

Rechtsprechung

In der Rechtssache *Staufer* hatte der EuGH zur Besteuerungslage einer italienischen gemeinnützigen Stiftung geurteilt, die in München ihre Mieteinnahmen nicht versteuern wollte. Nun hat der BFH (S. 599) dem EuGH die Frage vorgelegt, ob Spender in Deutschland eine Spende nach Portugal von ihrer Steuerzahlung in Deutschland abziehen dürfen, eine Frage von weit größerer Bedeutung für die deutschen Steuereinnahmen, die deshalb noch mehr als die Rechtssache *Staufer* über den Sinn steuerlicher Gemeinnützigkeit nachdenken lässt. International gesehen haben wir in Deutschland eine recht weit gefasste steuerliche Gemeinnützigkeit, die vor rund 15 Jahren unter der Regierung *Kohl* nochmals erweitert wurde. Nachfolgend ab S. 603 hat sich der BFH zur Ablehnung einer EuGH-Vorlage geäußert. Was dem Steuerpflichtigen nun noch bliebe, ist die Beschwerde zum BVerfG wegen Entzugs des gesetzlichen Richters gemäß der

Gerda-Kloppenburger-Entscheidung, mit der das BVerfG einst ein BFH-Urteil aufhob. Das BVerfG fordert dabei ein „willkürliches“ Nichtvorliegen, wobei ein paar Sätze der angegriffenen Entscheidung zum Europarecht dem BVerfG oft bereits genügen. Legt man dennoch Verfassungsbeschwerde ein, erhält man recht oft aus Karlsruhe ein Schreiben zurück, man habe sich die Sache angeschaut und sei nicht ganz der vorgelegten Meinung. Vor einer weiteren Behandlung sei jetzt ein Vorschuss auf die Missbrauchsgebühr nach dem BVerfGG einzuzahlen oder man habe noch die Gelegenheit, die Beschwerde zurückzunehmen. Mandant und Berater können dann die unsicheren Erfolgsaussichten und die sicheren Kosten gegeneinander abwägen. IStR wünscht dem IFA-Kongress 2007 in Kioto einen erfolgreichen Verlauf, allen Teilnehmern eine gute Reise und allen Lesern gute Lektüre.

JK

REZENSION**Habilitationsschrift von DDr. Georg Kofler**

Die Problematik der Doppelbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft gehört zu den „klassischen“ großen Themen des Europäischen Steuerrechts. Das Verhältnis der Grundfreiheiten (und – wenn auch weniger bedeutsam – der Kompetenznormen und des sekundären Gemeinschaftsrechts) zum nationalen Recht der direkten Steuern hat seit den ersten Entscheidungen des EuGH in der Mitte der 80er Jahre des vorigen Jahrhunderts eine ungeheure Entwicklung hinter sich gebracht, die nicht nur durch eine nicht enden wollende Fülle von Urteilen des EuGH gespeist wird, sondern auch in einer schier überbordenden Literatur aus (nahezu) allen Ländern der EU und darüber hinaus ihren Niederschlag gefunden hat. An bedeutenden Lehrbüchern sind die Standardwerke von *Farmer/Lyal* und *Terra/Wattel* zu nennen; die Dogmatik der Grundfreiheiten ist durch monumentale Dissertationen (*Cordewener, Englisch, Schönfeld*) erschlossen und auch das Thema der DBA ist bereits monographisch betrachtet worden (*Scherer, Pistone*). Von einer wirklichen Lösung der damit verbundenen Problemstellungen kann allerdings noch nicht gesprochen werden, zumal die Judikatur des EuGH gerade auf diesen Gebieten in den vergangenen Jahren zügig voranschreitet. Zuletzt in *Kerckhaert-Morres* und *Denkavit* hat der EuGH zu Teilfragen Stellung genommen.

