

■ ÖStZ 2009/471, 219

## Block: Kein Verbot der juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt

Die Art 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegenstehen, nach der bei der Berechnung der Erbschaftsteuer, die von einem Erben mit Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat auf Kapitalforderungen gegen ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Finanzinstitut geschuldet wird, die in dem anderen Mitgliedstaat entrichtete Erbschaftsteuer auf die im erstgenannten Mitgliedstaat geschuldete Erbschaftsteuer nicht angerechnet wird, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Ablebens seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat hatte.

EuGH (3. Kammer), Urteil vom 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block* (Vorlage des BFH)

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.  
Universität Linz

Mag. Vanessa Metzler, LL.M.  
BMF

### 1. Ausgangsproblem

**1.1.** Die gemeinschaftsrechtlich akzeptierte Koexistenz von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht in den Mitgliedstaaten setzt den grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen der Gefahr der juristischen Doppelbesteuerung aus.<sup>1)</sup> Es ist insofern auch augenscheinlich, dass das Konzept eines einheitlichen Binnenmarkts erheblich an Effektivität einbüßte, wenn die intendierte grenzüberschreitende Wertschöpfung einer Doppelbesteuerung ausgesetzt wäre,<sup>2)</sup> zumal „eine mögliche steuerliche Doppelbelastung desselben Sachverhalts ein überaus ernstes Hindernis für grenzüberschreitendes Handeln der Rechtsträger und ihre grenzüberschreitenden Kapitalbewegungen darstellt.“<sup>3)</sup> Vor dem Hintergrund eines mangelnden generellen völkerrechtlichen Verbots der Doppelbesteuerung<sup>4)</sup> ist daher die Vermeidung einer solchen multiplen Besteuerung sowohl ein Ziel der bi- oder multilateralen völkerrechtlichen Doppelbesteuerungsabkommen als auch ein Grundanliegen des Binnenmarkts, das auch in Art 293 TS 2 EG zum Ausdruck kommt.<sup>5)</sup> In einem Markt ohne Binnengrenzen ist eine Doppelbesteuerung ebenso undenkbar wie eine doppelte Nutzung von Verlusten oder Abzugsposten. Selbst wenn die Kernbereiche juristischer Doppelbesteuerungen durch ein fast vollständiges Abkommensnetz zwischen den Mitgliedstaaten angesprochen sein sollten, kann es gerade durch divergierende Auslegung von Abkommensbegriffen, unterschiedliche Qualifikation von Rechtsgebilden oder in Dreiecksverhältnissen zu einer unentlasteten Mehrfachbesteuerung kommen.

**1.2.** Die daran anschließende Fragestellung, ob eine gemeinschaftsinterne juristische Doppelbesteuerung einen Verstoß

gegen das Gemeinschaftsrecht darstellt, ist nahezu so alt wie der EG-Vertrag selbst.<sup>6)</sup> Umstritten war daher, ob die Grundfreiheiten dem Einzelnen Schutz vor einer derartigen binnenmarktwidrigen Doppelbesteuerung zu gewähren vermögen. Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist eine solche Doppelbesteuerung allerdings weder als Disparität noch als verbotene Diskriminierung anzusehen, zumal einerseits der Nachteil selbst bei hypothetischer Gleichheit aller Steuersysteme bestehen bliebe, andererseits mangels vergleichbarer Kumulationswirkungen kein innerstaatliches Pendant zur Durchführung der Vergleichbarkeitsprüfung existiert. Dementsprechend wurde gefragt, ob eine Doppelbesteuerung wegen der spezifischen Höherbelastung grenzüberschreitender Tätigkeiten als grundfreiheitsrechtlich verbotene (nichtdiskriminierende) Beschränkung aufgefasst werden könnte. Im Schrifttum wurde die traditionelle Ansicht, eine juristische Doppelbesteuerung verstoße nicht gegen Gemeinschaftsrecht,<sup>7)</sup> in der jüngeren Vergangenheit zunehmend in Frage gestellt.<sup>8)</sup> Auch nach (frü-

6) Vgl bereits Rädler, *StuW* 1960, 729 (731).

7) So zB Rädler, *StuW* 1960, 730 (731); Wessel, *Doppelbesteuerung und EWG-Vertrag* (1988) 146 ff; Eyles, *Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft* (1990) 377 f; Farmer, *20 Europ. L. Rev.* 1995, 310 (315 f); Mössner/Kellersmann, *DVBl* 1995, 968 (970); Schaumburg, *IntStR2* (1998) Rn 14.5; Farmer, *EC Tax Rev.* 1998, 13 (14); Hahn, *IStr* 2002, 681 (686); Wattel, *EC Tax Rev.* 2003, 194 (199); Gammie in FS Ellis (2005) 266 (276 ff); siehe auch Reimer in Lehner (Hrsg), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000) 39 (58 f).

