

Übung im Europarecht
Besprechungsfälle für den 9.2.04

Fall 1:

Herr A ist deutscher Staatsangehöriger und arbeitet in Belgien. Er zahlt seine Lebensversicherungsbeiträge allerdings in Deutschland. Das belgische Steuerrecht beschränkt die Abzugsfähigkeit von derartigen Beiträgen bei der Einkommensteuer auf solche, die an eine in Belgien ansässige Versicherung gezahlt werden. Allerdings sind dann auch Leistungen aus einem steuerlich nicht begünstigten Versicherungsverhältnis von der Einkommensteuer befreit.

Herr A hält die belgische Regelung für einen Verstoß gegen Art. 39 und 49 EG. Belgien verteidigt sich damit, sie sei erforderlich, um die Kohärenz des belgischen Steuersystems zu sichern und um eine ausreichende steuerliche Kontrolle sicherzustellen.

Ist die Regelung mit Gemeinschaftsrecht vereinbar?

Fall 2:

Herr B ist belgischer Staatsangehöriger, der in Belgien wohnt. Er bezieht etwa 90 % seines Einkommens aus einer nichtselbständigen Arbeit in Deutschland. Er muss dort im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht sein Einkommen versteuern. Beschränkt Steuerpflichtige konnten nach der zum damaligen Zeitpunkt in Deutschland bestehenden Rechtslage bestimmte Steuervergünstigungen nicht erlangen, die unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden. So unterlagen sie einem vereinfachten Besteuerungsverfahren. Die Einkommensteuer wurde vom Lohn abgezogen, ohne dass eine spätere Veranlagung erfolgte. Ungeachtet des Familienstands wurden solche Steuerpflichtige in die Steuerklasse 1 eingeordnet. Ausgaben im Sozialbereich konnten nicht in voller Höhe abgezogen werden. Herr B sieht in dieser Regelung einen Verstoß gegen seine Freizügigkeitsrechte. Zu Recht?

Fall 3:

Die deutsche L GmbH ist die 100%-ige Tochter der niederländischen L BV. Diese gewährte ihrer Tochter ein Darlehen in Höhe von 3 Mio. Euro zu einem nicht marktüblichen Zinssatz von 4,5 %. Für den Fall, dass die GmbH von Drittgläubigern in Anspruch genommen würde, wurde auf die Rückzahlung verzichtet. Durch das Darlehen konnte die GmbH andere Schulden ablösen. Das Finanzamt behandelte die an die niederländische Mutter gezahlten Darlehenszinsen gem. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG als verdeckte Gewinnausschüttungen und unterwarf sie der Besteuerung von 30 %. Wäre die Muttergesellschaft in Deutschland ansässig gewesen, so wäre nach dieser Vorschrift eine Besteuerung unterblieben, da deutsche Gesellschaften regelmäßig im Inland veranlagt werden.

Die L sieht darin eine unzulässige Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Dem tritt das Finanzamt mit der Erwägung entgegen, dass durch § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG nicht an die Staatsangehörigkeit angeknüpft werde. Außerdem sei die Vorschrift unter dem Gesichtspunkt der Missbrauchsbekämpfung und der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt.

Ist § 8a Abs. 1 KStG mit Gemeinschaftsrecht vereinbar?

Lösungsskizze

Fall 1:

I. Verletzung von Art. 39 EG

In Betracht kommt ein Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit gem. Art. 39 EG.

1. Anwendbarkeit

Fraglich ist zunächst die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf Normen des Steuerrechts, insbesondere Regelungen der direkten Steuern. Hierfür besteht nur eine beschränkte eigene Rechtssetzungskompetenz der Gemeinschaft. Der Gerichtshof betont jedoch in ständiger Rechtsprechung, dass die fehlende Rechtssetzungskompetenz der Gemeinschaft ihn nicht daran hindere, auch Steuerrecht auf seine Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten zu überprüfen.

2. Anwendungsbereich

Weiterhin müsste der Anwendungsbereich eröffnet sein. Es handelt sich bei Herrn A um einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der in einem anderen Mitgliedstaat eine auf Dauer angelegte unselbständige Tätigkeit ausübt, also von seinem Freizügigkeitsrecht bereits Gebrauch gemacht hat. Damit ist Art. 39 EG einschlägig.

3. Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit

Weiterhin müsste eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vorliegen. Eine direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit liegt nicht vor. Allerdings fasst der EuGH auch versteckte Diskriminierungen unter die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Im vorliegenden Fall hat er ausgeführt, da die Gefahr bestehe, dass sich die belgische Bestimmung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirke, die ihre Versicherungen in der Regel bei einem Versicherer in ihrem Heimatmitgliedstaat abgeschlossen hätten¹. Eine Diskriminierung liegt vor.

4. Rechtfertigung

Diese versteckte Diskriminierung kann allerdings gerechtfertigt sein, wenn die nationale Vorschrift einem zwingenden Allgemeininteresse dient und zu diesem Zweck geeignet und erforderlich ist.