Der Verfasser bewältigt die geschilderte Judikatur und Literatur mit stupender Souveränität. Kein Urteil, das er nicht in seinen Feinheiten analysiert, keine Literaturfundstelle, die er nicht kundig einordnet, kein Sachargument, das fehlen würde. Dass nicht selten der Fußnotentext auf den Druckseiten der Schrift den Haupttext quantitativ übertrifft, ist ein Zeichen bewundernswerter Akribie und wissenschaftlicher Redlichkeit, die den Leser permanent auf dem (z. T. sehr aktuellen) Stand der Diskussion hält und ihm besonderen Respekt abnötigt. Methodische Sauberkeit und wissenschaftliche Fachbeherrschung können dem Verfasser in besonders hohem Maße bescheinigt werden.

Die Grundproblematik, auf die bis heute der EuGH keine abschließende Antwort gegeben und die Literatur keine Antwort gefunden hat, liegt in der Frage begründet, ob der bloße Tatbestand der Doppelbesteuerung einen unmittelbaren Verstoß gegen die Grundfreiheiten begründet und welche Rechtsfolgen daraus zu ziehen sind. Beides – Tatbestand und Rechtsfolge – sind hier hoch umstritten. Denn die Doppelbesteuerung entsteht ja nicht aus einseitig diskriminierenden Maßnahmen, sondern aus dem Zusammenwirken mehrerer Rechtsordnungen, sie beruht noch nicht einmal auf Regelungsdifferenzen, sondern aus der schlichten Kumulation von Zahlungsansprüchen. Wie dies in das Schema von Diskriminierung und Beschränkung einzupassen ist, harret der Klärung. Selbst wenn man aber zu dem Ergebnis gelangt, eine Grundfreiheit sei verletzt, wirft die Frage nach der Rechtsfolge noch größere Schwierigkeiten auf: Welcher Staat soll mit seinem Besteuerungsanspruch zurücktreten; wo liegt der Maßstab für die Zuteilung von Besteuerungsrechten im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft?

Es gehört zu den besonderen Stärken der Arbeit von *Kofler*, dass er diese zentrale Frage von vornherein als solche bezeichnet und (im Unterschied zu vielen anderen Arbeiten zum Verhältnis DBA-Recht/EG-Recht) beherzt anpackt (S.50–103). Dabei nähert er sich seiner Lösung von langer Hand, schildert das Grundverständnis der Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote und grenzt deren Tatbestände von den unanfechtbaren „Disparitäten“ ab, die nur durch Harmonisierung behoben werden können. Ganz überzeugend schließt er auch die Rechtsprechung des EuGH zu den „Doppelhürden“ im Berufs- und Sozialversicherungsrecht ein und würdigt ausführlich die einschlägige Rechtsprechung zur Doppelbelastung im Recht der indirekten Steuern. Dabei argumentiert er im Einzelnen sehr differenziert und macht deutlich, dass die Doppelbesteuerung nicht ohne weiteres auf das übliche Bild der „double burden“ reduziert werden kann. Aus dem Gesamtbild des Binnenmarkts einerseits und der geschilderten Einzelansätze in der Judikatur des EuGH andererseits gelangt er zu dem Schluss, dass die juristische Doppelbesteuerung als solche einen Verstoß gegen die jeweils grenzüberschreitend ausgeübte Grundfreiheit bildet.

