminierung bei formaler, prima facie benachteiligender Ungleichbehandlung zulasten des grenzüberschreitenden Sachverhalts. Das *avoir fiscal*-Urteil wirkte auch insoweit prägend, als der Gerichtshof hier – in Würdigung des diesbezüglichen Vorbringens der französischen Regierung – erstmals ausführlicher einige mögliche steuerrechtsspezifische Rechtfertigungsgründe für die

⁹ EuGH v. 14. 11. 2006, Rs. C-513/04 – *Kerckhaert und Morres*, Slg. 2006, I-10967, Rdnr. 24; dazu die Anm. von *Englisch*, IStR 2007, S. 67 (68).

¹⁰ In die gleiche Richtung EuGH v. 23. 2. 2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten-van der Heijden*, Slg. 2006, I-1957, Rdnr. 47; EuGH v. 20. 5. 2008, Rs. C-194/06 – *Orange European Smallcap Fund*, IStR 2008, 435, Rdnr. 37; EuGH v. 12. 2. 2009, Rs. C-67/08 – *Block*, DStR 2009, 373, Rdnr. 31.

¹¹ Siehe dazu auch unten III. 1. c).

angenommene Diskriminierung anspruch. Diese Gründe sollten sich in der Folge zum Kernbestand eines Kanons jedenfalls im Grundsatz anerkannter ungeschriebener Rechtfertigungsgründe im Bereich der direkten Steuern entwickeln; dies von Beginn an grundfreiheitsübergreifend. Die Frage, ob im konkreten Fall die Niederlassungs-, die Dienstleistungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig ist, hat deshalb bis heute für die materiellen Anforderungen an die Rechtfertigung einer steuerlichen Ungleichbehandlung keine tatsächliche Bedeutung und kommt nur unter anderen Gesichtspunkten in den Blick, insbesondere hinsichtlich der Reichweite der Gewährleistung in Drittstaatsfällen¹².

a) Kohärenz

Noch recht zurückhaltend verhielt sich der Gerichtshof in *avoir fiscal* gegenüber dem Argument, eine steuerliche Diskriminierung könne gerechtfertigt sein, wenn vermeintliche Nachteile zulasten des Steuerausländers in ihrem steuersystematischen Zusammenhang mit korrespondierenden Vorteilen bzw. wenn vermeintliche Vorteile zugunsten des Steuerinländers in ihrem Zusammenhang mit korrespondierenden Nachteilen erfasst und gewürdigt werden¹³. Wenige Jahre später, im Jahr 1992, stellte der Gerichtshof dann zentral auf diesen Kohärenzgedanken ab, um in den Entscheidungen *Bachmann* und *Kommission gegen*

¹² Dazu aus jüngerer Zeit *Wunderlich/Blaschke*, IStR 2008, S. 754 ff. m. w. N.; auch *Tippelhofer/Lohmann*, IStR 2008, S. 857 ff. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bei Anlegung der Kapitalverkehrsfreiheit einer etwas abweichenden Prüfungsstruktur folgt (Ort der Vergleichbarkeitsprüfung), ohne dass sich dies aber im Ergebnis auswirken würde.

¹³ EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83 – *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)*, Slg. 1986, 273, Rdnr. 21 f.

Belgien Steuerrechtsregelungen als grundfreiheitsrechtlich gerechtfertigt zu beurteilen, die die Abzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen an die Besteuerung der nachfolgenden Versicherungsleistungen im Inland knüpfen¹⁴.

So leistungsfähig der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz auf den ersten Blick erscheinen mag, weil er den Gesamtzusammenhang eines Steuersystems in den Blick rückt, so schillernd blieb er zugleich. Nach gegenwärtigem Stand setzt der Rechtfertigungsgrund voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht, wobei die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs gerade im Hinblick auf das Regelungsziel zu beurteilen ist¹⁵. Der Gerichtshof hat den Rechtfertigungsgrund seit *Bachmann* und *Kommission/Belgien* über viele Jahre sehr restriktiv gehandhabt, insbesondere mit Blick auf die erforderliche Unmittelbarkeit und die Inlands- bzw. Auslandsspezifika des Zusammenhangs zwischen Vorteil und Nachteil. Deutlich wurde dies noch in den Rechtssachen *Manninen* 2004¹⁶ und *Meilicke* 2007¹⁷ zur mitgliedstaatlichen Ausgestaltung körperschaftsteuerlicher Anrechnungssysteme.

¹⁴ EuGH v. 28. 1. 1992, Rs. C-204/90 – *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, Rdnr. 21; EuGH v. 28. 1. 1992, Rs. C-300/90 – *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-305, Rdnr. 20.

¹⁵ Siehe die Zusammenfassung der Rechtsprechung in den Schlussanträgen von GA Kokott v. 4. 9. 2008, Rs. C-418/07 – *Papillon*, Rdnr. 51, IStR 2009, 66; auch EuGH v. 27. 11. 2008, Rs. C-418/07 – *Papillon*, IStR 2009, 66, Rdnr. 44.

¹⁶ EuGH v. 7. 9. 2004, Rs. C-319/02 – *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rdnr. 42 ff.

¹⁷ EuGH v. 6. 3. 2007, Rs. C-292/04 – *Meilicke* und andere, Slg. 2007, I-1835, Rdnr. 26 ff.

b) Vermeidung von steuerlichem Missbrauch und Steuerflucht

Ebenfalls schon in *avoir fiscal* befasste sich der Gerichtshof mit dem mitgliedstaatlichen Regelungsanliegen, Gefahren steuerlichen Missbrauchs, im Ergebnis Gefahren der Steuerflucht entgegenzuwirken, die sich gerade in grenzüberschreitenden Fällen ergeben können¹⁸. Auch dieser Rechtfertigungsgrund gehörte fortan zum Kanon grundsätzlich anerkannter Rechtfertigungsgründe, wurde aber seinerseits überaus restriktiv vom Gerichtshof interpretiert. Dies gilt insbesondere mit Blick auf die Frage nach der sachgerechten Typisierung, also nach dem hinreichend genauen Zuschnitt des steuerrechtlichen Tatbestands des vermuteten Missbrauchs. Zu verweisen ist hier auf Fälle wie *Lankhorst-Hohorst* 2002¹⁹ zur Gesellschafterfremdfinanzierung, also zur Abgrenzung zwischen Zinsausgaben und verdeckter Gewinnausschüttung, und auf *Cadbury Schweppes* von 2006²⁰ zur Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Zwischengesellschaften.

c) Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht

Dem Anliegen, eine gesetzmäßige Besteuerung sicherzustellen, dienen auch Regelungen zur Sachverhaltsermittlung und zum Verfahren. Soweit derartige Regelungen grenzüberschreitende Fälle in besonderer Weise betreffen und deshalb diskriminierend

¹⁸ EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83 – Kommission/Frankreich (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rdnr. 23 ff.

¹⁹ EuGH v. 12. 12. 2002, Rs. C-324/00 – *Lankhorst-Hohorst*, Slg. 2002, I-11779, Rdnr. 37.

²⁰ EuGH v. 12. 9. 2006, Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rdnr. 51 ff.

oder beschränkend wirken, können sie durch den Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steueraufsicht grundfreiheitsrechtlich legitimiert sein. Lange Jahre war dieser Rechtfertigungsgrund in seiner praktischen Bedeutung allerdings dadurch eingeschränkt, dass der Gerichtshof die Instrumente der Amtshilferichtlinie als weniger beeinträchtigend ansah und die Mitgliedstaaten auf diese Instrumente verwies²¹.

d) Territorialitätsgrundsatz

Ein letzter Rechtfertigungsgrund, der zum Kanon der seit den 1980er Jahren entwickelten Rechtfertigungsgründe gezählt werden kann, ist der Rechtfertigungsgrund der Territorialität der Besteuerung. Herausragend steht hier, wenngleich sich der Gerichtshof dort nur sehr knapp zum Territorialitätsgedanken geäußert hat, vor allem das Urteil *Futura Participations* von 1997²². In den Folgejahren zeigte sich jedoch, dass der Gerichtshof auch diesen Rechtfertigungsgrund lange Zeit eng umgrenzt verstehen sollte und ihn im Ergebnis auf die sachverhaltliche Konstellation in *Futura Participations* beschränkte, also auf die Problematik der Grenzen der Verlustverrechnung im Betriebsstättenstaat.

²¹ Siehe noch EuGH v. 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 – Stauffer, Slg. 2006, I-8203, Rdnr. 50; vgl. auch EuGH v. 11. 10. 2007, Rs. C-451/05 – Elisa, Slg. 2007, I-8251; zu dieser Entscheidung *Hahn*, IStR 2008, S. 320 ff.; zu den Auswirkungen dieser Rechtsprechungslinie auf das mitgliedstaatliche Recht *Schönfeld*, DB 2008, S. 2217 ff.

²² EuGH v. 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 – *Futura Participations* und *Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 22.

4. Zwischenfazit: Anerkennung bestimmter mitgliedstaatlicher Regelungsanliegen, aber überaus restriktive Praxis

Der kurze Überblick zeigt zweierlei: Zum Einen ist festzustellen, dass der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung von Beginn an mitgliedstaatliche Regelungsanliegen im Bereich der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte wahrgenommen und anerkannt hat, sowohl auf Tatbestands- wie auf Rechtfertigungsebene. Zum Anderen deutet der Überblick aber auch darauf hin, dass recht bald eine Verfestigung insoweit eintrat, als auf Tatbestandsebene lediglich das subjektive Nettoprinzip im Bereich der Besteuerung von Privatpersonen thematisiert wurde und auf Rechtfertigungsebene die immer gleichen Rechtfertigungsgründe angesprochen wurden, die der Gerichtshof zugleich überaus restriktiv interpretierte, sei es bei der Prüfung, ob eine mitgliedstaatliche Ausgestaltung unter einen der Rechtfertigungsgründe fällt, sei es auf Verhältnismäßigkeitsebene. Sieht man von den persönlichen Abzugspositionen ab, lässt sich insoweit schließen, dass kaum eine mitgliedstaatliche Unterscheidung zwischen Steuerinländern und Steuerausländern als im Ergebnis grundfreiheitsgemäß beurteilt wurde, gerade auch im Recht der Unternehmensbesteuerung.

II. Neue Dynamik in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

In der letzten Zeit hat sich das Bild jedoch gewandelt. Vor allem die Dogmatik der Rechtfertigungsgründe hat eine neue, sich auch im Ergebnis auswirkende Dynamik erhalten²³. Zusätzliche Rechtfertigungsgründe sind auf den Plan getreten. Zugleich haben überkommene Rechtfertigungsgründe eine neue Interpretation, zum Teil geradezu eine Wiederbelebung erfahren. Hierauf ist im Folgenden näher einzugehen.

1. Öffnung für neue Rechtfertigungsgründe

a) Effizienz der Steuerbeitreibung

Ein herausragendes Beispiel für die Entwicklung neuer Rechtfertigungsgründe ist der Rechtfertigungsgrund der Effizienz der Steuerbeitreibung, den der Gerichtshof im Jahr 2006 in der zum deutschen Recht ergangenen *Scorpio*-Entscheidung²⁴ entwickelt und 2007 in dem ebenfalls das deutsche Recht betreffenden Urteil in der Rechtssache *Centro Equestre*²⁵ – jedenfalls implizit – bestätigt hat. Danach ist es grundfreiheitsrechtlich um der effizienten Beitreibung der Steuer willen gerechtfertigt, dass der Besteuerungsanspruch gegenüber einem steuerausländischen Vergütungsschuldner durch einen besonderen, haftungsbewehr-

²³ *Bizioli*, European Taxation 2008, S. 133 ff.; *van Thiel*, European Taxation 2008, S. 279 ff. und S. 339 ff.; *Seiler/Axer*, IStR 2008, S. 838 (839); *Kussmaul/Niehren*, IStR 2008, S. 81 (86 f.), vor allem mit Blick auf das Oy AA-Urteil; ähnlich schon in der Einschätzung der Marks & Spencer-Entscheidung *Wernsmann/Nippert*, FR 2006, S. 153 (159); vgl. auch *Wagner*, IStR 2007, S. 650 (652 f.); *Borgsmidt*, IStR 2007, S. 802 (806 f.).

²⁴ EuGH v. 3. 10. 2006, Rs. C-290/04 – FKP Scorpio, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 35.

²⁵ EuGH v. 15. 2. 2007, Rs. C-345/04 – Centro Equestre da Leziria Grande, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 23.

ten Steuerabzug an der Quelle sichergestellt wird (§ 50a EStG). Etwas unklar ist der gegenwärtige Status des Rechtfertigungsgrundes deshalb, weil der Gerichtshof in *Scorpio* darauf hingewiesen hat, dass im Streitjahr die Beitreibungsrichtlinie noch nicht galt²⁶. Der Bundesfinanzhof hat mittlerweile festgestellt, dass § 50a EStG aus seiner Sicht auch unter Geltung der Beitreibungsrichtlinie durch den Rechtfertigungsgrund der Effizienz der Steuerbeitreibung gerechtfertigt ist²⁷. Dem ist schon deshalb zuzustimmen, weil die Beitreibungsrichtlinie auf die gegenseitige zwischenstaatliche Unterstützung im Einzelfall angelegt ist, nicht aber auf das Massenverfahren, und weil nach einer ernüchternden Erhebung der Europäischen Kommission nur 1 bis 2 % der Ansprüche, die auf Grundlage der Richtlinie durchgesetzt werden sollten, tatsächlich durchgesetzt werden konnten²⁸.

b) Vermeidung mehrfacher Verlustnutzung

Ein anderes Beispiel für einen Rechtfertigungsgrund, der in der jüngeren Rechtsprechung des Gerichtshofs entwickelt oder jedenfalls begrifflich neu gefasst wurde, ist der Rechtfertigungsgrund der Vermeidung mehrfacher Verlustnutzung. Dieser Rechtfertigungsgrund spielte insbesondere in der Reihe der Fälle zu mitgliedstaatlichen Beschränkungen grenzüberschreiten-

²⁶ EuGH v. 3. 10. 2006, Rs. C-290/04 – FKP Scorpio, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 36.

