

■ ÖStZ 2006/218, 106

# Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH (Teil 1)

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)  
Universität Linz

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum direkten Steuerrecht hat nicht nur die österreichische Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, sondern auch und gerade den Gesetzgeber vor neue Herausforderungen gestellt. Ausgehend von den gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen soll der folgende Beitrag diesen Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das österreichische Steuerrecht kurz skizzieren.

## Teil 1

### I. Einleitung

1. Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und Gemeinschaftsrecht
2. Die Wirkung der Grundfreiheiten im Steuerrecht
  - 2.1 Der steuerliche Binnenmarkt als Leitmotiv
  - 2.2 Der Schutzgehalt der Grundfreiheiten auf der Tatbestandsebene: Marktgleichheit und Marktfreiheit
    - 2.2.1 Das Verbot offener und verdeckter Staatsangehörigkeitsdiskriminierung
    - 2.2.2 Ausdehnung des Diskriminierungsschutzes auf „Exportsituationen“: Verbot der Diskriminierung durch den Herkunfts- bzw Ansässigkeitsmitgliedstaat
    - 2.2.3 Der Schutzbereich der Grundfreiheiten in ihrer freiheitsrechtlichen Ausprägung: Das „echte“ Beschränkungsverbot
    - 2.2.4 Zwischenergebnis
  - 2.3 Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit beschränkender Steuernormen

### II. Wirkung von EuGH-Urteilen und Rückforderung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben

## Teil 2

### III. Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das österreichische Steuerrecht

1. „Inbound“-Situationen
  - 1.1 Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen
    - 1.1.1 Persönliche Steuerbegünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige: *Schumacker* und § 1 Abs 4 EStG
    - 1.1.2 Geltung des objektiven Nettoprinzips auch für Steuerausländer: *Gerritse* und die Reform der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004
    - 1.1.3 Das Ende des Steuerabzuges durch *Scorpio*?
    - 1.1.4 Verbleibende Problembereiche: Besteuerungsnachweis und Betriebsstättenverlustvortrag
  - 1.2 Beschränkte Steuerpflicht juristischer Personen
    - 1.2.2 Schachtelprivileg auch für Betriebsstätten: *Avoir Fiscal* und § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG
    - 1.2.3 *Saint-Gobain* und abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote
  - 1.3 Meistbegünstigung im Abkommensrecht?
2. „Outbound“-Situationen
  - 2.1 Besteuerung ausländischer Kapitalerträge
    - 2.1.1 *Schmid, Lenz* und das BudgetbegleitG 2003
    - 2.1.2 Besteuerung ausländischer Investmentfonds
    - 2.1.3 Erstattung ausländischer Quellensteuern?
  - 2.2 „Wegzugsbesteuerung“: *X und Y, Hughes de Lasteyrie du Saillant* und das AbgÄG 2004
  - 2.3 Verwertung ausländischer Verluste im Inland
    - 2.3.1 „Befreite“ ausländische Betriebsstättenverluste und § 2 Abs 8 EStG
    - 2.3.2 *Marks & Spencer* und die österreichische Gruppenbesteuerung
  - 2.5 Ausländische Schachteldividenden: § 10 Abs 1 versus § 10 Abs 2 KStG
  - 2.6 Ein kurzer Blick auf verbleibende Problembereiche