8) Für ein grundfreiheitsrechtliches Verbot der gemeinschaftsinternen Doppelbesteuerung zB Dautzenberg, *DB* 1994, 1542 (1543 ff); Mick in Birk (Hrsg), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts* (1995) § 24 Rz 10; Herzig in *DStJG* 19 (1996) 121 (139 f); Schön in GedS Knobbe-Keuk (1997) 743 (761 f und 773); Dautzenberg, *Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt* (1997) 687 ff; Beul, *IStr* 1997, 1 (2 ff); Dautzenberg, *IWB* 5/1997, Fach 11, Grp 2, 299 (302 ff); Schön, *EWV* 2000, 281 (290); Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 876 ff mwN; van Thiel, *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles* (2002) 41 und 313 ff; van Thiel, *EC Tax Rev.* 2003, 4 (10); van Thiel/Achilles, *IStr* 2003, 530 (534); de Hosson, *Intertax* 2003, 482 (483); Englisch, *StuW* 2003, 88 (93); Heydt in Haarmann (Hrsg), *Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen* (2004) 32 (48 und 53); Schnitger, *IStr* 2005, 493 (500); Schönfeld, *StuW* 2005, 158 (158 ff); Obser, *IStr* 2005, 799 (800 f); Englisch, *Dividendenbesteuerung* (2005) 252 f mwN; Englisch, *Intertax* 2005, 310 (323); Schönfeld, *StuW* 2006, 79 (80); Enchelmaier in Cordewener/Enchelmaier/Schindler (Hrsg), *Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten* (2006) 93 (100); Englisch in Cordewener/Enchelmaier/Schindler (Hrsg), *Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten* (2006) 163 (175 ff); Kofler, *SWI* 2006, 62 (62 ff); Loukota, *SWI* 2006, 250 (250); Vanistendael, *ET* 2006, 413 (418 f); Schnitger, *Die Grenzen der Einwirkungen der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht* (2006) 258 ff; ausdrücklich

1) Für die Akzeptanz des Nebeneinanders von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht siehe zB EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Slg* 2005, I-10837, *Marks & Spencer* – RN 39; für eine Aufgabe dieser Konzepte aber die Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Thema „Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“, *ABl C* 296/37 ff (19. 9. 1997), Pkt 4.2.2.1.

2) Dazu nur Baßler, *IStr* 2005, 822 (825); Schönfeld, *StuW* 2006, 79 (79 f).

3) Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, *Slg* 2005, I-5821, *D* – RN 85; in der englischen Fassung kommt dies noch deutlicher zum Ausdruck: „[T]he fact that a taxable event might be taxed twice is the most serious obstacle there can be to people and their capital crossing internal borders“.

4) Siehe nur Vogel in Vogel/Lehner, *DBA*<sup>5</sup> (2008) Einl Rz 14.

5) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, *Slg* 1998, I-2793, *Gilly* – RN 16.

herer) Ansicht der Kommission sieht der Grundsatz der Freizügigkeit des EG-Vertrags „die Vermeidung und Unterbindung der Doppelbesteuerung von Einkünften [vor], die bereits in dem einen Mitgliedstaat versteuert wurden und nun in dem anderen auch in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden“.<sup>9)</sup> Im Schrifttum wurden daher bereits Vorschläge erarbeitet, wie eine verbotene Doppelbesteuerung im Einzelfall zu beseitigen sei.<sup>10)</sup>

**1.3.** Eine neuerliche Trendwende war allerdings nach den Schlussanträgen von Generalanwalt Geelhoed in der Rs *ACT Group Litigation*<sup>11)</sup> und *Kerckhaert-Morres*<sup>12)</sup> zu vermerken, in denen er Doppelbesteuerungseffekte, die aus der Aufteilung der Besteuerungskompetenz und der Verlagerung der Besteuerungsgrundlage resultieren, als unbedenkliche „Quasibeschränkungen“ qualifiziert.<sup>13)</sup> Derartige Beschränkungen würden zwar auch bei hypothetischer Gleichheit der beteiligten Steuersysteme fortbestehen, sie seien aber deshalb nicht vom Schutzbereich der Grundfreiheiten erfasst, weil „sie nicht auf der Regelung nur eines Steuergesetzgebers beruhen, sondern aus dem Nebeneinander zweier solcher Gesetzgeber (d. h., für den steuerlichen Nachteil kann nicht ein Steuergesetzgeber verantwortlich gemacht werden)“.<sup>14)</sup> Sie seien damit Folge des Zusammenspiels der Steuersysteme bei der Behandlung grenzüberschreitend tätiger Wirtschaftsteilnehmer und damit lediglich eine Konsequenz des typischen Zusammentreffens von weltweiter Besteuerung im Sitzstaat und territorialer Besteuerung im Quellenstaat. Aus dieser Überlegung hat Geelhoed im Wesentlichen abgeleitet, dass „[a]ls Ergebnis dieser Art der Aufteilung der Besteuerungskompetenz [...] ein Wirtschaftsteilnehmer, der Einkünfte aus einer ausländischen Quelle erzielt, in Ermangelung eines Vorrangs einer rechtlichen Doppelbesteuerung unterliegen [kann], wenn es zwischen den beteiligten Staaten keine Regelung gibt“.<sup>15)</sup> Eine solche Doppelbesteuerung sei letztlich aber als grundfreiheitsrechtlich irrelevante Quasibeschränkung zu beurteilen, zumal einerseits die Befugnis zur Festlegung der Kriterien für die Besteuerungskompetenz und ihrer Verteilung allein bei den Mitgliedstaaten nach Maßgabe des internationa-

### EuGH: Binnenmarktfeindliche Doppelbesteuerung erlaubt!

len Steuerrechts liege und sich *andererseits* im Gemeinschaftsrecht keine alternativen Kriterien und keine Grundlage für die Aufstellung solcher Kriterien fänden.<sup>16)</sup> Dieser Ansatz ist im Schrifttum teilweise auf Zustimmung gestoßen.<sup>17)</sup>

**1.4.** Der EuGH hat sich dieser Lösung schließlich in seinem Urteil in der Rs *Kerckhaert-Morres*<sup>18)</sup> angeschlossen und die juristische Doppelbesteuerung als grundfreiheitsrechtlich unbedenklich eingestuft, damit aber auch eine Beurteilung der Folgefrage vermieden, welcher Staat gemeinschaftsrechtlich zum Verzicht auf Besteuerungsansprüche angehalten ist. Diese „Verantwortlichkeitszuteilungsproblematik“ war auch zugleich das wesentliche Begründungselement, zumal „[d]as Gemeinschaftsrecht [...] in seinem gegenwärtigen Stand und in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten untereinander [vorschreibt]“.<sup>19)</sup> Dieses Ergebnis wurde vom EuGH in *Orange European Smallcup Fund*<sup>20)</sup> bestätigt und auch vom EFTA-Gerichtshof in *Seabrokers*<sup>21)</sup> obiter übernommen.