²⁷ BFH v. 29. 11. 2007 – I B 181/07, DStR 2008, 41; in diese Richtung weist im Übrigen auch die in dem Beschluss des BFH zitierte Entscheidung des EuGH v. 9. 11. 2006, Rs. C-433/04 – Kommission/Belgien, Slg. 2006, I-10653 zur belgischen Bauabzugsteuer.

²⁸ Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Anwendung der Bestimmungen über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen v. 8. 2. 2006, KOM (2006), 43 endg., S. 6.

der Verlustverrechnungen eine Rolle, also in *Marks & Spencer* 2005²⁹, in *Oy AA* 2007³⁰ und in *Lidl Belgium* von 2008³¹. Auf die Frage nach der eigenständigen Bedeutung dieses Rechtfertigungsgrundes ist an späterer Stelle nochmals zurückzukommen³².

c) Offenheit für weitere neue Rechtfertigungsansätze?

Schließlich hat sich der Gerichtshof auch in verschiedenen anderen Fällen neuartigen Rechtfertigungsansätzen von Seiten der Mitgliedstaaten jedenfalls nicht prinzipiell entgegengestellt, so etwa in der *Jundt*-Entscheidung von Ende 2007³³ dem von Deutschland zur Legitimation der Übungsleiterpauschale (Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG) vorgetragenen Rechtfertigungsgrund, die Bildung im Inland fördern zu wollen, oder auch im *Eigenheimzulage*-Urteil von 2008³⁴ dem ebenfalls von Deutschland – zur Legitimation der Ausgestaltung der Eigenheimzulage – vorgebrachten Rechtfertigungsgrund, den Wohnungsbau fördern und damit ausreichenden Wohnraum sicherstellen zu wollen. Deutschland unterlag hier jeweils, allerdings erst aus Verhältnismäßigkeitsgründen.

²⁹ EuGH v. 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 47.

³⁰ EuGH v. 18. 7. 2007, Rs. C-231/05 – Oy AA, Slg. 2007, I-6373, Rdnr. 51.

³¹ EuGH v. 15. 5. 2008, Rs. C-414/06 – Lidl Belgium, BB 2008, 1322, Rdnr. 35; auch EuGH v. 29. 3. 2007, Rs. C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, Slg. 2007, I-2647, Rdnr. 47.

³² Siehe unten II. 2. a).

³³ EuGH v. 18. 12. 2007, Rs. C-281/06 – Jundt, Slg. 2007, I-12231, Rdnr. 58 („Selbst wenn man unterstellt, dass das Ziel der Förderung der Bildung ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, kann doch eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt“).

³⁴ EuGH v. 17. 1. 2008, Rs. C-152/05 – Kommission/Deutschland, Slg. 2008, I-39, Rdnr. 27 („Im vorliegenden Fall macht die Bundesrepublik Deutschland geltend, dass die in § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG aufgestellte Voraussetzung durch das Ziel gerechtfertigt sei, den Wohnungsbau in Deutschland zur Gewährleistung ausreichenden Wohnraums im Inland zu fördern. Die fragliche Voraussetzung geht aber jedenfalls über das hinaus, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist.“).

Indem sich der Gerichtshof in solcher Weise offen für neue Rechtfertigungsgründe zeigt, die aus den konkreten sachlichen Regelungszielen der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsnormen abgeleitet werden, fördert er stärker als bislang den Ausgleich zwischen der auf den Binnenmarkt bezogenen Finalität der Grundfreiheiten einerseits und dem auf die Verwirklichung des staatlichen Besteuerungsanspruchs gerichteten mitgliedstaatlichen Steuerrecht andererseits. Der Gerichtshof geht damit in begrüßens- und aner kennenswerter Weise auf die Mitgliedstaaten zu, zeigt in diesem Sinne Verständnis und Vertrauen.

2. Neue Interpretationsansätze hinsichtlich überkommener Rechtfertigungsgründe

Die neue Dynamik in der Rechtsprechung des Gerichtshofs manifestiert sich aber nicht nur in der Anerkennung neuer Rechtfertigungsgründe, die die konkreten Regelungsanliegen der Mitgliedstaaten aufnehmen, sondern darüber hinaus auch in neuen Interpretationsansätzen hinsichtlich überkommener Rechtfertigungsgründe.

a) Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

An erster Stelle ist dabei ein bislang eher wenig auffälliger, aber potentiell leistungsfähiger Rechtfertigungsgrund zu nennen, der in den letzten Jahren stark in den Vordergrund gerückt ist, der

Rechtfertigungsgrund der – in den Worten des Gerichtshofs – Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.

Die Wurzeln dieses Rechtfertigungsgrundes liegen in der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs begründet, derzufolge das Gemeinschaftsrecht nach derzeitigem Stand keine Vorgaben darüber enthalte, wie die Besteuerungskompetenzen um der Vermeidung der Doppelbesteuerung willen zu verteilen sind, und dass es den Mitgliedstaaten deshalb freistehe, die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung ihrer Steuerhoheiten einseitig oder durch Doppelbesteuerungsabkommen festzulegen; so schon in *Gilly* 1998³⁵.

Vor diesem Hintergrund hat der Gerichtshof gerade in jüngerer und jüngster Vergangenheit verschiedentlich auf die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse rekurriert, um mitgliedstaatliche Steuerrechtsregelungen zu rechtfertigen. Im Zentrum steht dabei die schon genannte Reihe der Fälle zu mitgliedstaatlichen Beschränkungen grenzüberschreitender Verlustverrechnungen; *Marks & Spencer, Oy AA* und *Lidl Belgium*³⁶. Im weiteren Umfeld sind hier auch die Entscheidungen *Rewe Zentralfinanz* zum Ausschluss grenzüber-

³⁵ EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 – *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rdnr. 24, 30; auch EuGH v. 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 – *Saint-Gobain*, Slg. 1999, I-6161, Rdnr. 57; EuGH v. 12. 12. 2002, Rs. C-385/00 – *de Groot*, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 93; EuGH v. 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 – *D*, Slg. 2005, I-5821, Rdnr. 52; EuGH v. 19. 1. 2006, Rs. C-265/04 – *Bouanich*, Slg. 2006, I-923, Rdnr. 49; EuGH v. 23. 2. 2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten-van der Heijden*, Slg. 2006, I-1957, Rdnr. 47; EuGH v. 7. 9. 2006, Rs. C-470/04 – *N*, Slg. 2006, I-7409, Rdnr. 44; EuGH v. 14. 11. 2006, Rs. C-513/04 – *Kerckhaert und Morres*, Slg. 2006, I-10967, Rdnr. 22; EuGH v. 28. 2. 2008, Rs. C-293/06 – *Deutsche Shell*, Slg. 2008, I-1129, Rdnr. 41.

³⁶ EuGH v. 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 45; EuGH v. 18. 7. 2007, Rs. C-231/05 – *Oy AA*, Slg. 2007, I-6373, Rdnr. 51; EuGH v. 15. 5. 2008, Rs. C-414/06 – *Lidl Belgium*, BB 2008, 1322, Rdnr. 31.

schreitend wirksam werdender Teilwertabschreibungen aus dem Jahr 2007³⁷ und *Deutsche Shell* zum Umgang mit Währungsverlusten von 2008³⁸ zu nennen. In all diesen Urteilen hat der Gerichtshof die Befugnis der Mitgliedstaaten anerkannt, das Steuersubstrat durch bilaterale Verträge oder auch unilaterale Regelungen aufzuteilen, und hat die Konsequenzen aus dieser Befugnis für den einzelnen Unternehmer jedenfalls grundsätzlich gebilligt.

Der Gerichtshof verweist in diesem Zusammenhang durchgängig darauf, dass es im Rahmen der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nicht sachfremd sei, sich an der internationalen Praxis und dem OECD-Musterabkommen zu orientieren³⁹. Gerade damit öffnet der Gerichtshof die Dogmatik der Grundfreiheiten in qualitativ neuartiger Weise für die Regeln des internationalen Steuerrechts, fördert hier also den dringend notwendigen Ausgleich zwischen dem europäischen und dem internationalen Steuerrecht⁴⁰.

Die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse könnte sich damit zu dem mit Abstand wichtigsten steuerrechtsbezogenen Rechtfertigungsgrund in der Dogmatik der Grundfreiheiten entwickeln. Die Leistungsfähigkeit dieses

³⁷ EuGH v. 29. 3. 2007, Rs. C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, Slg. 2007, I-2647, Rdnr. 41.

³⁸ EuGH v. 28. 2. 2008, Rs. C-293/06 – Deutsche Shell, Slg. 2008, I-1129, Rdnr. 41.

³⁹ Siehe auch EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 – Gilly, Slg. 1998, I-2793, Rdnr. 31; EuGH v. 23. 2. 2006, Rs. C-513/03 – van Hilten-van der Heijden, Slg. 2006, I-1957, Rdnr. 48; EuGH v. 7. 9. 2006, Rs. C-470/04 – N, Slg. 2006, I-7409, Rdnr. 45; EuGH v. 14. 11. 2006, Rs. C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg. 2006, I-10967, Rdnr. 23.

⁴⁰ Dazu auch *Englisch*, IStR 2007, S. 67 (69); speziell zum Methodenwahlrecht (Anrechnungs- und Freistellungsmethode) im Rahmen des EG-Rechts *Rehm/Feyerabend/Nagler*, IStR 2007, S. 7 (12); kritisch *Wimpisinger*, EC Tax Review 2008, S. 173 (179).

Rechtfertigungsgrundes liegt gerade darin begründet, dass er den zentralen, auf der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten beruhenden Regelungsinhalt des Steuerrechts, die Erhebung des staatlichen Besteuerungsanspruchs, als solchen anerkennt.

Die Leistungsfähigkeit des Rechtfertigungsgrundes wird auch durch die Entwicklung der Rechtsprechung hinsichtlich des Verhältnisses dieses Rechtfertigungsgrundes zu anderen Rechtfertigungsgründen verdeutlicht. Während im Anschluss an *Marks & Spencer* noch lebhaft diskutiert worden war, ob die Rechtfertigungsgründe der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, der Vermeidung mehrfacher Verlustnutzung und der Verhinderung der Steuerflucht kumulativ vorliegen müssen, um eine Verlustverrechnungsbeschränkung zu rechtfertigen, wurde mit den schon genannten Folgeentscheidungen, vor allem *Oy AA* und *Lidl Belgium*⁴¹, immer deutlicher, dass der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse eine besondere Qualität hat und die beiden anderen, sich wohl ihrerseits überschneidenden Rechtfertigungsgründe in der Bedeutung klar zurücktreten. Dies erscheint sachgerecht, weil die Vermeidung mehrfacher Verlustnutzung und die Verhinderung der Steuerflucht bei näherem Hinsehen Regelungsanliegen sind, die – zumindest im Rahmen der Problematik der Verlustverrechnung – ebenfalls da-

⁴¹ EuGH v. 18. 7. 2007, Rs. C-231/05 – *Oy AA*, Slg. 2007, I-6373, Rdnr. 51 ff.; EuGH v. 15. 5. 2008, Rs. C-414/06 – *Lidl Belgium*, BB 2008, 1322, Rdnr. 31 ff.

zu dienen, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse sicherzustellen⁴².

b) Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht

Eine neue, aktivere Rolle erlangt in der jüngeren Zeit daneben auch der überkommene Rechtfertigungsgrund der mitgliedstaatlichen Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht. Während der Gerichtshof hier, wie schon skizziert, lange auf die Amtshilferichtlinie verwiesen hatte⁴³, obwohl die praktischen Schwierigkeiten des Steuervollzugs in komplexen grenzüberschreitenden Fällen, insbesondere die praktischen Schwierigkeiten der Verifikation, offenkundig waren und sind, trägt der Gerichtshof dem Erfordernis eines jeweils sachverhaltsangemessenen Verfahrens, gerade auch mit Blick auf eine im Ergebnis gleichheitsgerechte Besteuerung, zu Recht zunehmend Rechnung.

Hervorzuheben ist dabei das Urteil in der Rechtssache *A* von Ende 2007, in dem die Dividendenbesteuerung in Schweden im Fall der Ausschüttung durch eine in einem Drittstaat, hier in der Schweiz, ansässige Gesellschaft streitgegenständlich war. Der Gerichtshof berücksichtigte in seiner Entscheidung, dass kein Abkommen über den Informationsaustausch zwischen den beteiligten Staaten besteht und schloss, dass eine Vergünstigung unter dem Gesichtspunkt der wirksamen Steueraufsicht verwei-

⁴² Vgl. auch die effektive Ineinssetzung der drei Rechtfertigungsgründe in EuGH v. 27. 11. 2008, Rs. C-418/07 – Papillon, IStR 2009, 66, Rdnr. 34 ff.; entsprechend *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, 2008, S. 21 ff.; offener formuliert nunmehr in EuGH v. 4. 12. 2008, Rs. C-330/07 – Jobra, Rdnr. 32 („in Verbindung mit“).

⁴³ Siehe oben I. 3. c).

gert werden kann, wenn es unmöglich ist, die insoweit maßgeblichen, bei den Steuerbehörden des anderen Staates befindlichen Informationen zu erhalten⁴⁴.