### IV. Ausblick

## I. Einleitung

### 1. Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und Gemeinschaftsrecht

„Die Steuersouveränität ist eines der wesentlichen Elemente der nationalen Souveränität, und die Mitgliedstaaten halten derzeit alle an der Respektierung dieser Souveränität fest“<sup>1)</sup>. Ohne Übertreibung kann aber dennoch behauptet werden, dass das europäische Gemeinschaftsrecht die nationalen Steuerrechtssysteme der Mitgliedstaaten revolutioniert hat. Damit ist nicht nur die weitgehende Harmonisierung des indirekten Steuerrechts angesprochen<sup>2)</sup>, sondern auch der massive Einfluss auf das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten<sup>3)</sup>. Dass das Gemeinschaftsrecht aber überhaupt das nationale direkte Steuerrecht berühren kann, ist nicht von vornherein klar: Anders als für den mittlerweile weitgehend harmonisierten Bereich der indirekten Steuern enthält der EG-Vertrag nämlich keinen expliziten Harmonisierungsauftrag für den Bereich der direkten Besteuerung<sup>4)</sup>, in dem die Mitgliedstaaten somit ihre Regelungskompetenz behalten haben. Aus der parallelen Existenz des Harmonisierungsauftrages des Art 93 EG für den Bereich der indirekten Steuern und dem gleichzeitigen Fehlen von expliziten Harmonisierungsvorgaben für direkte Steuern könnte nach dem allgemeinen Rechtstheorem *expressio unis est exclusio alterius* sogar vermeint werden, dass die direkte Besteuerung gänzlich in der Souveränität der Mitgliedstaaten verblieben ist. Eine solche enge Sichtweise war aber vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung der Gemeinschaft kontraindiziert<sup>5)</sup>. Sie würde nämlich die Gemeinschaft jeder Kompetenz im Bereich des direkten Steuerrechts berauben und damit unzweifelhaft das Ziel des Gemeinsamen Marktes und seit der Einheitlichen Europäischen Akte<sup>6)</sup> auch jenes des Binnenmarktes gefährden, die beide auf eine Gewährleistung des freien Verkehrs von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital abzielen<sup>7)</sup>. In Ermangelung expliziter Vorschriften zur Erreichung dieser Zielvorgaben auch im Bereich des direkten Steuerrechts wird die Harmonisierungskompetenz freilich durch die allgemeinen Bestimmungen zur Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes insbesondere in Art 94 im-

pliziert<sup>8)</sup>. Auf dieser Basis ist auch eine Harmonisierung des materiellen Steuerrechts der Mitgliedstaaten in den Bereichen der grenzüberschreitenden Umgründungen<sup>9)</sup>, der konzerninternen Gewinnausschüttungen<sup>10)</sup> sowie Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen<sup>11)</sup> erfolgt.

Die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts liegt freilich auch auf einer anderen Ebene: Gerade im internationalen Steuerrecht der Mitgliedstaaten, in dem die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen einen jahrzehntelang akzeptierten Eckpfeiler darstellte, eröffneten die Grundfreiheiten den grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen einen rechtlichen Schutz, der in seiner Effektivität nicht nur über die Wirkungen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auch über jene des Verfassungsrechts weit hinausreicht. Denn schon relativ frühzeitig hat der EuGH den Überlegungen der Mitgliedstaaten, dass das direkte Steuerrecht vom Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ausgenommen sei, eine klare Absage erteilt<sup>12)</sup>. Vielmehr entspricht es mittlerweile ständiger Rechtsprechung, dass „die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“ und insbesondere jede offene oder verdeckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen haben<sup>13)</sup>. Der durch diese harmlos scheinende Formulierung geweckte Eindruck, die Steuersouveränität der EU-Staaten werde durch das Gemeinschaftsrecht weitestgehend geschont und nur in Randbereichen tangiert, täuscht<sup>14)</sup>: Das gesamte nationale direkte Steuerrecht ist damit keine *domaine réservé* der Mitgliedstaaten, sondern wird von der mit Anwendungsvorrang ausgestatteten Gemeinschaftsrechtsordnung überlagert und jede einzelne Kompetenzausübung im Bereich der Besteuerung muss sich innerhalb des gemeinschaftsrechtlich zugestandenen Rahmens bewegen. Zu diesem Rahmen gehören vor allem die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten.

- 1) Bericht der Kommission an den Rat über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, Bulletin der EG, Beilage 1/80 – Tz 5.
- 2) Für einen Überblick siehe zB *Terra/Wattel*, *European Tax Law*<sup>4</sup> (2005) 199 ff.
- 3) Ausgeblendet bleiben hier die steuerlichen Aspekte, die sich aus anderen Rechtsmassen des Europarechts (iW5) ergeben: Dazu gehören zunächst die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens, die eine ähnliche Wirkung wie die Grundfreiheiten des EG-Vertrags entfalten und für Österreich seit 1. 1. 1994 anwendbar sind; vgl dazu bereits *Tumpel*, *ecolex* 1992, 583 (583 ff) und 655 (655 ff); ausführlich zur Bedeutung des EWR-Abkommens für das direkte Steuerrecht zuletzt *Cordewener*, FR 2005, 236 (236 ff); *Gudmundsson*, *Intertax* 2006, 58 (58 ff); siehe auch das steuerliche Urteil des EFTA-Gerichtshofes 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank ASA*, und dazu G. *Kofler*, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff); G. *Kofler*, ÖStZ 2005/357, 169 (169 ff); *Cordewener*, FR 2005, 345 (345 ff). Überdies erlangt die Europäische Menschenrechtskonvention zunehmend steuerliche Relevanz: Siehe Art 14 („Diskriminierungsverbot“) iVm Art 1 des 1. Zusatzprotokolls und dazu insbesondere EGMR 23. 10. 1990, 17/1989, 13 EHRR 774 (1990), *Darby v. Sweden*; ausführlich zu den steuerlichen Aspekten der EMRK *Baker*, BTR 2000, 211 (211 ff).
- 4) Abgesehen von Art 175 Abs 2 EG, der eine Ermächtigung des Rates zum Erlass steuerlicher Lenkungsnormen auf dem Gebiet des Umweltrechts vorsieht.
- 5) Dazu etwa *Wunderlich/Albath*, DStZ 2005, 547 (549 mwN).
- 6) ABIL 169/1 ff (29. 6. 1987).
- 7) Zum detaillierten Inhalt dieser Begriffe siehe etwa *Zorn in Pelka* (Hrsg), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, DStJG 23 (2000) 227 (230 f mwN).