**1.5.** Trotz des Urteils in *Kerckhaert-Morres* war eine gewisse Unklarheit in diesem Bereich auszumachen. Sowohl die Kommission,<sup>22)</sup> Stimmen aus dem EuGH<sup>23)</sup> als auch das Schrifttum<sup>24)</sup> sahen nicht zuletzt aufgrund der faktischen Besonderheiten in diesem Fall die Frage, ob die juristische Doppelbesteuerung gemeinschaftsrechtlich stets unbedenklich ist, als noch nicht endgültig gelöst an. Diese Unsicherheit spiegelte sich nicht zuletzt darin wieder, dass nach dem Urteil in *Kerckhaert-Morres* drei Fälle zu dieser Problematik vor dem EuGH anhängig gemacht wurden: In der nunmehr entschiedenen, vom BFH<sup>25)</sup>

offen bei Kokott/Henze in Lüdicke (Hrsg), Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung (2005) 67 (98 f).

- 9) Antwort von Herrn Bolkestein im Namen der Kommission auf die Schriftliche Anfrage E-2287/99 von Karin Riis-Jørgensen (ELDR) an die Kommission betreffend „Recht auf Freizügigkeit und dänische Steuervorschriften“, ABl C 225 E/87 f (8. 8. 2000). In diese Richtung auch bereits „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, KOM(2001)582 endg., 478: „Im Binnenmarkt sollte es Doppelbesteuerung [...] nicht geben. Selbst eine vorübergehende Doppelbesteuerung ist im Prinzip mit dem Binnenmarkt nicht vereinbar“. Siehe schließlich auch die aus dem Jahr 2003 stammende Analyse der Kommission in der Petition Nr. 626/2000 (eingereicht von Klaus Schuler, deutscher Staatsangehörigkeit, betreffend die Doppelbesteuerung einer durch Erbgang erworbenen Immobilie), wo die Kommission die Unvereinbarkeit der Doppelbesteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht darlegt.
- 10) Siehe dazu insb die Überlegungen bei Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 879 ff; Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 255 ff; Englisch, Intertax 2005, 310 (324 f); Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2008) 231 ff.
- 11) Siehe Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation*.
- 12) Schlussanträge GA Geelhoed 6. 4. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres*.
- 13) Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – RN 48 ff; Schlussanträge GA Geelhoed 29. 6. 2006, C-524/04, Slg 2007, I-2107 *Thin Cap Group Litigation* – RN 53.
- 14) Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – RN 48.
- 15) Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – RN 51.

- 16) Siehe wiederum Schlussanträge GA Geelhoed 6. 4. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres* – RN 31 ff; Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* – RN 51 f; ebenso auch Forsthoff, IStR 2006, 509 (512), unter Berufung auf die mangelnde unmittelbare Wirksamkeit der Freiheiten mangels hinreichender Bestimmung des Verpflichtungsinhalts.
- 17) Douma, ET 2006, 522 (531 f); Weber, Intertax 2006, 582 (588 ff, 591).
- 18) EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres*.
- 19) EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres* – RN 22.
- 20) EuGH 20. 5. 2008, C-194/06, *Orange European Smallcup Fund* – RN 42.
- 21) EFTA Gerichtshof 7. 5. 2008, E-7/07, *Seabrokers* – RN 52.
- 22) Kommissar Kovács hat etwa im Hinblick auf das Urteil in *Kerckhaert and Morres* bemerkt, dass der EuGH übersehen hat, „to take into account the internal market issue“ (siehe Parker/Houder, Investors hit as court backs Belgian double taxation, *Financial Times UK* (15. 11. 2006), abrufbar unter [www.ft.com](http://www.ft.com)). Siehe auch die Pressemitteilung „Direkte Besteuerung: Kommission verklagt Belgien wegen Diskriminierung bei Dividenden aus dem Ausland“, IP/07/67 (22. 1. 2007), und dazu zB Quaghebeur, BTR 2007, 121, (125 ff); Isebaert, EC Tax Review 2007, 236 (243 f).
- 23) Schlussanträge GA Kokott 15. 2. 2007, C-464/05, Slg 2007, I-9325, *Geurts and Vogten* – RN 60 m FN 37; siehe aber auch den Beitrag von EuGH-Richter Lenaerts in FS Vanistendael (2008) 617 (628 f), der in seiner Diskussion des *Kerckhaert-Morres*-Urteils anmerkt, dass „Community law does not question the parallel existence of tax competence of the Member States concerned“.
- 24) Siehe insb Rainer, Intertax 2007, 63 (64); Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 154 ff; Kofler/Mason, 14 CJEL 2007, 63 (67 ff); Loukota/Jirousek, SWI 2007, 295 (297 ff); van Thiel in Weber (Hrsg), The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments (2007), 75 (118 ff und 136 f); Beiser, SWI 2008, 59 (59 ff), und in FS Nolz (2008), 3 (4 f); Vanistendael, BIFD 2008, 90 (96 ff); Vanistendael, EC Tax Rev. 2008, 52 (61 ff); Heydt, 3519 Europolitics 24 f (Apr. 28, 2008); siehe auch Jirousek in FS Nolz (2008) 43 (47 f); Wathelet in FS Vanistendael (2008) 905 (916).
- 25) BFH 16. 1. 2008, II R 45/05, BFHE 218, 423, BStBl 2008 II 623; s dazu Hamdan/Hamdan, ZEV 2008, 448 (450 f).

vorgelegten Rs *Block* geht es um die Frage, ob die Kapitalverkehrsfreiheit eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gebietet. Die Vorlage in der Rs *Damseaux*<sup>26)</sup> greift erneut die bereits in *Kerckhaert-Morres* auf dem Prüfstand gewesene belgische Dividendenbesteuerung auf. In die gleiche Kerbe schlägt auch die Kommission mit ihrer Klage gegen Belgien.<sup>27)</sup>

1.6. Wie leider – auch angesichts des Verzichts auf Schlussanträge<sup>28)</sup> – zu erwarten war, hat der EuGH sein bereits in *Kerckhaert-Morres* gefundenes Ergebnis, dass eine juristische Doppelbesteuerung nicht gegen die Grundfreiheiten verstößt, auch in sein Urteil in der hier zu besprechenden Rs *Block* transponiert und solcherart seinen binnenmarktfreundlichen Ansatz nicht aufgegeben.