Keinen Drittstaatssachverhalt betrifft daneben die Rechtssache *Persche* zum Spendenabzug in der Outbound-Konstellation, in der ebenfalls die Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht eine wesentliche Rolle spielt. In seiner Entscheidung von Januar 2009 hat der Gerichtshof zentral auf den Rechtfertigungsgrund der Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht abgestellt, um die im Streitjahr im deutschen Steuerrecht vorgesehene Beschränkung des Spendenabzugs auf Inlandsspenden zu beurteilen⁴⁵. Im Ergebnis anerkennt der Gerichtshof die – trotz der Amtshilferichtlinie – verbleibende besondere Schwierigkeit der Verifikation im Auslandsfall, verlangt allerdings zugleich, dem Steuerpflichtigen die Chance zu eröffnen, die Gemeinnützigkeit des ausländischen Spendenempfängers nachzuweisen.

c) Kohärenz

Schließlich rückt in jüngster Zeit, in geradezu spektakulärer Weise, auch der Kohärenzgedanke wieder stärker in den Vordergrund. So hat der Gerichtshof die Nachversteuerung zuvor abgezogener Auslandsverluste in der im Oktober 2008 entschiedenen Rechtssache *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* kurz und bündig mit der Kohärenz zwischen Vorteil und Nachteil

⁴⁴ EuGH v. 18. 12. 2007, Rs. C-101/05 – A, Slg. 2007, I-11531, Rdnr. 54 ff.

⁴⁵ EuGH v. 27. 1. 2009, Rs. C-318/07 – Persche, DStR 2009, 207, Rdnr. 51 ff.; entsprechend zuvor die Schlussanträge von GA Mengozzi v. 14. 10. 2008, Rs. C-318/07 – Persche, Rdnr. 77 ff.

gerechtfertigt⁴⁶. Und auch in der Rechtssache *Papillon* zur französischen Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung im November 2008 hat der Gerichtshof – vorbehaltlich der Verhältnismäßigkeitsprüfung – festgestellt, dass eine Bestimmung, die eine mehrfache Verlustberücksichtigung verhindern soll, geeignet sein kann, die steuerliche Kohärenz zu bewahren⁴⁷.

Der Kohärenzgedanke hat damit – 16 Jahre nach *Bachmann* und *Kommission/Belgien*⁴⁸ – eine echte Wiederbelebung erfahren; grundfreiheitsrechtliche Rechtfertigungen werden erstmals wieder positiv auf die Kohärenz gestützt.

3. Zwischenfazit: Substantielle Förderung des Ausgleichs zwischen Grundfreiheiten und direktem Steuerrecht

Als Zwischenfazit lässt sich festhalten, dass der Gerichtshof durch die Öffnung der Dogmatik für neue, aus den zur Prüfung stehenden steuerrechtlichen Regelungen abgeleitete Rechtfertigungsgründe und für neuartige Interpretationsansätze hinsichtlich überkommener Rechtfertigungsgründe den tatsächlichen Ausgleich zwischen den Grundfreiheiten und dem direkten Steuerrecht in bislang nicht gekannter Weise fördert und damit durchaus auch zu einer neuen Atmosphäre zwischen den europäischen und den mitgliedstaatlichen Institutionen beiträgt.

⁴⁶ EuGH v. 23. 10. 2008, Rs. C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee, IStR 2008, 769, Rdnr. 42 f.; dazu *Lamprecht*, IStR 2008, S. 766 (767 f.).

⁴⁷ EuGH v. 27. 11. 2008, Rs. C-418/07 – *Papillon*, Rdnr. 51; ebenso zuvor die Schlussanträge von GA Kokott v. 4. 9. 2008, Rs. C-418/07 – *Papillon*, IStR 2009, 66, Rdnr. 60.

⁴⁸ Siehe oben I. 3. a).

III. Herausforderungen und Perspektiven

Gleichwohl verbleiben offene Fragen und Herausforderungen, die im Folgenden unter dem Gesichtspunkt einer Perspektivenbildung behandelt werden sollen.

1. Zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Zunächst zum Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse: Je stärker dieser Rechtfertigungsgrund in den Mittelpunkt rückt, desto drängender stellen sich hier verschiedene Fragen.

a) „Aufteilung“ der Besteuerungsbefugnisse – Die mitgliedstaatliche Kompetenz zur allgemeinen Definition und internationalen Abstimmung des Besteuerungsanspruchs

Der Gerichtshof entwickelt gerade mit dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse eine eigene Terminologie, die es zu deuten gilt. Probleme bereitet dabei zunächst und insbesondere der für den Rechtfertigungsgrund zentrale Begriff der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse. Als Ansatzpunkt zur Interpretation eignet sich die Feststellung des Gerichtshofs, dass es mangels EG-rechtlicher Harmonisierung im Bereich des direkten Steuerrechts Sache der Mitgliedstaaten ist, die Besteuerungsbefugnis-

se zuzuordnen⁴⁹. Diese Feststellung legt es nahe, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse mit der mitgliedstaatlichen Kompetenz zu identifizieren, den staatlichen Besteuerungsanspruch allgemein zu definieren und international abzustimmen.

Dies verdeutlicht, dass der Begriff der Aufteilung (englisch: allocation of the power to impose taxes; französisch: répartition du pouvoir d'imposition) missverständlich ist. Es kann bei dieser Aufteilung – auch vor dem Hintergrund der staatlichen Steuersouveränität – von vornherein nicht um die technische Aufteilung eines – etwa europäisch – vorgegebenen Steuersubstrats gehen, sondern nur um die Anerkennung der mitgliedstaatlich vorbehaltenen Kompetenz, allgemein über die Besteuerung zu entscheiden und die hierauf beruhenden Besteuerungsansprüche unilateral⁵⁰ oder bilateral internationalsteuerrechtlich einzubinden⁵¹. Wenn sich eine bestimmte Belastungsfolge aus der Subsumtion unter eine entsprechende allgemeine, unilaterale oder bilaterale Regelung ergibt, dann ist diese Belastungsfolge danach grundfreiheitsrechtlich grundsätzlich gerechtfertigt⁵².

Hiervon zu unterscheiden sind Regelungen, die die allgemeinen und abstrakten Regelungen über die Reichweite des staatlichen Besteuerungsanspruchs punktuell und konkret ergänzen oder modifizieren, etwa zur Verhinderung steuerlichen Miss-

⁴⁹ Dazu bereits oben II. 2. a).

⁵⁰ Gerade auch zur unilateralen internationalsteuerrechtlichen Einbindung EuGH v. 7. 9. 2006, Rs. C-470/04 – N, Slg. 2006, I-7409, Rdnr. 42.

⁵¹ Kritisch zum Begriff der Aufteilung auch *Seiler/Axer*, IStR 2008, S. 838 (843).

⁵² Siehe zu möglichen, besonderen Anforderungen an die Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts im europäischen Binnenmarkt unten III. 1. d).

brauchs⁵³. Derartige Regelungen, die gleichsam auf einer zweiten Ebene stehen, bedürfen – soweit sie grundfreiheitsrechtlich diskriminierend oder beschränkend wirken – einer eigenständigen grundfreiheitsrechtlichen Rechtfertigung, etwa unter dem Gesichtspunkt der Verhinderung steuerlichen Missbrauchs.

Verschiedentlich wird in letzterem Zusammenhang von der Ausübung in Gegenüberstellung zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gesprochen. Richtigerweise geht es aber in beiden Fällen um die Wahrnehmung vorbehaltener Steuerkompetenz, im einen Fall auf Grundlage abstrakter, grundfreiheitsrechtlich eher unverdächtigter Regelungen, im anderen Fall auf Grundlage punktuell hinzutretender, eigenständig legitimationsbedürftiger Normen.

Ein anschauliches Beispiel für eine punktuell hinzutretende, die allgemeine Abstimmung der Besteuerungsansprüche modifizierende Regelung bietet der Ende 2007 entschiedene Fall *Columbus Container Services*⁵⁴. Wenn nach der in diesem Fall gegenständlichen Norm des § 20 Abs. 2 AStG in genau dem Fall von der grundsätzlich anwendbaren Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode zu wechseln ist, dass eine ausländische Betriebsstätte Einkünfte hat, die bei Rechtsträgerschaft im Ausland Zwischeneinkünfte wären, dann spricht einiges dafür, dass hier eine grundfreiheitsrechtlich näher legitimationsbedürftige, punktuell eingreifende Norm vorliegt, die von der allgemeinen

⁵³ So wohl auch *Hahn*, IStR 2002, S. 681 (686).

⁵⁴ EuGH v. 6. 12. 2007, Rs. C-298/05 – *Columbus Container Services*, Slg. 2007, I-10451.

Regel über die Abstimmung der nationalen Besteuerungsansprüche abweicht. Der Gerichtshof hat die Rechtssache *Columbus Container Services* allerdings schon auf Tatbestandsebene, im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung, entschieden.

Wird der Begriff der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse in diesem Zusammenhang mit der mitgliedstaatlichen Kompetenz identifiziert, den staatlichen Besteuerungsanspruch allgemein zu definieren und international abzustimmen, so harmonisiert dieser Ansatz insoweit auch mit der aktuellen steuerpolitischen Linie der Kommission⁵⁵. Denn in einer Mitteilung von Ende 2006 hat sie sich von ihrer bisher verfolgten Strategie eines negativ integrierenden Wettbewerbs der mitgliedstaatlichen Steuersysteme verabschiedet und ist ihrerseits zu einer auf positive Annäherung und Abstimmung zielenden Strategie der „Koordination der mitgliedstaatlichen Steuersysteme“ übergegangen⁵⁶.

b) „Ausgewogenheit“ der Aufteilung

Ist der Begriff der Aufteilung verdeutlicht, stellt sich allerdings die unmittelbare Folgefrage, was unter einer ausgewogenen Aufteilung zu verstehen sein könnte. Auf den ersten Blick liegt die Annahme nicht fern, dass der Gerichtshof hier terminologisch an die internationalsteuerrechtlich überkommene Vermutung der Ausgewogenheit oder Ausgeglichenheit von Doppelbe-

⁵⁵ So auch *Seiler/Axer*, IStR 2008, S. 838 (843).

⁵⁶ *Kommission*, Mitteilung „Koordination der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt“ v. 19. 12. 2006, KOM (2006) 823 endg.

steuerungsabkommen⁵⁷ angeknüpft hat. Gleich ob eine solche Anknüpfung nachzuweisen ist oder nicht, zeigt eine nähere Analyse der Rechtsprechung, dass der Gerichtshof den einzelnen Inhalten der mitgliedstaatlichen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse im Ergebnis keineswegs indifferent gegenübersteht, sondern vielmehr von materiellen Bewertungsvorbehalten auszugehen scheint. Denn zum einen scheint er mitunter äquivalenztheoretische Grundannahmen über die Steuerrechtfertigung zugrunde zu legen; zum anderen verlangt er verschiedentlich eine Kooperation zwischen den Mitgliedstaaten, die die Gestaltungsräume, die das internationale Steuerrecht eröffnet, verengt. Hierauf soll im Folgenden kritisch eingegangen werden.

aa) Äquivalenztheoretische Grundannahmen über die Steuerrechtfertigung – Grenzen der Kompetenz des Europäischen Gerichtshofs

Der Gerichtshof setzt den Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse in seiner jüngeren Rechtsprechung in Beziehung zu bestimmten Grundannahmen über die Steuerrechtfertigung. Im *Lidl Belgium*-Urteil etwa spricht er vom „Recht der Mitgliedstaaten, von ihrer Besteuerungszuständigkeit in Bezug auf die in ihrem Hoheitsgebiet ausgeübten Tätigkeiten Gebrauch zu machen“⁵⁸. Die Anknüp-

⁵⁷ Dazu BFH v. 28. 6. 2006, BStBl II 2006, 861 unter II. 2. b) (Vorlagebeschluss *Lidl Belgium*) unter Verweis auf EuGH v. 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 – D, Slg. 2005, I-5821; EuGH v. 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 45.

⁵⁸ EuGH v. 15. 5. 2008, Rs. C-414/06 – *Lidl Belgium*, BB 2008, 1322, Rdnr. 52; ebenso zuvor etwa EuGH v. 8. 11. 2007, Rs. C-379/05 – *Amurta*, Slg. 2007, I-9569, Rdnr. 58 m. w. N.

fung des Besteuerungsrechts an die Tätigkeit auf dem Hoheitsgebiet deutet auf ein äquivalenztheoretisches Verständnis der Steuerlegitimation hin, demzufolge die staatliche Ermöglichung der unternehmerischen Betätigung auf dem Hoheitsgebiet ein staatliches Recht nach sich zieht, am Erfolg dieser Betätigung zu partizipieren⁵⁹. Die Bedeutung, die der Gerichtshof diesem Besteuerungsrecht beizumessen scheint, offenbart sich im *Lidl Belgium*-Urteil nicht zuletzt darin, dass Liquiditäts- oder Zinsnachteile, die sich aus der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nach dem so verstandenen Territorialitätsgrundsatz ergeben, dort keinerlei Erwähnung finden. Der Gerichtshof weitet den Territorialitätsgrundsatz als grundfreiheitsrechtlichen Rechtfertigungsgrund damit im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse erheblich über den Ansatz in *Futura Participations*⁶⁰ hinaus aus.

Begrüßenswert ist dies insoweit, als eine gehaltvolle steuerrechtliche Dogmatik ohne Bezugnahme auf bestimmte Vorstellungen über die Steuerrechtfertigung kaum auskommt. Zudem unterstreicht der äquivalenztheoretische Grundansatz das legitime Interesse der Mitgliedstaaten, an dem wirtschaftlichen Erfolg zu partizipieren, den sie durch ihre Standortbedingungen begünstigt haben. Das Strukturprinzip der Steuerstaatlichkeit

⁵⁹ Zur territorial-äquivalenztheoretischen Begründung der Steuerpflicht *Lehner*, in: FS Wassermeyer, 2005, S. 241 (245 ff.) m. w. N.; siehe auch *Kokott*, FR 2008, S. 1041.

⁶⁰ Siehe oben I. 3. d).

als solches, das auf eine Solidargemeinschaft in öffentlichen Lasten und Leistungen zielt, wird dadurch hervorgehoben⁶¹.

Der Gerichtshof sollte allerdings darauf verzichten, im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse eine eigene umfassende Steuerrechtfertigungslehre zu entwickeln und konkrete Rechtsfolgen daraus abzuleiten. Hierzu fehlt ihm schlicht die Kompetenz. Darüber hinaus besteht die Gefahr kruder, überschießender Lösungen, die sich über die Differenzierungen des internationalen Steuerrechts hinwegsetzen⁶². Im *Lidl Belgium*-Urteil werden die äquivalenztheoretischen Anklänge insoweit durch die unmittelbar nachfolgende Bezugnahme auf das Ergebnis nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen treffend relativiert⁶³.