- 8) Siehe zum *status quo* und möglichen Zukunftsperspektiven *Beiser/Pülzl*, SWI 2004, 596 (596 ff).
- 9) Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABIL 225/01 (20. 8. 1990) idF Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005, ABIL 58/19 ff (4. 3. 2005) (FusionsRL, in Österreich insbesondere im UmgrStG umgesetzt).
- 10) Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABIL 225/6 ff (20. 8. 1990), idF Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003, ABIL 7/41 ff (13. 1. 2004) (Mutter-Tochter-RL, in Österreich umgesetzt durch § 10 Abs 2 KStG und § 94a EStG).
- 11) Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABIL 157/49 ff (26. 6. 2003) (Zinsen-Lizenzgebühren-RL, in Österreich umgesetzt durch § 99a EStG).
- 12) Sog *strict* oder *moderate sovereignty exception*, wonach die direkte Besteuerung vom Anwendungsbereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten ausgenommen sei oder deren Einfluss auf das direkte Steuerrecht zumindest einen gewissen Grad der Harmonisierung voraussetze; siehe dazu zB *van Thiel*, *Free movement of Persons and Income Tax Law* (2002) 21 ff und 153 ff mwN; *Birk*, FR 2005, 121 (121 ff); dieser Ansatz wird auch in der Vorlagefrage des BFH im *Schumacker-Fall* (BFH 14. 4. 1993, I R 29/92, BFHE 170, 454, BStBl 1994 II 27) deutlich.
- 13) Siehe statt vieler EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 21.
- 14) Siehe zB *Tumpel in Pelka* (Hrsg), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, DStJG 23 (2000) 321 (321 ff); *Birk*, FR 2005, 121 (124); treffend auch *Drüen/Kahler*, *StuW* 2005, 171 (171 f).

## 2. Die Wirkung der Grundfreiheiten im Steuerrecht

### 2.1 Der steuerliche Binnenmarkt als Leitmotiv

Die überragende Bedeutung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten („Marktfreiheiten“) auch für den Bereich der direkten Besteuerung wurde erstmals 1986 sichtbar, als der EuGH die Rechtsprechung zum Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten im berühmten *Avoir Fiscal*-Urteil<sup>15)</sup> auf das Steuerrecht ausdehnte. In diesem – von der Kommission dem Vernehmen nach wegen des zurückhaltenden Harmonisierungswillens der Mitgliedstaaten angestregten – Verfahren gelangte der EuGH zu dem Ergebnis, dass die Nichterstreckung einer für französische Gesellschaften vorgesehenen Steuergutschrift (*avoir fiscal*) auf französische Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Auslandsgesellschaften dem Gemeinschaftsrecht widerspricht. Seit dieser Entscheidung in *Avoir Fiscal* hat sich die Rechtsprechung des EuGH mit unglaublicher Geschwindigkeit entwickelt und in den mittlerweile weit über 70 Urteilen<sup>16)</sup> zum direkten Steuerrecht durch so genannte „negative Integration“ nicht nur zahlreiche Pfeiler des tradierten Systems grenzüberschreitender Besteuerung in Frage gestellt, sondern sich als der bislang effizienteste „Motor“ zur Überwindung von steuerlichen Hindernissen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten in der Gemeinschaft erwiesen. Die Rechtsprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht ist auch an Österreich nicht spurlos vorüber gegangen. Während der potenzielle Einfluss des Gemeinschaftsrechts zu Beginn der 1990er Jahre allgemein noch skeptisch betrachtet und erheblich unterschätzt wurde, hat sich durch das 1995 ergangene *Schumacker*-Urteil<sup>17)</sup> diese Sichtweise innerhalb kurzer Zeit erheblich geändert, indem es den nationalen Staatsgewalten, aber auch den Steuerpflichtigen die Bedeutung des Europarechts bewusst gemacht hat. Österreichs Beitritt zur Gemeinschaft am 1. 1. 1995 ist exakt in diese Phase der wachsenden Bedeutung des Gemeinschaftsrechts gefallen. Schon vor dem Beitritt hat Österreich daher Bemühungen gezeigt, das direkte Steuerrecht gemeinschaftskonform auszurichten<sup>18)</sup>, der Einfluss der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten ist aber wohl dennoch unterbewertet worden.