## 2. Ausgangssachverhalt und Entscheidung des EuGH

2.1. Frau Margarete Block, wohnhaft in Deutschland und Erbin eines in Deutschland wohnhaften Erblassers, unterlag mit in Spanien angelegtem Kapitalvermögen sowohl der deutschen als auch der spanischen Erbschaftsteuer, zumal das deutsche Finanzamt aufgrund der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht die Erbschaftsteuer auf das Weltvermögen festsetzte, ohne dabei die in Spanien entrichtete Erbschaftsteuer anzurechnen. Frau Block beehrte daher mittels Klage die Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer anstatt des – vom Finanzamt vorgenommenen – bloßen Abzugs der Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage. Das FG München<sup>29)</sup> hielt eine solche Anrechnung jedoch aufgrund der deutschen Rechtslage für ausgeschlossen und verneinte auch einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht. Der BFH<sup>30)</sup> bestätigte zunächst die Ansicht des Finanzgerichts, dass Kapitalforderungen gegen Finanzinstitute in Spanien nicht von dem im Gesetz definierten Begriff „Auslandsvermögen“ iSd § 121 BewG iVm § 21 Abs 2 Nr 1 ErbStG umfasst seien, und folgerte, dass daher nach deutschem Recht eine Anrechnung nicht zu gewähren sei. Der BFH hegte allerdings Zweifel, ob die aufgrund der Anknüpfung des dErbStG an den Sitz des Gläubigers und der Anknüpfung des spanischen Rechts an den Sitz des Schuldners resultierende Doppelbesteuerung mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sei. Der BFH legte dem EuGH daher folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Erlauben die Regelungen des [Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EG], die Anrechnung spanischer Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer auch noch bei Erbfällen des Jahres

1999 gemäß § 21 Abs. 1 und 2 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 121 BewG (gegenständliche Beschränkung) auszuschließen?

2. Ist [Art. 56 Abs. 1 EG] dahin auszulegen, dass die Erbschaftsteuer, die ein anderer Mitgliedstaat der Europäischen Union beim Erwerb von Kapitalforderungen eines zuletzt in Deutschland wohnenden Erblassers gegen Kreditinstitute in jenem Mitgliedstaat durch einen ebenfalls in Deutschland wohnenden Erben erhebt, auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden muss?
3. Kommt für die Entscheidung, welcher der beteiligten Staaten die Doppelbelastung zu vermeiden hat, der Sachgerechtigkeit der verschiedenen Anknüpfungspunkte in den nationalen Steuerrechtsordnungen Bedeutung zu und ist – sollte dies der Fall sein – die Anknüpfung an den Wohnsitz des Gläubigers sachnäher als die Anknüpfung an den Sitz des Schuldners?

2.2. Im Verfahren vor dem EuGH, in dem fünf Mitgliedstaaten und die Kommission Erklärungen abgaben und auf Schlussanträge verzichtet wurde,<sup>31)</sup> zog der Gerichtshof die Fragen des BFH zur gemeinsamen Prüfung zusammen, unterteilte sie aber – nach der Einstiegsfrage, ob der Anwendungsbereich des Art 56 EG überhaupt eröffnet ist – inhaltlich in eine Frage nach dem Verbot der Doppelbesteuerung und eine Frage nach der möglichen Diskriminierung aufgrund der deutschen Differenzierung nach dem Wohnsitz des Erblassers:

- Der EuGH hatte zunächst die Frage zu entscheiden, ob es sich bei dem vorliegenden Sachverhalt um einen grenzüberschreitenden Kapitalverkehr iSd Art 56 Abs 1 EG handelt. Obwohl Erbe und Erblasser im Zeitpunkt des Erbanfalls in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig waren, auf die Kapitalforderungen gegen das spanische Finanzinstitut jedoch deutsche und spanische Erbschaftsteuer anfiel, bestätigte der EuGH das Vorliegen eines grenzüberschreitenden „Kapitalverkehrs“<sup>32)</sup> und folglich die Anwendbarkeit des Art 56 Abs 1 EG.<sup>33)</sup>
- Anschließend befasste sich der EuGH mit der Diskriminierungs- und Beschränkungsprüfung und folgerte, dass das dErbStG im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht des Erblassers und des Erben gleiche Bestimmungen zur Anwendung bringt, unabhängig davon, ob der Schuldner der Forderungen, das Finanzinstitut, in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.<sup>34)</sup> Dem Vorbringen von Frau Block, durch die mangelnde Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer einer höheren steuerlichen Belastung zu unterliegen, als im Falle von Forderungen gegenüber einem in Deutschland ansässigen Finanzinstitut, entgegnete der EuGH unter Hinweis auf *Kerckhaert-Morres*<sup>35)</sup> und *Columbus Container Services*,<sup>36)</sup> dass dieser Steuernachteil aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse beider Mitgliedstaaten resultiert. Da der gegenwärtige Stand des Gemeinschaftsrechts im Bereich der Erbschaftsteuer keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vorsieht, folge, „dass die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen

26) Anhängig als Rs C-128/08; siehe die Vorlage in ABI C 142/17 (6. 6. 2008).