Der Verfasser erkennt jedoch genau, dass er damit das eigentliche Problem noch nicht gelöst hat, nämlich die Zuordnung der Verantwortlichkeit für die Beseitigung des Verstoßes, d.h. die Rangordnung zwischen den konkurrierenden Besteuerungsansprüchen (von Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat). Der Verfasser verweigert sich mit überzeugenden Gründen einfachen Patentlösungen, die etwa einen generellen Vorrang des Quellenstaats aus dem Gedanken der Inländergleichbehandlung oder einem Anerkennungsprinzip herleiten möchten – zu Recht lehnt er dies als krude „first-come-first-tax“-Lösung ab. Er verweigert sich allerdings auch der Vorstellung einer „gesamtschuldnerischen“ Haftung der beteiligten Staaten (auch wenn er vielleicht den Charme dieser Lösung, die beteiligten Staaten an den Verhandlungstisch zu zwingen, unterschätzt). Seine eigene Lösung besteht in einer vorsichtigen Annäherung an die weitgehend akzeptierten Verteilungsnormen des OECD-MA, doch gesteht er zu, dass der EuGH hier Weiterungen eigenständig entwickeln muss. Ob man die OECD-Regeln wirklich so weit als „best practice“ EG-rechtlich voraussetzen kann, mag man durchaus bezweifeln (so sind die bisher praktizierten Abgrenzungen für Lizenzgebühren, Zinsen und auch Betriebsstateneinkünfte politisch außerordentlich umstritten und auch dogmatisch im Fluss), doch muss dem Verfasser bescheinigt werden, dass er die Diskussion zu diesen Fragen auf eine bisher nicht gekannte Spitze getrieben und einen höchst erwägenswerten Vorschlag unterbreitet hat.

Ein gutes gedankliches Gegenstück zu diesem, auf das Phänomen der juristischen Doppelbesteuerung bezogenen Grundlagenabschnitt bietet das Kapitel über die „wirtschaftliche Doppelbesteuerung“, die insbesondere bei Qualifikationskonflikten zwischen den Mitgliedstaaten hervortritt (S.385–466). Hier leistet der Verfasser eine eindrucksvolle Analyse, die sich Zentralproblemen wie etwa den grenzüberschreitenden Körperschaftsteuersystemen sowie der Unterkapitalisierung stellt. Die Souveränität im Umgang mit diesen Grundsatzfragen wird erneut überdeutlich: sowohl die Diskussion um die Verortung von Gewinnabgrenzungen und -definitionen im Rahmen des Art.9 OECD-MA als auch die Strukturentscheidungen zwischen Körperschaftsteuersystemen werden mit großer Trittsicherheit und Stoffbeherrschung analysiert. Bemerkenswert ist dabei, dass der Verfasser sich nicht auf eine maximalistische (im Schrifttum zunehmend vertretene) These einlässt, auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung grundfreiheitlich zu bekämpfen, sondern klar macht, dass es sich hier um ein Problem von Regelungsdisparitäten handelt, die nicht ohne weiteres denselben Maßstäben unterliegen wie die offene juristische Doppelbesteuerung (S.398 – 403). Die Problematik macht übrigens erneut klar, dass es nicht einfach ist, den jeweils „schuldigen“ Mitgliedstaat sauber zu identifizieren.

Es gibt kaum eine Frage des Europäischen Steuerrechts (im Bereich der direkten Steuern), die vom Verfasser nicht im Sachzusammenhang des DBA-Rechts mit großer Sachkunde erörtert wird. Dies betrifft „Klassiker“ der Grundfreiheitenlehre wie etwa die Frage nach dem Rechtfertigungsgrund der „Kohärenz“ oder die „Meistbegünstigung“, aber auch neu hervortretende Fragestellungen wie die nach der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Auch kompetenzrechtliche Fragen – wie z.B. die Auswirkungen des Subsidiaritätsprinzips auf das Steuerrecht, die Bedeutung des Art.293 EG oder die externe Kompetenz der Gemeinschaft zum Abschluss von DBA – werden außerordentlich differenziert und unter weit ausgreifender Bezugnahme auf die allgemeine Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung außerhalb des engen steuerlichen Bereichs behandelt. Zur Abrundung werden jeweils auch die Grenzen dargestellt, welche das (wenige) Sekundärrecht dem DBA-Recht setzt, z. B. die Mutter-Tochter-RL von 1990 oder die Zinsen/Lizenzgebühren-RL aus dem Jahre 2003.

Prof. Dr. Wolfgang Schön, München