Ernsthafte Fragen werfen in dieser Hinsicht dagegen einige der jüngeren Entscheidungen des Gerichtshofs zu Dividendenaus-schüttungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten auf. Ungeachtet der Komplexität und Unterschiedlichkeit der Fälle scheint es nicht ausgeschlossen, dass gerade hier implizite, internationalsteuerrechtlich problematische und zudem nicht konsistente⁶⁴ Annahmen über legitime Besteuerungsrechte zum Tragen zu kommen und auf das

⁶¹ Seiler/Axer, IStR 2008, S. 838 (842).

⁶² In diese Richtung auch *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, 2008, S. 50 f.

⁶³ EuGH v. 15. 5. 2008, Rs. C-414/06 – Lidl Belgium, BB 2008, 1322, Rdnr. 52.

⁶⁴ Lang, EC Tax Review 2008, S. 67 ff. mit ausführlicher Analyse.

Ergebnis durchschlagen; so in *Denkavit* 2006⁶⁵, in *Amurta* 2007⁶⁶ und in *Burda* von Juni 2008⁶⁷.

Gerade mit Blick auf diese Rechtsprechung bleibt nochmals zu betonen, dass äquivalenztheoretische Grundannahmen kein dogmatisch tragfähiger Ausgangspunkt für inhaltliche Verengungen des internationalsteuerrechtlich Zulässigen im Rahmen der Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten sein können.

bb) Grundfreiheitsrechtlich begründete Anforderungen an die Definition und Abstimmung der Besteuerungsansprüche? – Zu Inhalt und Grenzen mitgliedstaatlicher Verantwortung

Gleichwohl stellt sich die – in diesem Zusammenhang entscheidende, gegenwärtig offene – elementare Frage, ob die mitgliedstaatliche Definition und Abstimmung der eigenen Besteuerungsansprüche als solche grundfreiheitsrechtlich immun ist oder ob die Grundfreiheiten den Mitgliedstaaten bei der Definition und Abstimmung ihrer Besteuerungsansprüche doch inhaltliche Vorgaben machen, die unter dem Gesichtspunkt einer „Ausgewogenheit“ der Aufteilung zu erfassen sein mögen.

Hier ist zunächst und zentral darauf hinzuweisen, dass ein Mitgliedstaat – und hier besteht eine interessante Parallele zum

⁶⁵ EuGH v. 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 – *Denkavit*, Slg. 2006, I-11949.

⁶⁶ EuGH v. 8. 11. 2007, Rs. C-379/05 – *Amurta*, Slg. 2007, I-9569.

⁶⁷ EuGH v. 26. 6. 2008, Rs. C-284/06 – *Burda*, BB 2008, 1823; dazu *Rehm/Nagler*, IStR 2008, S. 511 (512 f.).

verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz – grundfreiheitsrechtlich nur für die Elemente der Besteuerung verantwortlich gemacht werden, die er selbst mitgestaltet hat; nicht dagegen für Belastungswirkungen, die sich allein aus dem Steuerrecht eines anderen Mitgliedstaates ergeben⁶⁸. Denn genau hier verläuft die Scheidelinie zwischen dem, was für den einzelnen Staat in einem nicht harmonisierten Bereich aus den Grundfreiheiten folgt, einerseits, und der Rechtsharmonisierung andererseits⁶⁹. Treffend heißt es dazu in der Entscheidung *Deutsche Shell*, dass die Niederlassungsfreiheit nicht dahin verstanden werden kann, „dass ein Mitgliedstaat verpflichtet ist, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in allen Situationen eine Besteuerung zu gewährleisten, die jede Ungleichheit, die sich aus den nationalen Steuerregelungen ergibt, beseitigt“⁷⁰. Vielmehr können „die Entscheidungen, die eine Gesellschaft in Bezug auf die Festlegung von Unternehmensstrukturen im Ausland trifft, im Einzelfall Vor- oder Nachteile für sie haben“⁷¹. Ganz ähnlich hat der Gerichtshof

⁶⁸ Seiler, in: FS Isensee, 2007, S. 875 (893), spricht hier von „Zufallsfolgen“ an den „unabgestimmten Schnittstellen verschiedener je für sich gleichheitskonformer Steuersysteme“; siehe auch *ders.*, *StuW* 2005, S. 25 (29); *ders./Axer*, *IStR* 2008, S. 838 (842); ebenso *Englisch*, *Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?*, 2008, S. 131.

⁶⁹ Ebenso *Hahn*, *IStR* 2002, S. 681 (687). Das junge Rechtsgebiet der EG-rechtlichen Grundfreiheiten kann an dieser Stelle von der in langjähriger Erfahrung entwickelten und im deutschen Bundesstaat erprobten Dogmatik zum Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zehren. Auch hier findet sich eine auf der normativ übergeordneten Ebene, in diesem Fall der Bundesebene, angesiedelte materielle Rechtmäßigkeitsanforderung, das Gleichheitsgrundrecht, das im Rahmen der Gesetzgebung auf der nachgeordneten Ebene, der Ebene der Länder, zu beachten ist. Nach allgemeiner Auffassung hindert Art. 3 Abs. 1 GG die Länder aber keineswegs daran, unterschiedliche Regelungen im Bereich der Länderkompetenzen zu schaffen, sei es im Polizeirecht, im Schulrecht oder im Kommunalrecht; siehe *BVerfGE* 10, 354 (371) st. Rspr.; *Dürig*, in: *Maunz/Dürig* (Hrsg.), *GG*, Kommentar, Stand: Juni 2007, Art. 3 Abs. 1, Rdnr. 233 ff.; *Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. 5, 2. Aufl., 2000, § 124, Rdnr. 178 ff.; gerade auch zum Steuerrecht der Länder jüngst *BVerwG DVBl.* 2009, S. 133 (LS 4: „Der Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG steht der Normierung unterschiedlicher Voraussetzungen für die Steuerpflicht in unterschiedlichen Körperschaften nicht entgegen.“).

⁷⁰ *EuGH v. 28. 2. 2008*, Rs. C-293/06 – *Deutsche Shell*, *Slg.* 2008, I-1129, Rdnr. 43.

⁷¹ *EuGH v. 28. 2. 2008*, Rs. C-293/06 – *Deutsche Shell*, *Slg.* 2008, I-1129, Rdnr. 43 unter Verweis auf *EuGH v. 12. 7. 2005*, Rs. C-403/03 – *Schempp*, *Slg.* 2005, I-6421, Rdnr. 45; dazu auch *Kahle*, *IStR* 2007, S. 757

nunmehr auch in der Rechtssache *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* von Oktober 2008 entschieden, in der er die Beschränkung der Grundfreiheit konkret dem Steuerrecht des anderen Staates zugerechnet hat⁷², ebenso in der erbschaftsteuerrechtlichen Rechtssache *Block* von Februar 2009⁷³. Problematisch erscheinen unter diesem Gesichtspunkt dagegen die jüngeren Urteile zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, in denen die Verpflichtung zum Verlustimport von der unilateral vorgesehenen Nichtverrechenbarkeit eines Verlusts im Tätigkeitsstaat („finale Verluste“) abhängig gemacht wird, insbesondere also *Marks & Spencer*⁷⁴ und *Lidl Belgium*⁷⁵.

Hat ein Mitgliedstaat deshalb alles in seiner Verantwortung Stehende getan, um durch verallgemeinerbare unilaterale oder bilaterale Regelungen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden – und eine solche Pflicht, auf eine Vermeidung der Doppelbesteuerung hinzuwirken, folgt richtigerweise schon aus den Anforderungen des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes in Anwendung auf die Besonderheiten des grenzüberschreitenden Falls, im Binnenmarkt zudem aus den Grundfreiheiten, aus Art. 293 und aus Art. 10 des EG-Vertrages⁷⁶ –, dann ist dieser Staat

(758) und bereits *Hahn*, IStR 2002, S. 681 (687) unter Verweis auf die Problematik der effektiven Mitnahme der Bedingungen im Heimatstaat.

⁷² EuGH v. 23. 10. 2008, Rs. C-157/07 – *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, IStR 2008, 769, Rdnr. 50 f.; zustimmend *Lamprecht*, IStR 2008, S. 766 (768 f.); zur staatenbezogenen oder staatenübergreifenden Perspektive auch *Englisch*, IStR 2007, S. 67 (68) mit einer Rechtsprechungsanalyse; *Gosch*, DStR 2007, S. 1553 (1559 f.).

⁷³ EuGH v. 12. 2. 2009, Rs. C-67/08 – *Block*, DStR 2009, 373, Rdnr. 28 ff..

⁷⁴ EuGH v. 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 55.

⁷⁵ EuGH v. 15. 5. 2008, Rs. C-414/06 – *Lidl Belgium*, BB 2008, 1322, Rdnr. 46 ff.; zur „Finalität“ in diesem Sinne *Sedemund/Wegner*, DB 2008, S. 2565 ff.

⁷⁶ Zur mitgliedstaatlichen Verpflichtung, auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Europäischen Union hinzuwirken, *Lehner*, in: Lang u. a. (Hrsg.), *Tax Treaty Law and EC Law*, 2007, S. 11 (13 f.); *Kemmeren*, *EC Tax Review* 2008, S. 156 ff.

grundfreiheitsrechtlich entlastet und kann nicht zur Kompensation von – eventuell ihrerseits EG-rechtswidrigen – Belastungswirkungen verpflichtet werden, die allein aus dem Recht des jeweils anderen Staates folgen. Es darf hier nicht darauf ankommen, wo geklagt wird.

Die Problematik spitzt sich damit auf die Frage zu, wie weit die Verantwortung eines Mitgliedstaates reicht, im Binnenbereich seiner Vorschriften auf eine Vermeidung der Doppelbesteuerung hinzuwirken. Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Dividendenbesteuerung bietet hier wiederum einen interessanten Anschauungsfall, gleichsam einen Grenzfall. Wenn es der Gerichtshof in den Entscheidungen *Denkavit*⁷⁷ und *Amurta*⁷⁸ dem Quellenstaat anlastet, dass die Anrechnung der – nur in grenzüberschreitenden Fällen erhobenen – Quellensteuer auf ausgeschüttete Dividenden und damit die Vermeidung der Doppelbesteuerung allein deshalb scheitert, weil der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft auf eine Dividendenbesteuerung, auf die angerechnet werden könnte, ganz verzichtet, dann hängt insoweit auch hier die Folge der EG-Rechtswidrigkeit des Steuerrechts des einen Staates von einer unilateralen Ausgestaltung im anderen Staat ab. Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass sich gerade in der Konstellation der grenzüberschreitenden Dividendenausschüttung – wie auch der Gerichtshof erwägt⁷⁹ – DBA-rechtliche Möglichkeiten zur genau-

⁷⁷ EuGH v. 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 – Denkavit, Slg. 2006, I-11949.

⁷⁸ EuGH v. 8. 11. 2007, Rs. C-379/05 – Amurta, Slg. 2007, I-9569.

⁷⁹ EuGH v. 8. 11. 2007, Rs. C-379/05 – Amurta, Slg. 2007, I-9569, Rdnr. 79; vgl. nunmehr auch den Fall der Quellenbesteuerung von Zinsen, die in das Ausland fließen: EuGH v. 22. 12. 2008, Rs. C-282/07 – Truck Center, IStR 2009, 135; noch zu den Schlussanträgen *de Broe*, EC Tax Review 2009, S. 2.

eren Abstimmung der Rechtsordnungen anbieten. So kann die Quellenbesteuerung im Quellenstaat DBA-rechtlich davon abhängig gemacht werden, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine Anrechnung tatsächlich vornimmt. Die Problematik mündet daher in die Frage, ob der einzelne Mitgliedstaat mit Blick auf die Grundfreiheiten in der Verantwortung steht, entsprechende DBA-Regelungen zu vereinbaren.

An dieser Stelle zeigt sich, dass die EG-rechtlichen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im europäischen Binnenmarkt den Rahmen des nach klassischem internationalem Steuerrecht Zulässigen durchaus verengen könnten, dass unilaterale oder bilaterale internationalsteuerrechtliche Ausgestaltungen also nicht per se grundfreiheitsrechtlich immun sein müssen. Die Schlüsselfrage bleibt in den Raum gestellt: Was ist vom einzelnen Mitgliedstaat in der Europäischen Union im Rahmen der Möglichkeiten des internationalen Steuerrechts an Abstimmung zu verlangen? Oder anders formuliert: Wann hat ein Mitgliedstaat das in seiner Verantwortung Stehende getan, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden?⁸⁰

Entlastende Wirkung, und damit soll insoweit geschlossen werden, könnte freilich die Vereinbarung eines EU-weit verbindli-

⁸⁰ Insbesondere mit Blick auf die Rechtssache Amurta bleibt allerdings zweierlei zu bemerken: Zum einen ist es auch bei Nichtanrechnung einer erhobenen Quellensteuer fraglich, ob es überhaupt zu einer Doppelbesteuerung kommt; eine solche läge in diesem Fall nur dann vor, wenn der hinter der Muttergesellschaft stehende natürliche Anteilseigner einer weiteren Dividendenbesteuerung unterläge, auf die die Quellensteuer nicht angerechnet werden kann. Zum anderen sind in diesem Zusammenhang auch andere, zumal innovative Modelle zur Vermeidung der Doppelbesteuerung denkbar; so könnte das Anrechnungsguthaben an den hinter der Muttergesellschaft stehenden natürlichen Anteilseigner weitergegeben werden. Für ein im Allgemeinen stärker integratives Verständnis auch *Kemmeren*, EC Tax Review 2008, S. 4 (8 ff.).

chen Doppelbesteuerungsabkommens haben⁸¹, das einen Standard setzen und der Kohärenz der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen dienen würde⁸².

c) Die Alternative der Tatbestandslösung – Zu den Begriffen der Diskriminierung und Beschränkung

Im letzten Schritt drängen die Überlegungen zum Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu der Frage, ob dieser Rechtfertigungsgrund, der das Potential hat, die Grundfreiheiten in substantieller Weise mit den überkommenen Strukturen des nationalen und internationalen Steuerrechts abzustimmen, nicht besser schon auf der Tatbestandsebene der grundfreiheitsrechtlichen Prüfung angesiedelt wäre.