27) Anhängig als Rs C-307/08; siehe die Vorlage in ABI C 272/8 (25. 10. 2008); vgl zu dieser Klage bereits die Pressemitteilung „Direkte Besteuerung: Kommission verklagt Belgien wegen Diskriminierung bei Dividenden aus dem Ausland“, IP/07/67 (22. 1. 2007), und vorgehend „Direkte Steuern: Die Kommission fordert Belgien auf, diskriminierende Besteuerung von Dividenden aus dem Ausland einzustellen“, IP/06/1045 (20. 7. 2006).

28) Seit dem Vertrag von Nizza besteht nach § 20 Abs 5 der Satzung des Gerichtshofs (Protokoll zur Festlegung der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, ABI C 310/210 [16. 12. 2004] idGF) die Möglichkeit, dass der Gerichtshof, wenn er der Auffassung ist, „dass eine Rechtssache keine neue Rechtsfrage aufwirft“, „nach Anhörung des Generalanwalts beschließen“ kann, „dass ohne Schlussanträge des Generalanwalts über die Sache entschieden wird“.

29) FG München, 6. 7. 2005, 4 K 3290/03.

30) BFH 16. 1. 2008, II R 45/05, BFHE 218, 423, BStBl 2008 II 623.

31) Siehe FN 28.

32) Siehe zB EuGH 11. 12. 2003, C-364/01, Slg 2003, I-15013, *Barbier* – RN 58; EuGH 11. 9. 2008, C-43/07, *Arens-Sikken* – RN 30; EuGH 11. 9. 2008, C-11/07, *Eckelkamp* – RN 39; EuGH 27. 1. 2009, C-318/07, *Persche* – RN 30 f.

33) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block* – RN 18-22.

34) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block* – RN 24-25.

35) EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres* – RN 20.

36) EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, Slg 2007, I-10451, *Columbus Container Services* – RN 43.

gen Entwicklungsstand des Gemeinschaftsrechts vorbehaltlich dessen Beachtung über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen und so in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Anrechnung der Erbschaftsteuer zu ermöglichen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat des Erben entrichtet wurde“.<sup>37)</sup> Der EuGH verweist lediglich auf Art 293 EG und die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, „die negativen Wirkungen, die sich aus dem [...] Nebeneinander nationaler Steuersysteme für das Funktionieren des Binnenmarkts ergeben, zu beseitigen oder abzumildern“.<sup>38)</sup> Demgegenüber schreibe das Gemeinschaftsrecht „aber bei seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand und in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vor“.<sup>39)</sup>

- Zu dem von Frau Block überdies vorgebrachten Argument, dass bei Vorliegen eines ausländischen Wohnsitzes des Erblassers der Begriff des „Auslandsvermögens“ gem § 21 Abs 2 Nr 2 dErbStG weiter gefasst ist und folglich eine Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer gewährt würde, replizierte der EuGH lediglich, dass eine dadurch entstehende unterschiedliche Bandlung nach der Rsp<sup>40)</sup> zur Ausübung der parallelen Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten ebenfalls zu keiner Diskriminierung führt. Deutschland stehe es frei den Wohnsitz des Gläubigers als Anknüpfungskriterium für die Behandlung des Nachlasses als „Auslandsvermögen“ und folglich für die Anrechenbarkeit der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Erbschaftsteuer in Deutschland zu wählen.<sup>41)</sup> Hier verwies der EuGH zusätzlich auf seine stRsp, wonach dem Unionsbürger durch den EG-Vertrag nicht garantiert wird, „dass die Verlegung seines Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, steuerneutral ist. Aufgrund der unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten in diesem Bereich kann eine solche Verlegung für den Bürger je nach dem Einzelfall mehr oder weniger vorteilhaft sein“.<sup>42)</sup>

**2.3.** Auf einer Linie mit seiner Vorjudikatur, insb in *Kerckhaert-Morres*, verneinte der EuGH damit klar das Verbot einer juristischen Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft und bejahte eindrucksvoll die Freiheit der Mitgliedstaaten, unilateral die Anknüpfungspunkte für ihre Besteuerungshoheit zu wählen.<sup>43)</sup> Dementsprechend kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass Art 56 und 58 EG dahin auszulegen sind, „dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht

entgegenstehen, nach der bei der Berechnung der Erbschaftsteuer, die von einem Erben mit Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat auf Kapitalforderungen gegen ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Finanzinstitut geschuldet wird, die in dem anderen Mitgliedstaat entrichtete Erbschaftsteuer auf die im erstgenannten Mitgliedstaat geschuldete Erbschaftsteuer nicht angerechnet wird, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Ablebens seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat hatte“.<sup>44)</sup>

### 3. Resümee

Die Entscheidung des EuGH war vorhersehbar, überzeugt aber letztlich in beiden wesentlichen Punkten nicht:

**3.1.** Enttäuschend ist zunächst die „Bunkertaktik“ des EuGH im Hinblick auf die Frage des Verbots der juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt. Hier hätten uE zahlreiche Argumente für ein Überdenken des in *Kerckhaert-Morres* gewählten Ansatzes gesprochen. In aller Kürze:<sup>45)</sup>