Die durch den EuGH operationalisierten Grundfreiheitsgarantien des EG-Vertrages formen die tragenden Säulen der europäischen Wirtschaftsintegration im Binnenmarkt und verwirklichen damit in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich das in Art 3 Abs 1 lit c und Art 14 Abs 2 EG angelegte Binnenmarktkonzept<sup>19)</sup>, welches insbesondere die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten umfasst. Dabei ist den Grundfreiheiten aufgrund ihrer Fundierung durch die (klassisch-)neoklassische Vorstellung einer Wirtschaftsordnung daran gelegen, für eine optimale Allokation der Produk-

tionsfaktoren im Gemeinschaftsraum zu sorgen<sup>20)</sup>; sie richten sich daher in ihrer wohlfahrtsmaximierenden Zielsetzung gegen nationale Maßnahmen, die eine grenzüberschreitende Wertschöpfung behindern oder eine nicht auf ökonomischen Daten beruhende Verzerrung der Investitionsentscheidung bewirken. Für wirtschaftliche Betätigungen mit grenzüberschreitendem Charakter wird damit aus ökonomischer Sicht die vollständige Beseitigung von Beschränkungen des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs postuliert<sup>21)</sup>. Dabei schützen Art 28, 29 EG den freien Warenverkehr, die Personenverkehrsfreiheit garantiert in ihren beiden Ausprägungen die Freizügigkeit von Arbeitnehmern innerhalb der Gemeinschaft (Art 39 EG) und die freie Niederlassung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Art 43 EG), Art 49 EG verhindert Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs und Art 56 EG steht Beschränkungen des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs entgegen<sup>22)</sup>.

### 2.2 Der Schutzgehalt der Grundfreiheiten auf der Tatbestandsebene: Marktgleichheit und Marktfreiheit

Die Grundfreiheiten zeichnen sich nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung durch eine zweischneidige Struktur aus, die sich in einer *gleichheitsrechtlichen Komponente* und einer *freiheitsrechtlichen Komponente* ausdrückt und damit sowohl *diskriminierende* wie auch *nicht diskriminierende Beschränkungen*<sup>23)</sup> in den Wirkungsbereich des Gemeinschaftsrechts einbezieht<sup>24)</sup>:

- 20) Vgl aus dem steuerlichen Schrifttum etwa Schön in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung DStJG 23 (2000) 191 (191 ff); Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005) 16 ff mwN; Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523 (525).
- 21) Zu den theoretischen Grundlagen ausführlich Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005) 17.
- 22) Zum – zumeist intuitiven – Anwendungsbereich der Grundfreiheiten siehe zB Terral/Wattel, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 38 ff; jüngst auch noch Hahn, DStZ 2005, 469 (469 ff).
- 23) Selbstverständlich enthält jede Diskriminierung automatisch auch eine Beschränkung (siehe zB Schlusssatz GA La Pergola 24. 6. 1999, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 18; vgl weiters Eilmansberger, JBl 1999, 345 (347); Jarass, EuR 2000, 705 [709]; Bergström/Bruzelius, Intertax 2001, 233 [235]), umgekehrt aber natürlich nicht jede Beschränkung zugleich eine Diskriminierung (siehe nur Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 286 mwN).
- 24) Dazu insbesondere Roth in Schön (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 729 (740 ff); Reimer in Lehner (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (55 ff); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 249 ff, 322 ff mwN; Cordewener, DStR 2004, 6 (8); tendenziell ebenso Lehner in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 263 (266); aA aber jüngst Englisch, StuW 2003, 88 (89 f), sowie Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 247 ff, der den *freiheitsrechtlichen* Charakter der Grundfreiheiten im Grunde verneint und hier auf eine *faktische* Schlechterstellung trotz *rechtlicher* Gleichstellung abstellt und damit eine spezifische Benachteiligung der grenzüberschreitenden Tätigkeit zB durch Mehrbelastungen als Eingriffsvoraussetzung eines *gleichheitsrechtlich* orientierten Beschränkungsverbots fordert. In eine ähnliche Richtung auch Lang in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 181 (189 ff), wonach das Beschränkungsverbot lediglich eine argumentative Verkürzung einer Vergleichbarkeitsprüfung darstelle und es damit stets um eine Vergleichpaarbildung – uU sogar um den Vergleich zur gesamten Rechtsordnung – gehe. Auch wenn diesem Ansatz, der im Ergebnis auf die Betrachtung einer den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr benachteiligenden Mehrbelastung hinausläuft, argumentativ sicherlich Meriten hat, ist dennoch zu bemerken, dass der EuGH – beispielsweise in *Bosman* (EuGH 15. 12. 1995, C-415/93, Slg 1995, I-4921, *Bosman* – Tz 99 ff) oder im *Golden Shares*-Urteil (EuGH 13. 5. 2003, C-98/01, Slg 2003, I-4641, *Kommission/Vereinigtes Königreich* – Tz 47) – einen anderen Weg beschreitet. Der befürchteten „Überdehnung“ des Beschränkungsbegriffes kann mE wirkungsvoll über eine entsprechende Fallgruppenbildung und eine nähere Analyse von bloßen, grundfreiheitsrechtlich unbedenklichen Disparitäten zwischen den nationalen Steuersystemen begegnet werden; dazu zusammenfassend auch Schlusssatz GA Poirares Maduro 7. 4. 2005, C-446/03, Slg 2006, I-0000, *Marks & Spencer* – Tz 23 mwN.

15) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“).

16) Siehe dazu jüngst die Übersicht bei G. Kofler, taxlex 2006, 13 (13 ff) (Teil I) und taxlex 2006, 63 (63 ff) (Teil II).

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

18) So wurde beispielsweise die gemeinschaftsrechtliche FusionsRL bereits vor dem EU-Beitritt Österreichs in der Stammfassung des UmgrStG weitgehend berücksichtigt; siehe nur Staringer in Gassner/Gröhs/Lang (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997) 219 (221). Ähnliches gilt für die rasche Implementation der Mutter-Tochter-Richtlinie durch das EU-AnpG (BGBl 681/1994); siehe dazu etwa Quantschnigg, RdW 1994, 221 (221 ff).

19) Dazu zB Cordewener, DStR 2004, 6 (6 f).

### 2.2.1 Das Verbot offener und verdeckter Staatsangehörigkeitsdiskriminierung

Historisch wurden die Grundfreiheiten bloß als spezielle Ausformungen des Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbotes des Art 12 EG betrachtet<sup>25)</sup>. Der prädominante steuerliche Konfliktbereich zwischen den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten und nationalen Steuersystemen liegt nämlich traditionell in jenen Fallgestaltungen, die sich aus der Sicht des Bestimmungs- oder Gastmitgliedstaats als „*Inbound*“- bzw Import-situation aus einem anderen EG-Mitgliedstaat darstellen<sup>26)</sup>. Dieses Verbot der Staatsangehörigkeitsdiskriminierung – und damit *vice versa* das Gebot zur „*Inländergleichbehandlung*“<sup>27)</sup> – findet nicht nur in Art 12 EG, sondern explizit auch im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 39 Abs 2, 3 EG) sowie der Niederlassungs- (Art 43 Abs 2 EG) und Dienstleistungsfreiheit (Art 50 Abs 3 EG) Ausdruck und ergibt sich auch für den Bereich der Kapitalverkehrs, für den Art 56 EG „*alle Beschränkungen*“ verbietet, deutlich durch die ergänzende Heranziehung der Vorgängerregelung des Art 67 Abs 1 EWG-Vertrag<sup>28)</sup>. Das Diskriminierungsverbot ist damit ein essentieller Bestandteil sämtlicher Grundfreiheiten. Würden nämlich die spezielleren Grundfreiheiten hinter diesen Diskriminierungsstandard zurückfallen, wäre überdies die vom EuGH angenommene Subsidiarität des allgemeinen Diskriminierungsverbotes nach Art 12 EG<sup>29)</sup> nicht tragfähig. Die Grundfreiheiten gebieten somit, dass „*vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden*“ dürfen<sup>30)</sup>, es sei denn, „*dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre*“<sup>31)</sup>.