Wie schon eingangs angesprochen, hat der Gerichtshof in der Rechtssache *Kerckhaert und Morres* von 2006⁸³ eine grundfreiheitsrechtliche Beschränkung in einem Fall verneint, in dem die DBA-rechtliche Abstimmung der Besteuerungsbefugnisse zu einer besonderen Belastung im grenzüberschreitenden Fall geführt hatte; in diese Richtung weisen auch die Entscheidungen *van Hilten-van der Heijden* aus dem gleichen Jahr⁸⁴ und nun-

⁸¹ Siehe schon *Kommission*, Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“ v. 23. 10. 2001, KOM (2001) 582 endg., S. 49; *Hey*, in: Reimer u. a. (Hrsg.), *Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht*, 2007, S. 295 (310) („wichtiger Schritt“); vgl. auch *Lang u. a.* (Hrsg.), *Multilateral Tax Treaties*, 1997.

⁸² Auch *Seiler/Axer*, *IStR* 2008, S. 838 (844).

⁸³ EuGH v. 14. 11. 2006, Rs. C-513/04 – *Kerckhaert und Morres*, *Slg.* 2006, I-10967, Rdnr. 24; dazu die Anm. von *Englisch*, *IStR* 2007, S. 67 (68).

⁸⁴ EuGH v. 23. 2. 2006, Rs. C-513/03 – *van Hilten-van der Heijden*, *Slg.* 2006, I-1957, Rdnr. 47.

mehr *Orange European Smallcap Fund* von Mai 2008⁸⁵ sowie *Block* von Februar 2009⁸⁶.

Diese Rechtsprechung steht in gewisser Verwandtschaft zu der Rechtsprechung des Gerichtshofs, nach der Folgen, die sich aus den Unterschieden zwischen verschiedenen Steuersystemen bzw. aus dem Nebeneinander der Steuerrechtsordnungen ergeben, grundfreiheitsrechtlich neutral sind; so etwa *Gilly* 1998⁸⁷ und *Schempp* 2005⁸⁸. Ähnlich wird insoweit von grundfreiheitsrechtlich zulässigen Quasi-Beschränkungen gesprochen⁸⁹.

Die Fälle zeigen: Der Kern des Problems liegt bei der Frage, wann – mit Blick auf das direkte Steuerrecht – eine grundfreiheitsrechtlich erhebliche Diskriminierung oder Beschränkung vorliegt. Hierzu ist zunächst festzustellen, dass auch in der Outbound-Konstellation, in der oftmals unter dem Gesichtspunkt der Beschränkung geprüft wird, ein Vergleich zwischen dem Inlandsfall und dem grenzüberschreitenden Fall unerlässlich ist, dass also auch die Beschränkung bei Licht betrachtet eine Diskriminierung ist. Dies zugrunde gelegt, lässt sich argumentieren, dass die allgemeine Definition und internationale Abstimmung des Besteuerungsanspruchs, in diesem Sinne also die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auf der ersten Ebene, jedenfalls im Fall der Ausgewogenheit im obigen Sinne, dis-

⁸⁵ EuGH v. 20. 5. 2008, Rs. C-194/06 – *Orange European Smallcap Fund*, IStR 2008, 435, Rdnr. 37.

⁸⁶ EuGH v. 12. 2. 2009, Rs. C-67/08 – *Block*, DStR 2009, 373, Rdnr. 31.

⁸⁷ EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 – *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rdnr. 34, 47.

⁸⁸ EuGH v. 12. 7. 2005, Rs. C-403/03 – *Schempp*, Slg. 2005, I-6421, Rdnr. 45.

⁸⁹ Siehe die Schlussanträge v. GA Geelhoed v. 23. 2. 2006, Rs. C-374/04 – *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Rdnr. 37 ff.; hierauf Bezug nehmend die Schlussanträge von GA Sharpston v. 8. 11. 2007, Rs. C-293/06 – *Deutsche Shell*, Rdnr. 39 ff.

kriminierungsrechtlich grundsätzlich neutral, mithin schon tatbestandlich grundfreiheitskonform und damit nicht dem Verdikt der prima facie-Vertragswidrigkeit ausgesetzt ist⁹⁰.

Dem ist allerdings der durchaus gewichtige Einwand entgegenzusetzen, dass die Zuordnung zur Tatbestandsebene genaueren Prüfungen entgegenstehen und holzschnittartige, auch unvorhersehbare Lösungen begünstigen könnte (vgl. das *Schumacker*-Urteil 1995⁹¹). Die Prüfung auf Rechtfertigungsebene, für die sich der Gerichtshof im *avoir fiscal*-Urteil axiomatisch entschieden hatte⁹², erhöht den Begründungsdruck auf allen Seiten⁹³ und könnte damit einem jeweils sachgerechten Ergebnis dienlich sein⁹⁴. Die Problematik soll hier dahingestellt bleiben.

d) Zur Verhältnismäßigkeitsprüfung

Ordnet man den Topos der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Rechtfertigungsebene zu, müssen allerdings in jedem Fall Besonderheiten bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung gelten. Denn der Rechtfertigungsgrund verschließt sich strukturell der Angemessenheitsprüfung, also der dritten Stufe der Verhältnismäßigkeitsprüfung. Während etwa das auf Rechtfertigungsebene zu würdigende Ziel der

⁹⁰ So nachdrücklich *Hahn*, IStR 2002, S. 681 (685 f.); in diese Richtung auch *Seiler*, in: FS Isensee, 2007, S. 875 (893); *ders.*, StuW 2005, S. 25 (29); *ders./Axer*, IStR 2008, S. 838 (841, 843).

⁹¹ EuGH v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 – *Schumacker*, Slg. 1995, I-225.

⁹² Siehe oben I. 2.

⁹³ Vgl. zur „Gleichheitspräsumtion“ formaler Gleichbehandlung im deutschen Verfassungsrecht *Huster*, in: Friauf/Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Stand: Februar 2008, Art. 3, Rdnr. 37 m. w. N. (die Beweislast wird der Ungleichbehandlung zugewiesen).

⁹⁴ Für die Prüfung auf Rechtfertigungsebene auch *Rehm/Feyerabend/Nagler*, IStR 2007, S. 7 (13); vgl. *Schuch*, in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 63 (70).

Vermeidung steuerlichen Missbrauchs grundsätzlich abwägungsfähig ist, weil dieses Ziel mit größerer oder geringerer Intensität verfolgt werden kann, kann die mitgliedstaatliche Definition und Abstimmung des Besteuerungsanspruchs richtigerweise nur als solche anerkannt werden oder aber nicht anerkannt werden. Auch deshalb ist der in *Marks & Spencer* und in *Lidl Belgium* aus Verhältnismäßigkeitsgründen entwickelte Vorbehalt bei endgültiger Nichtverrechenbarkeit eines Verlusts im Tätigkeitsstaat⁹⁵ zu kritisieren.

Was im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu untersuchen bleibt, sei es unter dem Gesichtspunkt der Geeignetheit oder dem der Erforderlichkeit, ist die schon angesprochene zentrale Frage, ob der Mitgliedstaat alles in seiner Verantwortung Stehende getan hat, um eine Doppelbesteuerung durch verallgemeinerbare unilaterale oder bilaterale Regelungen zu vermeiden.

2. Zur Vermeidung von steuerlichem Missbrauch und Steuerflucht

Für den Rechtfertigungsgrund der Vermeidung von steuerlichem Missbrauch und Steuerflucht ergibt sich ein eigenständiger Anwendungsbereich vor dem Hintergrund des zuvor Gesagten vor allem noch dort, wo es nicht um die allgemeine Definition und internationale Abstimmung des staatlichen Besteue-

⁹⁵ Siehe dazu bereits oben III. 1. d).

rungsanspruchs geht, sondern um modifizierende und ergänzende, eher punktuell auf das spezifische Verhalten des Steuerpflichtigen oder auf Verfahrensfragen bezogene Regelungen auf der zweiten Ebene, der Ebene der so genannten Ausübung der Besteuerungsbefugnisse. Fälle wie *Lankhorst-Hohorst*⁹⁶ zur Gesellschafterfremdfinanzierung sowie *Cadbury Schweppes*⁹⁷ oder auch *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* von April 2008⁹⁸ zur Hinzurechnungsbesteuerung betreffen derartige Sachverhalte.

Der Gerichtshof wird zu erwägen haben, ob seine bislang sehr restriktive Haltung gegenüber der typisierenden mitgliedstaatlichen Verhinderung steuerlichen Missbrauchs im Einzelfall mit seiner weitaus permissiveren Haltung gegenüber der mitgliedstaatlichen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, im Kern also der Aufteilung von im Jahresergebnis „geronnenem“ Steuersubstrat, vereinbar ist. Missbrauchsvermeidende Vorschriften sollten dabei gerade dann als zulässig angesehen werden, wenn sie in der Sache darauf angelegt sind, die Durchsetzung der Besteuerungsansprüche sicherzustellen, die sich auf Grundlage einer grundfreiheitskonformen Definition und Abstimmung ergeben.

⁹⁶ EuGH v. 12. 12. 2002, Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779.

⁹⁷ EuGH v. 12. 9. 2006, Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995.

⁹⁸ EuGH v. 23. 4. 2008, Rs. C-201/05 – The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, HFR 2008, 985.

3. Zur Kohärenz

Auch die Kohärenz sollte, wie es sich gerade in der Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache *Papillon* andeutet⁹⁹, stärker im Zusammenhang mit der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gesehen werden¹⁰⁰. Die Kraft des Kohärenzgedankens liegt darin, Systemzusammenhänge, also die Binnenrationalität der nationalen Steuerrechtsordnung, in den Blick zu rücken. So könnten der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse¹⁰¹ und der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz sachgerecht zusammenwirken, etwa dahingehend, dass den Mitgliedstaaten eine verallgemeinerbare, in sich konsistente und auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Maßgabe des Möglichen bedachte Besteuerung des grenzüberschreitenden Falls abverlangt wird, beispielsweise im Sinne einer so genannten Einmalbesteuerung von Unternehmensgewinnen nach Maßgabe des Territorialitätsgedankens.

4. Zur Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht

Zu den Perspektiven für den Rechtfertigungsgrund der Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht wurde implizit schon oben

⁹⁹ Siehe oben II. 2. c).

¹⁰⁰ In diese Richtung auch *Lamprecht*, IStR 2008, S. 766 (769); ausführlich *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, 2008, S. 122 ff.; vgl. auch *Kemmeren*, EC Tax Review 2008, S. 4 ff. („ECJ should not unbundle integrated tax systems“); mitunter wird freilich ohnehin vertreten, dass es sich bei der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, der Kohärenz und der Territorialität letztlich um ein und denselben Rechtfertigungsgrund handelt.

¹⁰¹ Soweit man bei einer Zuordnung zur Rechtfertigungsebene bleiben möchte.

Stellung genommen¹⁰². Auch insoweit ist es richtig, dass sich der Gerichtshof für die mitgliedstaatlichen Belange öffnet, hier also eine Ausgestaltung des Steuerrechts mit Blick auf die Möglichkeiten und Grenzen angemessener Verifikation durch die Finanzbehörden billigt. Denn das Recht, zumal das Steuerrecht, bewährt sich erst in seinem gleichheitsgerechten Vollzug¹⁰³.

IV. Wirkungen von EuGH-Entscheidungen zum direkten Steuerrecht

Zur Ergänzung und Abrundung der materiellrechtlichen Erörterungen soll abschließend noch auf vier aktuelle und zugleich grundsätzliche Probleme hinsichtlich der Wirkungen von EuGH-Entscheidungen zum direkten Steuerrecht eingegangen werden.

1. Reichweite der inhaltlichen Bindungswirkung

Nicht anders als in anderen Rechtsbereichen stellt sich zunächst die Frage nach der Reichweite der normativ in Art. 10 EG verankerten inhaltlichen Bindungswirkung von EuGH-Entscheidungen im Bereich des direkten Steuerrechts.

Hat der EuGH über die Auslegung des Primärrechts in Ansehung eines bestimmten Falls entschieden, insbesondere auf ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG hin, so steht zunächst außer Frage, ob die betreffende nationale Rechtsnorm in

¹⁰² Siehe oben II. 2. b).

¹⁰³ Zur Gesetzesnichtigkeit bei strukturell angelegtem Vollzugsdefizit im Rahmen des deutschen Verfassungsrechts BVerfGE 84, 239 (268 ff.); 110, 94 (112 ff.).

der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation angewandt werden darf oder nicht.

Schwierigkeiten können demgegenüber entstehen, wenn die gleiche Norm in einem ganz anderen sachverhaltlichen Zusammenhang erheblich wird. Hier ist zu klären, ob und inwieweit die Auslegung durch den EuGH auch diesen anderen Sachverhalt mit im Blick hatte und hierauf bezogen war oder nicht. Problematisch erscheint in dieser Hinsicht etwa die genaue Reichweite des Urteils in der Rechtssache *Lidl Belgium* zur mitgliedstaatlichen Beschränkung des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs, soweit in diesem Urteil ausdrücklich hervorgehoben wurde, dass im Betriebsstättenstaat in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen eine Verlustnutzung tatsächlich gelang¹⁰⁴.

Noch sehr viel weitergehende Schwierigkeiten stellen sich darüber hinaus dann, wenn der EuGH in Ansehung des Steuerrechts eines anderen Mitgliedstaates entschieden hat¹⁰⁵. Die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen sind in sich komplex und unterschiedlich ausgestaltet. So ist es oftmals alles andere als eindeutig, ob und inwieweit ein EuGH-Urteil zum Steuerrecht eines Mitgliedstaates auch für das Steuerrecht eines anderen Mitgliedstaates unmittelbare Bedeutung hat. Beispielhaft sei insoweit auf das *Marks & Spencer*-Urteil von 2005 hingewiesen, das den group relief im Vereinigten Königreich betraf¹⁰⁶.