¹ EuGH, Urt. v. 28. 1. 92, C-204/90, EuZW 1992, S. 215 ff., Bachmann, Rz. 9.

a) Steuerliche Kontrolle

Sofern als Rechtfertigungsgrund die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle geltend gemacht wird, ist er zwar als zwingendes Allgemeininteresse anerkannt. Jedoch verneint der EuGH im vorliegenden Fall die Erforderlichkeit eines generellen Abzugsverbots für die Wirksamkeit steuerlicher Kontrolle. Vielmehr könne diese auch durch das Erfordernis bestimmter Nachweise sichergestellt werden².

b) Kohärenz des Steuersystems

Den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems hat der EuGH erstmals in der Bachmann-Entscheidung eingeführt. Die Entscheidung ist die einzige geblieben, in der der Gerichtshof eine Rechtfertigung unter diesem Aspekt für zulässig gehalten hat. Dies hat seinen Grund wohl darin, dass die Kriterien der Kohärenz unscharf geblieben sind und kaum mit gebotener Sicherheit angewandt werden können.

Im vorliegenden Fall war der EuGH der Ansicht, zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge auf der einen Seite und der Besteuerung der erhaltenen Leistungen auf der anderen Seite bestehe ein unlöslicher Zusammenhang. Seien die Beiträge abzugsfähig, so seien auf der anderen Seite die Leistungen zu versteuern. Umgekehrt seien Leistungen steuerfrei, wenn zuvor die Beiträge versteuert worden seien. Das belgische System stelle somit ein kohärentes Besteuerungssystem dar.

Nur dieses System sei in der Lage, die Einnahmeausfälle, die durch eine Steuerbefreiung für Versicherungsbeiträge entstünden, auszugleichen. Es sei anders nicht möglich sicherzustellen, dass im Falle ausländischer Versicherungsverträge überhaupt eine Besteuerung erfolge. Deshalb sei die Regelung erforderlich und damit verhältnismäßig.

5. Ergebnis

Art. 39 EG ist nicht verletzt.

II. Verletzung von Art. 49 EG

In Betracht kommt weiterhin eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 49 EG.

² EuGH, a.a.O., Rz. 18 ff.

1. Anwendungsbereich

Auch der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit ist eröffnet. Die Versicherungsunternehmen erbringen eine grenzüberschreitende Dienstleistung und sind damit vom Anwendungsbereich des Vertrages erfasst.

2. Beschränkungsverbot

Art. 49 EG stellt unbestritten ein allgemeines Beschränkungsverbot dar. Die steuerliche Regelung stellt eine Behinderung des Dienstleistungsverkehrs dar.

3. Rechtfertigung

Hinsichtlich der Rechtfertigung gilt das oben Gesagte. Die Regelung ist gerechtfertigt.

4. Ergebnis

Auch ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit liegt nicht vor.

Fall 3

I. Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit

In Betracht kommt zunächst ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EG.

1. Anwendungsbereich

Art. 43 EG umfasst das Recht, in einem anderen Mitgliedstaat eine selbständige Tätigkeit dauerhaft auszuüben. Dieses Recht gilt auch für Gesellschaften (Art. 48 EG). Insoweit ist hier der Anwendungsbereich eröffnet, da sich die L BV in Deutschland in Form der L GmbH niedergelassen hat.

2. Beschränkungsverbot oder Diskriminierungsverbot

Der Gerichtshof stellt im zugrundeliegenden Urteil das Bestehen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit fest³. Er verweist darauf, dass durch die Vorschrift des deutschen Steuerrechts die Ausübung der Niederlassungsfreiheit weniger attraktiv

³ EuGH, a.a.O., Rz. 27 ff.

wird. Diese Formulierung scheint darauf hinzudeuten, dass der EuGH die Grundfreiheit in ihrer Funktion als Beschränkungsverbot angewendet wissen will. Im Rahmen eines Beschränkungsverbotes reicht es aus festzustellen, dass der innergemeinschaftliche Handel beeinträchtigt wird⁴. Die Annahme eines Beschränkungsverbotes greift indes zu kurz. In den vorangehenden Randziffern⁵ bemüht sich der Gerichtshof nämlich darum, eine Diskriminierung ausländischer Muttergesellschaften gegenüber inländischen, die sich in der gleichen Lage befinden, herzuleiten. Er gelangt zu dem Ergebnis, dass durch das Erfordernis der Anrechnungsberechtigung (nach der Neufassung: Veranlagung im Inland) sehr wohl eine diskriminierende Wirkung erzeugt werde. Zwar liegt keine offene Diskriminierung vor, da nicht an die Staatsangehörigkeit angeknüpft wird. Ausreichend ist aber auch eine verdeckte Diskriminierung, die hier darin zu sehen ist, dass die Veranlagungsmöglichkeit in der Regel von der Ansässigkeit im Inland abhängig ist. Mithin liegt eine versteckte Diskriminierung vor.