- Der EuGH hat schon in zahlreichen anderen Rechtsbereichen judiziert, dass „doppelte Hürden“ Verstöße gegen die Grundfreiheiten darstellen können, selbst wenn das Prinzip der wechselseitigen Anerkennung nicht betroffen ist;<sup>46)</sup> es ist zumindest nicht ganz verständlich, warum der EuGH im Bereich des Steuerrechts nicht nur einen anderen Weg einschlägt, sondern nicht einmal den Versuch unternimmt, eine Abgrenzung zur Rsp in anderen Rechtsbereichen vorzunehmen.
- Es ist dem EuGH sicherlich zuzugestehen, dass ein grundfreiheitsrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung die Souveränität der Mitgliedstaaten beschränkt<sup>47)</sup> und es überdies für die „Verantwortlichkeitszuteilung“ keine zwingenden gemeinschaftsrechtlichen Anhaltspunkte gibt. Allerdings steht es aber einerseits den Mitgliedstaaten nicht nur frei, sondern sie sind sogar nach Art 293 TS 2 EG dazu anzuhalten, Doppelbesteuerungen durch Vereinbarungen zu vermeiden.<sup>48)</sup> Andererseits hat der EuGH auch in anderen Bereichen nicht davor zurückgeschreckt, Prioritätsregeln festzulegen. Zu denken ist hier zB an die Rsp zu personen- und familienbezogenen Begünstigungen,<sup>49)</sup> zur Vermeidung der doppelten Verlustverwertung<sup>50)</sup> oder zur Vermeidung einer doppelten Verwertung einer Wertminderung von Wirtschaftsgütern.<sup>51)</sup> Aber auch in der Rsp zum indirekten Steuerrecht und zum Sozialversicherungsrecht finden sich solche Prioritätsfestlegungen.<sup>52)</sup> Es gilt also: „Allocation of tax competences would be politically more con-

37) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block* – RN 31.

38) RN 29, unter Hinweis auf EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres* – RN 21, und EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, Slg 2007, I-10451, *Columbus Container Services* – RN 44.

39) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block* – RN 30.

40) Siehe EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, *Kerckhaert und Morres*, und EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, Slg 2007, I-10451, *Columbus Container Services*.

41) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block* – RN 32-34.

42) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block* – RN 35, unter Hinweis auf EuGH 15. 7. 2004, C-365/02, Slg 2004, I-7183, *Lindfors* – RN 34, und EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, Slg 2005, I-6421, *Schempp* – RN 45.

43) Siehe zu dieser Judikaturlinie zB EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, Slg 2006, I-1957, *van Hilten-van der Heijden* – RN 47 mwN.

44) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block* – RN 36 und Tenor.

45) Siehe auch die Argumente bei *Snell*, ICLQ 2007, 339 (361 ff), sowie bei *Kofler/Mason*, CJEL 2007, 63 (79 ff); ausf *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 177 ff.

46) Siehe insb *Vanistendael*, EC Tax Rev. 2008, 52 (62 f); siehe auch *Snell*, ICLQ 2007, 339 (360) (in *Kerckhaert-Morres* „the Court totally departs from its case law on double regulation“).

47) Zu diesem Argument zB *Weber*, Intertax 2006, 582 (590).

48) Siehe zB EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly* – RN 24; EuGH 28. 2. 2008, C-293/06, Slg 2008, I-1129, *Deutsche Shell GmbH* – RN 41.

49) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.

50) Vgl zB EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, *Marks & Spencer* – RN 47 ff, und dazu etwa *Vanistendael*, ET 2006, 413 (416); siehe auch EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* – RN 51.

51) Siehe zB EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, Slg 2006, I-7409, *N* – RN 54.

52) Vgl etwa EuGH 15. 5. 1982, 15/81, Slg 1982, 1409, *Schul I* (zu Anrechnung der vorbelastenden Umsatzsteuer des Herkunftsstaats), und dazu ausf *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 193 ff, sowie *Vanistendael*, EC Tax Rev. 2008, 52 (61 f).

*tentious, but not a fundamentally different exercise*“.<sup>53)</sup> Für eine solche Verantwortlichkeitszuteilung bietet sich etwa ein Rückgriff auf ein konkret bestehendes DBA<sup>54)</sup> oder auf anerkannte Grundsätze des internationalen Steuerrechts<sup>55)</sup> an. Im Übrigen erscheint es auch nicht ausgeschlossen, den an der Doppelbesteuerung „mitschuldigen“ Mitgliedstaaten eine gemeinsame Verpflichtung aufzuerlegen, die Doppelbesteuerung zu vermeiden;<sup>56)</sup> dieser vormals auch von der Kommission<sup>57)</sup> präferierte Ansatz hätte zudem den Vorteil, dass es gerade keiner Verantwortlichkeitszuteilung durch den EuGH bedürfte, sondern die betroffenen Mitgliedstaaten eine bilaterale Lösung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Einzelfall, etwa auf Basis eines abkommensrechtlichen Verständigungsverfahrens, finden müssten.

- Die Rsp in *Kerckhaert-Morres* und *Block* schützt den Steuerpflichtigen nicht vor einer Doppelbesteuerung und scheint damit sogar die Untätigkeit der Mitgliedstaaten zu belohnen, die trotz ihrer Verpflichtung nach Art 293 TS 2 EG es nicht unternommen haben, die Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft durch ein multilaterales Abkommen zu verhindern.<sup>58)</sup> Insofern kommt es auch zu einer gewissen Schiefelage: Denn der EuGH schützt das mitgliedstaatliche Interesse, sich gegen eine doppelte Verlustverwertung zu verteidigen, verwehrt sich aber gegen einen vergleichbaren Schutz des Einzelnen vor einer doppelten Gewinnbesteuerung.<sup>59)</sup> In einem wahren Binnenmarkt ist wohl beides nicht akzeptabel.<sup>60)</sup> Selbst wenn man daher *Kerckhaert-Morres* und *Block* als politische Entscheidungen betrachten möchte, scheint eine richterliche Zurückhaltung gerade in diesem Bereich nicht geboten, ist doch „eine mögliche steuerliche Doppelbelastung desselben Sachverhalts ein überaus ernstes Hindernis für grenzüberschreitendes Handeln der Rechtsträger und ihre grenzüberschreitenden Kapitalbewegungen“.<sup>61)</sup> Gerade die Erfahrungen in den USA und der Schweiz haben gezeigt, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung

durchaus ein Bereich ist, der auch durch die Judikative gelöst werden kann.<sup>62)</sup>

**3.2.** Der im dErbStG vorgenommenen Differenzierung, wonach der Begriff des „Auslandsvermögens“ von der „Inländer-eigenschaft“ des Erblassers abhängt, schenkte der EuGH wenig Beachtung und verwies lediglich auf die Freiheit Deutschlands, den Wohnsitz des Erblassers als Anknüpfungskriterium für die Behandlung des Nachlasses als „Auslandsvermögen“ zu wählen.