¹⁰⁴ EuGH v. 15. 5. 2008, Rs. C-414/06 – Lidl Belgium, BB 2008, 1322, Rdnr. 50.

¹⁰⁵ Zu dieser Problematik *Sedemund*, Europäisches Ertragsteuerrecht, 2008, Rdnr. 144.

¹⁰⁶ EuGH v. 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837.

Bis heute ist angesichts der inhaltlichen Unterschiede zwischen dem group relief und den Organschaftsregelungen der §§ 14 ff. KStG nicht gänzlich geklärt, ob und in welchem Umfang die *Marks & Spencer*-Entscheidung Anpassungsbedarf in Deutschland begründet hat.

Den sich hier manifestierenden und in der Sache letztlich unumgänglichen Schwierigkeiten sollte in erster Linie durch angemessene Verfahrensregelungen begegnet werden. Aus Art. 10 EG ist deshalb eine Befassungspflicht der für die Vereinbarkeit von Normen mit der Gesamtrechtsordnung primär Verantwortlichen, also der jeweiligen mitgliedstaatlichen Regierungen und Parlamente, herzuleiten. Diese haben auf einschlägige EuGH-Entscheidungen hin von sich aus tätig zu werden und zu prüfen, ob die eigene Rechtsordnung den EG-rechtlichen Anforderungen nach Maßgabe der Auslegung durch den EuGH genügt¹⁰⁷. Nachgeordnete Verwaltungsbehörden sollten, gerade im Zeitraum unmittelbar nach einer möglicherweise erheblichen EuGH-Entscheidung, zugleich noch rascher und genauer angeleitet werden.

2. Reichweite der zeitlichen Bindungswirkung – Insbesondere zur ex tunc-Wirkung

Neben der Reichweite der inhaltlichen Bindungswirkung steht gerade auch die Reichweite der zeitlichen Bindungswirkung von

¹⁰⁷ Hier sollte prinzipiell nichts anderes gelten als für die Bundesländer im Hinblick auf Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Vereinbarkeit des Rechts eines bestimmten Bundeslandes mit dem Grundgesetz; dazu *Kube*, DÖV 2002, S. 737 ff.

EuGH-Entscheidungen zum direkten Steuerrecht, in erster Linie also deren *ex tunc*-Wirkung, zur Diskussion¹⁰⁸. Während der EuGH im Grundsatz davon ausgeht, dass die Auslegung des EG-Rechts mit entsprechenden Konsequenzen für das nationale Recht *ex tunc*-Wirkung entfaltet, hat er gerade auch im Steuerrecht Ausnahmen zugelassen, diese allerdings sehr eng zugeschnitten. Eine zeitliche Eingrenzung der Urteilswirkungen könne danach nur aus zwingenden Gründen der Rechtssicherheit, insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Gutgläubenschutzes und im Hinblick auf die wirtschaftlichen Entscheidungsfolgen, in Betracht kommen¹⁰⁹; die Eingrenzung müsse dabei in jedem Fall im Urteil selbst vorgenommen werden¹¹⁰. Die Problematik spitzt sich damit auf die Frage zu, wie lang der gute Glaube eines Mitgliedstaates an die EG-Rechtskonformität des eigenen Handelns zeitlich reichen kann. Grundsätzlich sollte insoweit gelten, dass der gute Glaube in echten rechtlichen Zweifelsfällen¹¹¹ nur durch verbindliche Urteile des EuGH ausgeschlossen werden kann. Schwierig kann es im Einzelfall allerdings wiederum zu beurteilen sein, ob ein EuGH-Urteil, zumal zum Recht eines anderen Mitgliedstaates, in der Sache einschlägig ist, was auf das Grundproblem der Übertragbarkeit der zum Steuerrecht eines Mitgliedstaates vorgenommenen Ausle-

¹⁰⁸ Dazu ausführlich *Waldhoff*, Rückwirkung von EuGH-Entscheidungen, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte, Nr. 155, 2006; *Kokott/Henze*, NJW 2006, S. 177 ff.; auch *Vogel*, StuW 2005, S. 373 (375 ff.); *Lindemann/Hackemann*, IStR 2005, S. 786 ff.; *Finke*, IStR 2006, S. 212 ff.; *Lang*, IStR 2007, S. 235 ff.

¹⁰⁹ Aus jüngerer Zeit EuGH v. 17. 2. 2005, Rs. C-453/02 und C-462/02 – Linneweber, Slg. 2005, I-1131, Rdnr. 42; EuGH v. 6. 3. 2007, Rs. C-292/04 – Meilicke u. a., Slg. 2007, I-1835, Rdnr. 35.

¹¹⁰ EuGH v. 6. 3. 2007, Rs. C-292/04 – Meilicke u. a., Slg. 2007, I-1835, Rdnr. 36.

¹¹¹ Zur Unklarheit der Rechtslage als Voraussetzung einer Einschränkung von Urteilswirkungen auch *Kokott/Henze*, NJW 2006, S. 177 (180 f.).

gung des EG-Rechts auf das Steuerrecht eines anderen Mitgliedstaates zurückverweist¹¹².

3. Inhaltliche Gestaltung über die Verhältnismäßigkeitsprüfung

Über die Fragen nach der Reichweite der inhaltlichen und der zeitlichen Bindungswirkung von EuGH-Entscheidungen hinaus stellt sich, ebenfalls gerade im Recht der direkten Besteuerung, die Frage nach den Grenzen zulässiger inhaltlicher Gestaltung durch den Gerichtshof.

Vor allem die grundfreiheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung verlangt prinzipiellen Respekt vor dem legislativen Gestaltungsraum des mitgliedstaatlichen Gesetzgebers¹¹³. Wenn der Gerichtshof in diesem Rahmen vermeintlich weniger stark in eine Grundfreiheit eingreifende, detaillierte Alternativregelungen ersinnt oder auch entsprechende Kommissionsvorlagen aufgreift, die sich als Ausgestaltungsvorgabe an den Mitgliedstaat darstellen, dann läuft der Gerichtshof Gefahr, über die Verhältnismäßigkeitsprüfung intensiv formend in die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen hineinzuwirken, damit den Unterschied zwischen negativer und positiver Integration zu überspielen, das Einstimmigkeitserfordernis des Art. 94 EG zu miss-

¹¹² Siehe soeben oben IV. 1.

¹¹³ *Kokott*, FR 2008, S. 1041; zum Problem auch *Jochum*, IStR 2006, S. 621 ff. und hierauf Bezug nehmend *Gosch*, DStR 2007, S. 1553 (1554 ff.) unter dem Stichwort der geltungserhaltenden Reduktion.

achten und die Prinzipien der Demokratie und der Gewaltenteilung zu verletzen.

Dies gilt umso mehr dann, wenn sich der Gerichtshof, wie zu beobachten ist, immer stärker zu einem effektiven Normenkontrollorgan entwickelt¹¹⁴. Gerade im Rahmen der Normenkontrolle ist der abstrakten Ausgestaltungs- und damit auch Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers Rechnung zu tragen, zumal bei der Ausgestaltung rechtlicher Gleichheit, um die es im Verhältnis zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Steuer-sachverhalten im Kern geht¹¹⁵.

4. Erstreckung von Begünstigungen

Dies leitet unmittelbar über zu der ebenfalls aktuellen und zugleich grundsätzlichen Problematik der Erstreckung von Begünstigungen durch den Gerichtshof bzw. aufgrund von Entscheidungen des Gerichtshofs. Gerade bei der Prüfung der EG-Rechtskonformität mitgliedstaatlicher Steuervergünstigungen, die sich in der Sache als Subventionen darstellen, muss dem Gestaltungsraum des Gesetzgebers Respekt gezollt werden, insoweit vor allem mit Blick auf dessen Haushaltsverantwortlichkeit¹¹⁶. Es erscheint deshalb als überaus fragwürdig, wenn der BFH auf die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Jundt*¹¹⁷ hin

¹¹⁴ Zu den Ähnlichkeiten zwischen dem Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG und der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 GG *Sedemund*, Europäisches Ertragsteuerrecht, 2008, Rdnr. 1047 ff.

¹¹⁵ Siehe oben III. 1. c).

¹¹⁶ Grundsätzlich stellt sich hier im Übrigen die Frage, ob Steuervergünstigungen, deren Zielsetzung die effektive Subventionierung ist, nicht sachgerechter nach den Maßstäben der Beihilfenkontrolle gemäß Art. 87 ff. EG zu beurteilen sind.

¹¹⁷ EuGH v. 18. 12. 2007, Rs. C-281/06 – *Jundt*, Slg. 2007, I-12231.

entschieden hat, dass die in § 3 Nr. 26 EStG vorgesehene Regelung der Steuerfreiheit von Vergütungen für die Lehrtätigkeit an einer deutschen Universität unter Rückgriff auf das Instrument der normerhaltenden Reduktion auf einen grenzüberschreitenden Fall zu erstrecken sei; konkret durch Streichung des Wortes „inländisch“ im Tatbestandsmerkmal „inländische juristische Person des öffentlichen Rechts“¹¹⁸. Im Ergebnis wurde hier eine konstitutiv wirkende Steuerbefreiung mit leichter Hand über den Wortlaut hinaus erstreckt, ähnlich wie schon im Fall *Conijn* zum Abzug von Steuerberatungskosten¹¹⁹. Der Gesetzgeber wurde dabei, insbesondere als Budgetgesetzgeber, übergangen¹²⁰. Daran ändert auch der Hinweis des BFH auf die zum Zeitpunkt der *Jundt*-Schlussentscheidung geplante, allein pro futuro wirkende Modifizierung von § 3 Nr. 26 EStG prinzipiell nichts. Wird die EG-Rechtswidrigkeit einer mitgliedstaatlichen Steuervergünstigung durch den EuGH festgestellt, sollte es zunächst Sache des Gesetzgebers sein, umzugestalten, eventuell also die Subvention insgesamt zu streichen. Auch hier bestätigt sich, dass die Ausgestaltung rechtlicher Gleichheit primär in den Aufgabenbereich der Legislative fällt, gerade weil jeweils mehrere Ausgestaltungsvarianten in Betracht kommen.

¹¹⁸ BFH DStR 2008, S. 1824.

¹¹⁹ EuGH v. 6. 7. 2006, Rs. C-346/04 – *Conijn*, Slg. 2006, I-6137; nachgehend BFH DB 2008, S. 2062; vgl. nunmehr zur Rechtslage in Österreich EuGH v. 4. 12. 2008, Rs. C-330/07 – *Jobra*.

¹²⁰ Im deutschen Staatsrecht steht außer Frage, dass die ungleiche Benachteiligung einer Gruppe nicht ohne weiteres durch die judikative Erstreckung des entsprechenden Vorteils behoben werden darf, sondern dass die Sache vielmehr an das Parlament zurückzuverweisen ist, das seinerseits die Alternative hat, die Besserstellung der anderen Gruppe aufzuheben; siehe *Pieroth/Schlink*, Grundrechte. Staatsrecht II, 24. Aufl., 2008, Rdnr. 484 ff. (Fallgruppe der „ungleich vorenthaltenen Begünstigung“).

V. Fazit

Die EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht ist in ihrer Entwicklung das Spiegelbild eines gerade in den letzten Jahren gewachsenen Verständnisses und Vertrauens. Zunehmend hat der Gerichtshof die steuerlichen Regelungsinhalte und -zwecke der Mitgliedstaaten, insbesondere auf der Rechtfertigungsebene der Prüfung, aufgenommen und gewürdigt. Dem Gerichtshof, der den mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen in dieser Weise Respekt erweist, ist dafür seinerseits Respekt zu zollen¹²¹.

Geradezu überragende Bedeutung gewinnt dabei der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse; dies zu Recht deshalb, weil mit diesem Rechtfertigungsgrund das Besteuerungsrecht des Mitgliedstaates als solches, nicht lediglich eine flankierende Zwecksetzung wie die Missbrauchsvermeidung oder die Gewährleistung wirksamer Steueraufsicht, grundfreiheitsrechtlich anerkannt wird. Die anderen Rechtfertigungsgründe werden zutreffend immer stärker im Verhältnis und ergänzend zu diesem Rechtfertigungsgrund definiert.

Zu dem dringend notwendigen weiteren Ausgleich zwischen dem Europarecht einerseits und dem direkten Steuerrecht der Mitgliedstaaten einschließlich des internationalen Steuerrechts

¹²¹ Dies gilt umso mehr deshalb, weil sich der Gerichtshof auf 27 unterschiedliche, in weiten Teilen komplizierte Steuerrechtsordnungen zu beziehen und dabei auch sprachliche Barrieren zu überwinden hat. Zu letzterem eindringlich *Skouris*, EuGRZ 2008, S. 343 (347).

andererseits wird der Topos der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse dann beitragen können, wenn es gelingt, näher zu definieren, wann ein Mitgliedstaat das in seiner Verantwortung Stehende getan hat, um – wie es auch Art. 3 Abs. 1 GG, die EG-rechtlichen Grundfreiheiten, Art. 10 EG und Art. 293 EG gebieten – eine Doppelbesteuerung in der Europäischen Union zu vermeiden, wann also von einer „Ausgewogenheit“ im Sinne dieses Topos auszugehen ist. Hier bleibt zwischen der Verantwortung des Ansässigkeitsstaates, der Verantwortung des Quellenstaates und nicht zuletzt der Verantwortung des Unternehmers, der sich für ein grenzüberschreitendes Engagement entscheidet, zu vermitteln.

ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHES WIRTSCHAFTSRECHT DER UNIVERSITÄT BONN

CENTER FOR EUROPEAN ECONOMIC LAW, UNIVERSITY OF BONN
CENTRE DE DROIT ECONOMIQUE EUROPEEN DE L'UNIVERSITE DE BONN

Leitung: Prof. Dr. Dr. h.c. Ulrich Everling
Prof. Dr. Holger Fleischer, Dipl.-Kfm., LL.M.
Prof. Dr. Meinhard Heinze †
Prof. Dr. Matthias Herdegen
Prof. Dr. Ulrich Huber
Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Dipl.-Volksw.
Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M.
Prof. Dr. Matthias Leistner, LL.M.
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Marcus Lutter (Sprecher)
Prof. Dr. Wulf-Henning Roth, LL.M. (Gfd. Direktor)
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt
Prof. Dr. Gregor Thüsing, LL.M.
Prof. Dr. Gerhard Wagner, LL.M.
Prof. Dr. Daniel Zimmer, LL.M.

Anschrift: Adenauerallee 24-42, D - 53113 Bonn
Telefon: 0228 / 73 95 59
Telefax: 0228 / 73 70 78
E-Mail: zew@uni-bonn.de
URL: www.zew.uni-bonn.de

- Nr. 1 Marcus Lutter: Stand und Dynamik des europäischen Wirtschaftsrechts, 1990; vergriffen
- Nr. 2 Helmut Becker: Die steuerlichen Sekundärwirkungen im gemeinsamen Markt, 1990
- Nr. 3 Robert Goergen: Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht, 1990; vergriffen
- Nr. 4 Ulrich Huber: Europäische Fusionskontrolle, 1990; vergriffen
- Nr. 5 Ulrich Everling: Die Erstreckung des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Gebiet der ehemaligen DDR, 1991; vergriffen
- Nr. 6 Lord Jack Mackenzie Stuart: The Acceptance of Community Law in the English Legal Order, 1991
- Nr. 7 Walter Kolvenbach: Mitbestimmungsprobleme im Gemeinsamen Markt, 1991
- Nr. 8 Helmut Debatin: Unternehmensorganisationsstrukturen im Gemeinsamen Markt aus steuerlicher Sicht, 1991; vergriffen
- Nr. 9 Ole Due: Der Grundsatz der Gemeinschaftstreue in der Europäischen Gemeinschaft nach der neueren Rechtsprechung des Gerichtshofs, 1992; vergriffen
- Nr. 10 Uwe H. Schneider: Zur europäischen und internationalen Angleichung im Privatrecht - Dargestellt am Beispiel des Bankvertragsrechts - Der Weg in die Harmonie oder in die neue Unordnung?, 1992
- Nr. 11 Eberhard Eichenhofer: Das europäische Sozialrecht - Bestandsaufnahme und Entwicklungsperspektiven, 1992
- Nr. 12 Achim von Winterfeld: Ermittlungsbefugnisse der EG Kommission gegenüber Unternehmen am Beispiel des Kartellrechts - Aus anwaltlicher Erfahrung, 1992
- Nr. 13 Hans Jürgen Rabe: Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit der Anwälte in der EG, 1992
- Nr. 14 Hans Jung: Funktion, Arbeitsweise und Zukunft des Gerichts erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften, 1992
- Nr. 15 Gil Carlos Rodriguez Iglesias: Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften als Verfassungsgericht, 1992

- Nr. 16 Piet Jan Slot: Commission versus Public Enterprises, 1992
- Nr. 17 Ulrich Everling: Die Einwirkung der Grundfreiheiten des EWG-Vertrages auf das Werberecht der Mitgliedstaaten, 1992
- Nr. 18 Torsten Stein: Gemeinschaftsregeln für den Werbemarkt und ihre Grenzen nach Gemeinschaftsrecht aus anwaltlicher Sicht, 1992
- Nr. 19 Michael Loschelder: Probleme bei der Umsetzung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts aus anwaltlicher Sicht, 1992; vergriffen
- Nr. 20 Rolf Wägenbaur: Die Praxis der Kommission auf dem Gebiet des Werberechts, 1992
- Nr. 21 Jürgen Trumpf: Vom Binnenmarkt zur Politischen Union, 1992
- Nr. 22 Manfred Zuleeg: Der Umweltschutz in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 1992
- Nr. 23 Herbert Sauter: Zwei Jahre Praxis der europäischen Fusionskontrolle - Eine kritische Bewertung, 1992
- Nr. 24 Fernand Schockweiler: Die Haftung der Mitgliedstaaten bei vertragswidrigem Verhalten, 1993
- Nr. 25 Frans Vanistendael: The Future of Corporate Income Tax Harmonisation in the E. C. after Ruding and Maastricht, 1993
- Nr. 26 Daniel Thürer: Das schweizerische Nein zum Europäischen Wirtschaftsraum: Versuch einer "konstruktiven" Interpretation, 1993
- Nr. 27 Carl Otto Lenz: Immanente Grenzen des Gemeinschaftsrechts, 1993
- Nr. 28 Ernst-Joachim Mestmäcker: Die Wirtschaftsverfassung in der Europäischen Union, 1993
- Nr. 29 Fausto Capelli: Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts in Italien, 1993
- Nr. 30 Sammelband: Vorträge des 3. Bonner Europa-Symposiums: Rechtsfragen der grenzüberschreitenden Umstrukturierung von Unternehmen im Binnenmarkt, 1993 mit Beiträgen von Prof. Dr. Peter Behrens, Prof. Dr. Meinhard

Heinze, Prof. Dr. Herbert Kronke, Prof. Dr. Marcus Lutter,
Victor Sarrazin und Dr. Otmar Thömmes

- Nr. 31 Eddy Wymeersch: The Regulation of Takeover Bids in a Comparative Perspective, 1993
- Nr. 32 Walter van Gerven: The Horizontal Effect of Directive Provisions revisited, 1994
- Nr. 33 Jürgen Kühn: Die Koordinierung der deutschen Europapolitik, 1994
- Nr. 34 Karel Van Hulle: Das europäische Bilanzrecht-Entwicklungen und Herausforderungen, 1994
- Nr. 35 Claus-Dieter Ehlermann: Zur Wettbewerbspolitik und zum Wettbewerbsrecht der Europäischen Union, 1994
- Nr. 36 Henri G. Schermers: Protection of Human Rights in the European Community, 1994
- Nr. 37 Norbert Horn: Entwicklungslinien des europäischen Bank- und Finanz-dienstleistungsrechts, 1994
- Nr. 38 Peter Clever: Perspektiven europäischer Sozialpolitik nach dem Maastrichter Vertrag, 1994
- Nr. 39 Peter M. Schmidhuber: Europa nach Maastricht, 1994
- Nr. 40 Piet Jan Slot: State Aids in the Cultural Sector, 1994
- Nr. 41 Helmut Steinberger: Die Europäische Union im Lichte der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, 1994
- Nr. 42 Sammelband: Vorträge des 4. Bonner Europa-Symposiums: Die Unfallversicherung in der Europäischen Union, 1994 mit Beiträgen von Prof. Dr. Meinhard Heinze, Dr. Günther Sokoll, Prof. Dr. Rolf Wank und Prof. Dr. Heinz-Dietrich Steinmeyer
- Nr. 43 Jules Stuyck: Some current questions concerning Merger Control in the EC, 1995
- Nr. 44 Jochen Taupitz: Privatrechts- oder Kollisionsrechtsvereinheitlichung in Europa?, 1995
- Nr. 45 Norbert Reich: Privatrecht und Verbraucherschutz in der Europäischen Union, 1995

- Nr. 46 José Luis da Cruz Vilaça: Are there material Limits to the Revision of the Treaties on the European Union?, 1995
- Nr. 47 Michael Schweitzer: Alpen transit und europäische Verkehrspolitik, 1995
- Nr. 48 Klaus Hansmann: Schwierigkeiten bei der Umsetzung und Durchführung des europäischen Umweltrechts, 1995
- Nr. 49 Eric Werlauff: From a national company law towards a "federal" enterprise law, 1995
- Nr. 50 Jörn Pipkorn: Europäische Aspekte der Informations- und Mitwirkungsrechte der Arbeitnehmer, 1995
- Nr. 51 Louis Vogel: Industriepolitik und Wettbewerbsrecht aus französischer Sicht: Am Beispiel der Fusionskontrolle, 1995
- Nr. 52 Heinz-Dieter Assmann: Kapitalmarkt in Europa, 1995
- Nr. 53 Ivo Schwartz: EG-Kompetenzen für den Binnenmarkt: Exklusiv oder konkurrierend / subsidiär ?, 1995
- Nr. 54 Thomas Oppermann: Die Europäische Gemeinschaft und Union in der Welthandelsorganisation (WTO), 1995
- Nr. 55 Sammelband: Vorträge des 5. Bonner Europa-Symposiums: Die Verfassung der Europäischen Union, 1995 mit Beiträgen von Prof. Dr. Wulf-Henning Roth, Prof. Walter van Gerven und Prof. Dr. Dr. h.c. Jochen Abraham Frowein
- Nr. 56 Klaus Hänsch: Perspektiven der Stärkung und Erweiterung der Europäischen Union, 1996
- Nr. 57 Wolfgang Schön: Gestaltungs mißbrauch im Europäischen Steuerrecht, 1996
- Nr. 58 Wolfgang Pini: Der Ministerrat der Europäischen Union, 1996
- Nr. 59 Astrid Epiney: Die Beziehungen der Schweiz zur Europäischen Union, dargestellt am Beispiel des Alpen transits, 1996
- Nr. 60 David A.O. Edward: Article 90 EC-Treaty and the deregulation, liberalisation and privatisation of public enterprises and public monopolies, 1996
- Nr. 61 Heinrich Kirschner: Die Kontroll dichte bei der Überprüfung der

Entscheidungen der Kommission durch das Gericht erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften, 1996

- Nr. 62 Jürgen Basedow: Europäisches Vertragsrecht für europäische Märkte, 1996
- Nr. 63 Wladyslaw Czaplinski: Rechtliche Probleme des Europaabkommens und des Beitritts Polens zur Europäischen Union, 1996
- Nr. 64 Hans-Friedrich von Ploetz: 1996 bis 2000 - Jahre der großen Herausforderung an die Europäische Union, 1996
- Nr. 65 Giuseppe Tesaro: The internal market of the EC in the light of the recent case-law of the Court of Justice, 1996
- Nr. 66 Hans Claudius Taschner: Richtlinie oder internationale Übereinkommen? Rechtsinstrumente zur Erreichung der Ziele der Europäischen Union, 1996
- Nr. 67 Sammelband: Vorträge des 6. Bonner Europa-Symposiums Der Soziale Dialog in Europa - Entwicklungen und Perspektiven, 1996
mit Beiträgen von Frau Dr. Viviane Reding, Dr. Werner Tegtmeier, Prof. Dr. Meinhard Heinze, Prof. Dr. Rolf Birk, Klaus Schmitz, Renate Hornung-Draus und Dr. Günter Hirsch
- Nr. 68 Sammelband: Vorträge des 7. Bonner Europa-Symposiums Mindestharmonisierung im Binnenmarkt,
Teil 1: Mindestharmonisierung im Binnenmarkt, 1996
mit Beiträgen von Prof. Dr. Dr. h.c. Marcus Lutter, Prof. Dr. Rudolf Streinz, Prof. Dr. Peter Behrens, Prof. Dr. Martin Seidel und Bernd Borgmann, LL.M.
- Nr. 69 Sammelband: Vorträge des 7. Bonner Europa-Symposiums Mindestharmonisierung im Binnenmarkt,
Teil 2: Mindestharmonisierung im Verbraucherschutzrecht, 1996
mit Beiträgen von Prof. Dr. Hans Claudius Taschner, Prof. Dr. Norbert Reich, Dr. Oliver Remien und Ines Lüddecke
- Nr. 70 Sammelband: Vorträge des 7. Bonner Europa-Symposiums Mindestharmonisierung im Binnenmarkt,
Teil 3: Mindestharmonisierung im Bankrecht, 1997
mit Beiträgen von Prof. Dr. Johannes Köndgen, Prof. Dr. Uwe Schneider, Dr. Peter Troberg und Cathrin Osterloh
- Nr. 71 Sammelband: Vorträge des 7. Bonner Europa-Symposiums

Mindestharmonisierung im Binnenmarkt,
Teil 4: Mindestharmonisierung im Gesellschaftsrecht, 1997
mit Beiträgen von Prof. Dr. Wolfgang Schön, Prof. Dr. Peter
Hommelhoff, Dr. Hans-Werner Neye und Henrik Drinkuth

- Nr. 72 Koen Lenaerts: Sanktionen der Gemeinschaftsorgane gegenüber natürlichen und juristischen Personen, 1997
- Nr. 73 Wassilios Skouris: Der Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die Unterscheidung zwischen Privatrecht und öffentlichem Recht - Dargestellt für das öffentliche Auftragswesen und die Privatisierung, 1997
- Nr. 74 Kay Hailbronner: Neuere Entwicklungen im europäischen Ausländerrecht, 1997
- Nr. 75 Hans D. Jarass: Die Kompetenzen der Gemeinschaft und die Folgen für die Mitgliedstaaten, 1997
- Nr. 76 Peter von Wilimowsky: Kreditsicherheiten im Binnenmarkt, 1997
- Nr. 77 Michael Brenner: Der Ausschluß von Wettbewerbern als Sanktion im öffentlichen Auftragswesen vor dem Hintergrund der EG-Richtlinien, 1997
- Nr. 78 Elmar Brok: Perspektiven der Regierungskonferenz für die Europäische Union, 1997
- Nr. 79 Manfred Dammeyer: Was darf die Europäische Union in den Regionen?, 1997
- Nr. 80 Günter Hirsch: Das Verhältnismäßigkeitsprinzip im Gemeinschaftsrecht, 1997
- Nr. 81 Laurens Brinkhorst: Demokratische Strukturen im Haushaltsrecht der Europäischen Union, 1997
- Nr. 82 Werner Meng: Streitigkeiten über Wirtschaftssanktionen zwischen EU und USA, 1997
- Nr. 83 Sammelband: Vorträge des 8. Bonner Europa-Symposiums Die Krankenversicherung in der Europäischen Union, 1997 mit Beiträgen von Prof. Dr. Meinhard Heinze, Prof. Dr. Heinz-Dietrich Steinmeyer, Sybille Sahmer, Matthias Everling und Dr. Arno Bokeloh
- Nr. 84 Michael Lang: Multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen -

Die Zukunft des internationalen Steuerrechts in Europa, 1997

- Nr. 85 Uwe H. Schneider: Euro und Aktie, 1997
- Nr. 86 Hugo J. Hahn: Der Stabilitätspakt für die Europäische Währungsunion - Das Einhalten der Defizit-Obergrenze als stete Rechtspflicht, 1997
- Nr. 87 Kurt Clausius: Vertragskontinuität und Anpassungsbedarf, 1997
- Nr. 88 Holger Hartenfels: Die vorzeitige Umstellung von Schuldverschreibungen auf den Euro, 1997
- Nr. 89 Karel van Miert: Die Zukunft der Wettbewerbspolitik in der EU, 1997
- Nr. 90 Laurence W. Gormley: Europäische Währungsunion und Demokratieprinzip, 1997
- Nr. 91 Franz Ruland: Euro und die Zukunft der europäischen Sozialversicherung, 1998
- Nr. 92 Meinhard Hilf: Internationales Wirtschaftsrecht und nationale Gerichte, 1998
- Nr. 93 Sammelband: Vorträge des 9. Bonner Europa-Symposiums Arbeitsförderung in Europa, 1997 mit Beiträgen von Prof. Dr. Meinhard Heinze, Dr. Jochen Jahn, Dr. Karl-Peter Frauenkron, Ulrich Montfort
- Nr. 94 Sammelband: Vorträge des 10. Bonner Europa-Symposiums Grenzüberschreitende Sitzverlegung in der EU, Teil 1, 1998 mit Beiträgen von Prof. Dr. Dr. h.c. Marcus Lutter, Dr. Giuseppe di Marco, Dr. Hans-Werner Neye, Prof. Dr. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Hans-Joachim Priester, Christoph Hirschmann, Prof. Dr. Meinhard Heinze
- Nr. 95 Sammelband: Vorträge des 10. Bonner Europa-Symposiums Grenzüberschreitende Sitzverlegung in der EU, Teil 2, 1998 mit Beiträgen von Prof. Dr. Hanns F. Hügél, Jörg Dietrich, Prof. Dr. Harry Rajak, Prof. Dr. Eddy Wymeersch, Prof. Dr. Levinus Timmerman
- Nr. 96 Jürgen Stark: Europa an der Schwelle zur einheitlichen Währung, 1998

- Nr. 97 Josef Drexl: Perspektiven eines Weltkartellrechts, 1998
- Nr. 98 Josef Dierdorf: Wertsicherungsklauseln nach neuem Euro-Recht, 1998
- Nr. 99 Peter J. Cullen: Die flexiblen Briten: Rechtsstellung eines Außenseiters in der EU, 1998
- Nr. 100 Jean Mischo: Der Beitrag des Gerichtshofes zur Wahrung der föderalen Balance in der Europäischen Union, 1999
- Nr. 101 Sammelband: Vorträge des 11. Bonner Europa-Symposiums Grenzüberschreitende Behandlungsleistungen im Binnenmarkt, 1999 mit Beiträgen von Prof. Dr. Meinhard Heinze, Prof. Dr. Eberhard Eichenhofer, Dr. Rüdiger Neumann-Duesberg, RA Andreas Wagener
- Nr. 102 Lorenz Schomerus: Koordinierung der Wirtschaftspolitik in der Europäischen Währungsunion, 1999
- Nr. 103 Dietrich Rümker: Auswirkungen des Euro auf den europäischen Finanzmarkt: Währungspolitische und rechtliche Aspekte, 1999
- Nr. 104 Georg Wittich: Einheitliche Währung, europäischer Kapitalmarkt und nationale Aufsicht, 1999
- Nr. 105 Klaus-Wilhelm Knauth: Auswirkungen des Euro auf die Versicherungswirtschaft, 1999
- Nr. 106 Paul Farmer: EC Law and Double Taxation Treaties, 1999
- Nr. 107 Sammelband: Tagung „Koordinierte Beschäftigungsstrategie - Sozialpolitische Neuerung durch den Vertrag von Amsterdam“, 1999 mit Beiträgen von Prof. Dr. Meinhard Heinze, Clive Tucker, Dr. Heinz Werner, Dr. Werner Tegtmeier, Dr. Gerard J.M. de Vries, Juan Chozas Pedrero, Allan Larsson, Reiner Hoffmann, Dr. Josef Siegers, Barbara Weiler, Winfried Menrad
- Nr. 108 Jürgen von Hagen: Anforderungen an die Wirtschaftspolitik in der EWU, 1999
- Nr. 109 Sammelband: Symposion „Ein Konzernrecht für Europa“, 1999 mit Beiträgen von Marcus Lutter, Yves Guyon, Peter Hommelhoff, Harry Rajak, Giuliana Scognamiglio, Eddy Wymeersch, Klaus J. Hopt, Michael Hoffmann-Becking, Miguel Embid Irujo

- Nr. 110 Daniel Zimmer: Die Bedeutung des Centros-Urteils des EuGH, 1999
- Nr. 111 Jörg Pirrung: Die Stellung des Gerichts erster Instanz im Rechtsschutzsystem der EG, 2000
- Nr. 112 Alexander Schaub: Die Zukunft des europäischen Kartellrechts, 2000
- Nr. 113 Sammelband: Vorträge des 12. Bonner Europa-Symposiums, Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance Teil I, 2001
- Nr. 114 Sammelband: Vorträge des 12. Bonner Europa-Symposiums, Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Teil II, 2001
- Nr. 115 Armin v. Bogdandy, Grundrechtsgemeinschaft als Integrationsziel – Grundrechte und das Wesen der Europäischen Union, 2001
- Nr. 116 Jörn Sack, Die Reform der europäischen Gerichtsbarkeit in der Perspektive der Erweiterung, 2001
- Nr. 117 Klaus W. Grewlich, Governance im Cyberspace – Europa- und wirtschaftsvölkerrechtliche Regulierung, 2001
- Nr. 118 Hans-Jürgen Krause, Harmonisierung der Zinsbesteuerung in Europa, 2001
- Nr. 119 Sammelband: Symposium über Information, Konsultation und Mitbestimmung der Arbeitnehmer in der EU, 2001
- Nr. 120 Sammelband: Vorträge des 13. Bonner Europa-Symposiums, Festsymposium zu Ehren von Prof. Dr. Dr. h.c. Marcus Lutter, 2001
- Nr. 121 Franz Heistermann, Das Bundeskartellamt im Spannungsfeld zwischen Wettbewerbsrecht und Wettbewerbspolitik, 2002
- Nr. 122 Klaus-Heiner Lehne, Perspektiven eines europäischen Privatrechts, 2002
- Nr. 123 Wilhelm Eschweiler, Internet und Wettbewerbsrecht, 2002
- Nr. 124 Gert Nicolaysen, Die Bedeutung des Nizza-Vertrages für die Rechtsordnung- Rückblick und Perspektive, 2002

- Nr. 125 Ernst Welteke, Herausforderungen für die Bundesbank im europäischen Finanzraum, 2002
- Nr. 126 Paul Kirchhof, Der Anspruch auf ein einfaches, maßvolles und gerechtes Steuerrecht und die gegenwärtige Steuerrechtswirklichkeit, 2002
- Nr. 127 Sammelband: Vorträge des 14. Bonner Europa-Symposiums, Gesundheitswesen in Europa – von Kohll/Decker bis Geraets-Smits, 2002
- Nr. 128 Peter Glotz, Verfassungsperspektiven für die EU, 2002
- Nr. 129 Hanno Merkt, Die Rolle des Kapitalmarktrechts in der Diskussion um die Corporate Governance, 2002
- Nr. 130 Ulrich Noack, Information – Kommunikation – Entscheidung: Zur Corporate Governance der Hauptversammlungen europäischer börsennotierter Gesellschaften, 2002
- Nr. 131 Christian Kohler, Der europäische Justizraum für Zivilsachen und das Gemeinschaftskollisionsrecht, 2003
- Nr. 132 Christiaan Timmermans, Neue Rechtsprechung des Gerichtshofs der EG zum europäischen Gesellschaftsrecht, 2003
- Nr. 133 Gerhard Cromme, Aktuelle Fragen der Corporate Governance, 2003
- Nr. 134 Robert Klotz, Elektronische Kommunikation in Europa: Wettbewerb durch Regulierung?, 2003
- Nr. 135 Sammelband I: Vorträge des 15. Bonner Europa-Symposiums, Europäische AG und der Diskussionsentwurf zum deutschen Begleitgesetz, mit Beiträgen von Marcus Lutter, Susanne Kalss, Christoph Teichmann, Hanno Merkt, Michel Menjucq, Peter Forstmoser, Ute Beckert 2003
- Nr. 136 Sammelband II: Vorträge des 15. Bonner Europa-Symposiums, Europäische AG und der Diskussionsentwurf zum deutschen Begleitgesetz, mit Beiträgen von Matthias Habersack, Silja Maul, Georg Bitter, Jochem Reichert, Stephan Brandes, Roland Köstler, Wolfgang Heinze 2003
- Nr. 137 Karl-Burkhard Caspari, Allfinanzaufsicht in Europa, 2003

- Nr. 138 Reinhard Zimmermann, Restatements und Principles in Ausbildung und Praxis, 2003
- Nr. 139 Joachim Bornkamm, Die Rolle des Zivilrichters bei der Durchsetzung des Kartellrechts nach der VO Nr. 1/2003 und nach der 7. GWB-Novelle, 2003
- Nr. 140 Mathias Habersack, Aktionsplan der Europäischen Kommission und der Bericht der High Level Group zur Entwicklung des Gesellschaftsrecht in Europa, 2003
- Nr. 141 Kay Hailbronner, Die Unionsbürgerschaft und das Diskriminierungsverbot, 2004
- Nr. 142 Jürgen Stark, Die Zukunft des Stabilitätspaktes, 2004
- Nr. 143 Ninon Colneric, Der neue Jahrgang des EuGH – Eine Auswahl herausragender Entscheidungen des Jahres 2003, 2004
- Nr. 144 Matthias Ruffert, Die Wirtschaftsverfassung im Vertrag über eine Verfassung für Europa, 2004
- Nr. 145 Konrad Schiemann, Vom Richter des Common Law zum Richter des europäischen Rechts, 2005
- Nr. 146 Silja Maul, Gesellschaftsrechtliche Entwicklungen in Europa – Bruch mit deutschen Traditionen?, 2005
- Nr. 147 Harald Schaumburg, Außensteuerrecht und europäische Grundfreiheiten, 2004
- Nr. 148 Ulrich Schwalbe, Ökonomisierung der Fusionskontrolle – nichtkoordinierte Effekte und der SIEC-Test, 2004
- Nr. 149 Detlef Kleindiek, Rechnungslegung in der EU, 2005
- Nr. 150 Sammelband: Symposion zu Ehren von Ulrich Everling „Die Entwicklung einer europäischen Grundrechtsarchitektur“, 2005, mit Beiträgen von Vassilios Skouris, Matthias Herdegen, Thomas Oppermann, Jürgen Schwarze, Ulrich Everling (vergriffen)
- Nr. 151 Jan M. Smits, European Private Law, 2006
- Nr. 152 Juliane Kokott, Anwältin des Rechts – Zur Rolle der Generalanwältin beim Europäischen Gerichtshof, 2006
- Nr. 153 Martin Nettesheim, Grundfreiheiten und Grundrechte in der

Europäischen Union – Auf dem Wege zur Verschmelzung?,
2006

- Nr. 154 Sammelband: Festsymposion zu Ehren von Bruno Kropff „40 Jahre Aktiengesetz“, 2005, mit Beiträgen von Marcus Lutter, Mathias Habersack, Holger Fleischer, Johannes Semler, Bruno Kropff
- Nr. 155 Christian Waldhoff, Rückwirkung von EuGH-Entscheidungen, 2006; vergriffen
- Nr. 156 W. Rainer Walz, Non-Profit-Organisationen im europarechtlichen Zugwind, 2006
- Nr. 157 Theodor Baums, Aktuelle Entwicklungen im Europäischen Gesellschaftsrecht, 2007
- Nr. 158 Christian Tomuschat, Die Europäische Union und ihre völkerrechtliche Bindung, 2007
- Nr. 159 Ansgar Staudinger, Stand und Zukunft des Europäischen Verbraucherrechts, 2007
- Nr. 160 Christian Calliess, Die Dienstleistungsrichtlinie, 2007
- Nr. 161 Corinna Ullrich, Die Richtlinie zu der grenzüberschreitenden Ausübung von Aktionärsrechten, 2007
- Nr. 162 Klaus Kinkel, Quo vadis Europa?, 2007
- Nr. 163 Peter Hommelhoff, Die „Europäische Privatgesellschaft“ am Beginn ihrer Normierung, 2008
- Nr. 164 Robert Rebhahn, Aktuelle Entwicklungen des europäischen Arbeitsrechts, 2008
- Nr. 165 Martin Böse, Die strafrechtliche Zusammenarbeit in Europa – Stand und Perspektiven, 2008
- Nr. 166 Thomas von Danwitz, Rechtsschutz im Bereich polizeilicher und justizieller Zusammenarbeit der Europäischen Union, 2008
- Nr. 167 Matthias Leistner, Konsolidierung und Entwicklungsperspektive des Europäischen Urheberrechts, 2008
- Nr. 168 Peter Hemeling, Die Societas Europaea (SE) in der praktischen Anwendung, 2008

- Nr. 169 Ulrich Immenga, Leitlinien als Instrument europäischer Wettbewerbspolitik, 2008
- Nr. 170 Rupert Scholz, Nach Lissabon und Dublin: Die Europäische Union am Scheideweg, 2008
- Nr. 171 Hanno Kube, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht - Stand und Perspektiven, 2009