3. Rechtfertigung

Auch die Ausführungen zur Rechtfertigung der Diskriminierung⁶ halten sich im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung. Da eine verdeckte Diskriminierung vorliegt, kann die staatliche Maßnahme durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Jedoch hat der EuGH alle von Deutschland im Verfahren vorgebrachten Gründe zurückgewiesen.

a) Missbrauchsbekämpfung

§ 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG bezwecke nicht allein die Verhinderung von Steuerumgehungen, im Übrigen habe sich eine solche Umgehung im Ausgangsfall nicht nachweisen lassen. Zwar erkennt der Gerichtshof den Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung grundsätzlich an, erlegt den Mitgliedstaaten aber die Darlegungslast darauf, dass eine staatliche Maßnahme tatsächlich aus diesem Grund erfolgt ist⁷.

⁴ Vgl. grundlegend die Urteile EuGH, Urt. V. 15.12.95, Rs. C-415/93, Slg. 1995, I-4921 ff., Bosman; EuGH, Urt. V. 30.11.1995, Rs. C-55/94, Slg. 1995, I-4165 ff., Gebhard; umfassend *Schnichels*, Reichweite der Niederlassungsfreiheit, 1995, S. 1 ff.; *Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, 2000, S. 122 ff.

⁵ EuGH, a.a.O., Rz. 27 ff.

⁶ EuGH, a.a.O., Rz. 33 ff.

⁷ Zum Missbrauch auf europäischer Ebene vgl. ausführlich *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, S. 1 ff.

b) Kohärenz des Steuersystems

Auch an der Fassung des Rechtfertigungsgrunds der Kohärenz des Steuersystems durch das Bachmann-Urteil hält der EuGH fest und zieht in folgerichtiger Weise nicht in Betracht⁸. Es ist nämlich kein System ersichtlich, das kohärent der Einnahmesicherung in einem bestimmten Finanzkreislauf dient.

4. Ergebnis

Mithin liegt ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor.

II. Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

In Betracht kommt weiterhin ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EG.

1. Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich von Art. 56 EGV ist in der vorliegenden Konstellation eröffnet. Durch die fragliche Vorschrift des deutschen Steuerrechts wird der Kapitaltransfer zwischen Mitgliedstaaten behindert.

2. Verhältnis zur Niederlassungsfreiheit

Fraglich ist aber das Verhältnis von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit⁹. Der EuGH hat hierzu entschieden, wenn nur eine mittelbare Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliege, seien die anderen Grundfreiheiten vorrangig. Daraus kann geschlossen werden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit immer dann zurücktritt, wenn eine andere Grundfreiheit inhaltlich besser passt. Dies ist im Ausgangsfall indes nicht der Fall, da die Behinderung des Kapitalflusses ein wesentlicher Aspekt der Problematik ist. Sind beide Freiheiten thematisch einschlägig, so muss nach etwaigen Konkurrenzen gefragt werden. Art. 43 Abs. 2 EG enthält einen Vorbehalt zugunsten der Kapitalverkehrsfreiheit. Umgekehrt ist in Art. 58 Abs. 2 EG eine Ausnahmebestimmung für die Niederlassungsfreiheit enthalten. Richtigerweise wird man davon ausgehen müssen, dass im Dienste der größtmöglichen Wirksamkeit des Gemein-

⁸ Zur Kohärenz des Steuersystems vgl. erstmals EuGH, Urt. v. 28.1.92, Rs. C-300/90, Slg. 1992, I-305 ff., Komm/Belgien; EuGH, Urt. v. 28.1.92, Rs. C-204/90, Slg. 1992, S. I-249 ff., Bachmann.

⁹ Hierzu ausführlich *Streinz*, a.a.O., Rz. 764 ff.; *Musil*, Treaty Overriding, S. 181 ff.

schaftsrechts und des höchsten Schutzniveaus für die Gemeinschaftsbürger eine kumulative Anwendung beider Freiheiten geboten ist¹⁰.

3. Beschränkungsverbot

Nach allgemeiner Auffassung handelt es sich bei der Kapitalverkehrsfreiheit auch um ein allgemeines Beschränkungsverbot¹¹. Dieses ist vorliegend tangiert.

4. Rechtfertigung

Lässt sich demnach eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 56 EG feststellen, so ist wiederum nach Rechtfertigungsmöglichkeiten zu suchen. In Betracht kommt hier Art. 58 Abs. 1 a) EG, dessen Wortlaut einschlägig ist. Diese Vorschrift steht allerdings unter dem Vorbehalt von Art. 58 Abs. 3 EG, der als ungeschriebenes Merkmal den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit enthält¹². Der EuGH hat mit Blick auf § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG bereits ausgeführt, dass die Vorschrift nicht erforderlich ist, um Missbräuche zu verhindern, da ihr Anwendungsbereich zu weit reicht¹³.

5. Ergebnis

Vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit ist die Vorschrift somit ebenfalls als europarechtswidrig anzusehen.

¹⁰ Ebenso *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 ff., 749 f.; ähnlich *Troberg* in vdGroeben/Thiesing/Ehlermann, Art. 52, Rz. 8.

¹¹ *Streinz*, Europarecht, 5. Aufl. 2001, Rz. 771.

¹² Vgl. *Streinz*, Europarecht, 5. Aufl. 2001, Rz. 703.

¹³ EuGH, a.a.O., Rz. 37.