- Die Differenzierung im deutschen Recht ist im Ergebnis vergleichsweise klar: Bei unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht des Erben in Deutschland unterliegt in einem ersten Schritt jedenfalls der gesamte Erbanfall – einschließlich des ausländischen Vermögens – der dErbSt (§ 2 Abs 1 dErbStG). In einem zweiten Schritt wird jedoch die (unilaterale) Anrechnung der auf den Auslandsvermögensteil entfallenden ausländischen Erbschaftsteuer davon abhängig gemacht, ob der Erblasser zur Zeit seines Todes beschränkt steuerpflichtig war (§ 21 Abs 2 ErbStG iVm § 121 BewG).<sup>63)</sup> Diese Differenzierung könnte freilich einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen daran hindern, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach Deutschland zu verlagern, zumal nach dem deutschen Regelungsregime bei seinem Tod das von ihm an „Inländer“ vermachte Auslandsvermögen einer höheren Besteuerung unterliegt, als es bei Beibehaltung seines Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts in einem anderen Mitgliedstaat der Fall wäre.
- Dass diese, sich aus den deutschen Regelungen ergebende, Beschränkung der Verlagerung des Wohnsitzes nach Ansicht des EuGH keine grundsätzlich verbotene Ungleichbehandlung zweier vergleichbaren Situationen darstellt, ist wohl nur im Lichte einer rechtsfolgenorientierten Zurückhaltung im Hinblick auf das Problem der Doppelbesteuerung zu verstehen, zumal allenfalls noch die Möglichkeit geblieben wäre, die Ungleichbehandlung einer Rechtfertigungsprüfung zu unterziehen. Auch die vom EuGH zur Untermauerung herangezogenen Urteile in *Schempp*<sup>64)</sup> und *Lindfors*<sup>65)</sup>, wonach Wohnsitzverlagerungen aufgrund der steuerlichen Disparitäten zwischen den mitgliedstaatlichen Steuersystemen nicht zwingend steuerlich neutral sind, vermögen hier nicht vollkommen zu überzeugen. In *Schempp* erfolgte die Gewährung des steuerlichen Vorteils in einem Mitgliedstaat in Abhängigkeit zur steuerlichen Erfassung in einem

53) *Snell*, ICLQ 2007, 339 (364); siehe für einen Vergleich mit der *Schumacker-Rsp* auch Cordewener in Weber (Hrsg), *The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments* (2007) 35 (66 ff).

54) Dazu im Hinblick auf *Kerckhaert-Morres-Fall* zB *Kofler*, SWI 2006, 62 (62 ff).

55) Siehe im Hinblick auf das OECD-MA etwa *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 887; *Schnitger*, *Die Grenzen der Einwirkungen der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht* (2006), 266; siehe auch *Hey*, *StuW* 2004, 193 (201); *Vanistendael*, ET 2006, 413 (419); ausf *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (2007) 231 ff mwN.

56) Vgl zB *Farmer/Zalinski* in *Xenopoulos* (Hrsg), *Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem; National and Community responses and solutions* (FIDE 2006), 399 (403); *Kofler/Mason*, CJEL 2007, 63 (81).

57) Siehe die aus dem Jahr 2003 stammende Analyse der Kommission in der *Petition Nr. 626/2000* (eingereicht von Klaus Schuler, deutscher Staatsangehörigkeit, betreffend die Doppelbesteuerung einer durch Erbgang erworbenen Immobilie).

58) Ein 1968 ausgearbeiteter Vorentwurf zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen (Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über die gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern), 11.414/XIV/68-D, wurde aufgrund der Unterschiedlichkeit der mitgliedstaatlichen Steuersysteme nicht weiter verfolgt.

59) Vgl auch *Vanistendael*, ET 2006, 413 (416).

60) Siehe die Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Thema „Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“, ABl C 296/37 ff (19. 9. 1997), Anhang 2 (zum Vorschlag eines Art 7a EG).

61) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, Slg 2005, I-5821, D – RN 85.

62) Siehe zB *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (2007) 221 ff; *Snell*, ICLQ 2007, 339 (360 f and 364).

63) Technisch erfolgt dies über verschiedene Definitionen des Begriffs des „Auslandsvermögens“: War der Erblasser zur Zeit seines Todes nicht Inländer § 2 Abs 1 Nr 1 dErbStG greift ein weiter Begriff des „Auslandsvermögens“, der alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Inlandsvermögens iSd § 121 BewG (§ 21 Abs 2 TS 1 dErbStG); diesfalls erfolgt nach § 21 Abs 1 dErbStG eine Anrechnung der darauf entfallenden ausländischen ErbSt (§ 21 Abs 1 dErbStG). War der Erblasser zur Zeit seines Todes hingegen Inländer iSd § 2 Abs 1 Nr 1 dErbStG, wird ein enger Begriff des „Auslandsvermögens“ zugrunde gelegt (§ 21 Abs 2 TS 2 dErbStG). Zum Auslandsvermögen gehören in diesem Fall nur diejenigen im Ausland belegenen Vermögensgegenstände, die bei Belegenheit im Inland Inlandsvermögen iSv § 121 BewG wären, wie zB ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder ausländischer Grundbesitz, jedoch aufgrund des zB nicht die in *Block* gegenständlichen, im Ausland belegenen Kontoguthaben (s BFH 16. 1. 2008, II R 45/05, BFHE 218, 423, BStBl 2008 II 623, und die Anm von Hamdan/Hamdan, ZEV 2008, 448 [450 ff]); eine Anrechnung der darauf entfallenden ausländischen ErbSt ist nicht möglich (§ 21 Abs 1 iVm Abs 2 dErbStG).

64) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, Slg 2005, I-6421, *Schempp*.

65) EuGH 15. 7. 2004, C-365/02, Slg 2004, I-7183, *Lindfors*.

anderen Mitgliedstaat. Der Rs *Block* ist ein solches Korrespondenzprinzip nicht zu entnehmen, da die Anrechnung der ausländischen Steuer lediglich von der unbeschränkten Steuerpflicht des Erblassers abhängig gemacht wird, das beim spanischen Finanzinstitut angelegte Vermögen aber jedenfalls der deutschen und der spanischen Erbschaftsteuer unterliegt. In *Lindfors* kam es zu einem Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht. In *Block* ist jedoch aufgrund des Wohnsitzes des Erblassers in Deutschland die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht gegeben und es kommt somit durch den vormaligen Wechsel

des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts durch den Erblasser zu keinem Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht.

3.3. Durch das Urteil in *Block* scheint die Frage nach dem grundfreiheitsrechtlichen Verbot einer Doppelbesteuerung zu einem vorläufigen – negativen – Abschluss gekommen zu sein. Damit scheint zugleich das Schicksal der noch anhängigen Rs *Damseaux* und *Kommission/Belgien* besiegelt. Es gilt also: Die juristische Doppelbesteuerung ist zwar potenziell eines der schwerwiegendsten Hindernisse für die Ausübung der Grundfreiheiten, ihr ist aber durch diese nicht beizukommen!



**Der Autor:**

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitarbeiter in der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.

**Die Autorin:**

Mag. Vanessa Metzler, LL.M., lehrt an der Wirtschaftsuniversität Wien und ist Mitarbeiterin in der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.



■ ÖStZ 2009/472, 224

## Die Rs „Truck Center SA“ – Neues zur Abzugsbesteuerung des § 99 EStG?

An der generellen Zulässigkeit einer Steuererhebung im Abzugswege bei beschränkt Steuerpflichtigen wurde bislang aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen mehrheitlich gezweifelt. Neue Einblicke in diese Problematik bringt nunmehr das jüngste Urteil des EuGH in der Rs „Truck Center SA“: Demnach befinden sich beschränkt steuerpflichtige Gebietsfremde und unbeschränkt steuerpflichtige Gebietsansässige hinsichtlich der Erhebungsmethode nicht in einer objektiv vergleichbaren Lage – mit der Folge, dass eine unterschiedliche Behandlung grundsätzlich keine Diskriminierung darstellt.

DDr. Thomas Kühbacher  
Innsbruck

### 1. Problemstellung

Da ein Steuerzugriff auf im Inland erzielte Einkünfte einer ausländischen Person mangels Wohnsitz oder Betriebsstätte unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten nur sehr eingeschränkt möglich ist, weil er die Kooperation des Wohnsitzstaates dieser Person voraussetzt, erfreut sich die Abzugsmethode als einfaches und probates Mittel zur Erfassung von Quellenstaatseinkünften weltweiter Beliebtheit. Auch das österreichische Einkommensteuerrecht sieht in § 99 EStG vor, dass bei gewissen Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger die Einkommensteuer durch Abzug erhoben wird (sog. „Ausländersteuer“). Unter diese Bestimmung fallen insbesondere Einkünfte aus einer selbständigen im Inland ausgeübten oder verwerteten Tätigkeit als Schriftsteller, Künstler, Sportler, Artist oder Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung. Die Vornahme und Einbehaltung des Steuerabzugs obliegt gem § 100 Abs 2 EStG dem Schuldner dieser Einkünfte, den darüber hinaus noch eine Haftung für deren Abfuhr trifft.

Im Zuge der Rechtsprechung des EuGH hat die Regelung der Abzugsbesteuerung zwar manche Modifizierung erfahren,<sup>1)</sup> die Kritik an ihrer generellen Zulässigkeit unter gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkten ist jedoch nicht nur in Österreich lauter geworden.<sup>2)</sup> So wird insbesondere darauf hingewiesen,

1) AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 als Reaktion auf EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, *Gerritse*; Budgetbegleitgesetz 2007 (BBG 2007), BGBl I 2007/24 in Hinblick auf EuGH 3. 10. 2006, Rs C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*.

2) ZB *Hohenwarter*, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, 783 ff; *Cordewener/Grams/Molenaar*, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG – Erste Erkenntnisse aus dem EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 („FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH“), IStR 2006, 739 ff; *Eicker/Seiffert*, EuGH: Haftung des Vergütungsschuldners gemäß § 50a Abs 5 Satz 5 EStG trotz Beitreibungsrichtlinie? BB 2007, 368 ff; *Kofler, Scorpio*: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79 ff; *Lang*, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17 ff; *Molenaar/Grams*, Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, SWI 2007, 57 ff; *Petutschnig/Röthlin/Six*, Besteuerung international tätiger Künstler – eine kritische Bestandsaufnahme, SWI 2007, 306 ff; *Kofler/Tumpel*, Korrektur unwillkommener Rechtsprechung oder systemkonforme Anpassung? SWK 2007, 289; *Intermann/Nacke*, Die