Gemeinschaftsrechtlich ruht der Fokus in diesen Fällen regelmäßig auf der Prüfung von Regelungen des Quellenstaats über die dort bestehende beschränkte Steuerpflicht von nicht-ansässigen natürlichen oder juristischen Personen. Ausgangspunkt der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH in diesem Bereich ist eine strenge Handhabung des Gebots der Inländergleichbehandlung, welches die Kehrseite des mehrfach im EG-Vertrag angelegten Verbots darstellt, die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten schlechter zu behandeln als die eigenen Angehörigen; die Feststellung der Schlechterstellung fordert freilich eine relative Beurteilung durch die Bildung eines Vergleichspaares und die Identifikation des einschlägigen Vergleichskriteriums, des *tertium comparationis*. Vor diesem Hintergrund wurde die „Einbruchschleuse“ der Grundfreiheiten auf nationale Steuersysteme insbesondere durch das vom EuGH ent-

wickelte Konzept der *verdeckten* – bzw *verschleierten* oder *indirekten*<sup>32)</sup> – Diskriminierung geöffnet. Demnach verbieten die grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbote – ebenso wie das Diskriminierungsverbot des Art 12 EG<sup>33)</sup> – nicht nur die *offene* Diskriminierung auf Basis der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle Formen *verdeckter* Diskriminierung, die zwar auf anderen Kriterien als jener der Staatsangehörigkeit basieren, faktisch aber zum selben Ergebnis führen<sup>34)</sup>, womit für den hier interessierenden Bereich insbesondere Unterscheidungen nach der steuerlichen Ansässigkeit<sup>35)</sup> oder die Anknüpfung an die Veranlagung zur inländischen Steuer<sup>36)</sup> angesprochen sind. Das Konzept der verdeckten Diskriminierung findet sich erstmals im *Sotgiu*-Fall<sup>37)</sup> und wurde durch die *Biehl*- und *Bachmann*-Fälle<sup>38)</sup> auch in die Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht übernommen. Zahlreiche nachfolgende Urteile, wie zB *Schumacker* und *Gerritse*<sup>39)</sup>, demonstrieren diesen Ansatz des EuGH.

### 2.2.2 Ausdehnung des Diskriminierungsschutzes auf „Exportsituationen“: Verbot der Diskriminierung durch den Herkunfts- bzw Ansässigkeitsmitgliedstaat

Dieser traditionelle Bereich *offener* und *verdeckter* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen wurde vom EuGH zu einem umfassenden, *gleichheitsrechtlich* orientierten Verbot der Benachteiligung grenzüberschreitender Aktivitäten auch durch den Herkunfts- bzw Heimatstaat ausgedehnt. In mittlerweile ständiger Rechtsprechung hat der EuGH nämlich auch im Steuerrecht die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf Sachverhaltsgestaltungen eröffnet, in denen aus der Sicht des Herkunfts- bzw Ansässigkeitsmitgliedstaats eine „*Outbound*“- bzw Exportsituation seiner „eigenen“ Steuerpflichtigen vorliegt und es sich daher nicht um eine offene oder verdeckte Staatsangehörigkeitsdiskriminierung handelt. Wenngleich diese Wirkungsrichtung im Vertragswortlaut nicht deutlich angelegt ist, wird sie durch das in Art 43 Abs 1, Art 49 Abs 1 und Art 56 Abs 1 EG enthaltene Verbot der „Beschränkungen“ der freien grenzüberschreitenden Betätigung bzw über die in Art 39 Abs 1 EG bedingungslos gewährleistete „Freizügigkeit“ nicht nur gedeckt, sondern auch gefordert. Wären nämlich die Freiheitsgarantien

25) Deutlich etwa EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 21; für eine Übersicht zur außersteuerlichen Rechtsprechung siehe zB *Wouters*, EC Tax Rev. 1999, 98 (102 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 104 ff.

26) Zur historischen Entwicklung siehe auch jüngst *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 230 ff.

27) Verstanden als ein durch Bildung einer Präpositionalkonstruktion aufgelöstes Composition im Sinne einer Gleichbehandlung von „Ausländern“ mit „Inländern“; siehe auch *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (46 m FN 45).

28) Siehe nur *Schaumburg* in *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 225 (229); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 222 ff, 245 f; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 236 mwN; siehe auch *Englisch*, Intertax 2005, 310 (313).

29) Siehe zu dieser Subsidiarität zB EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft and Hoechst* – Tz 38; weiters *Kingreen/Störmer*, EuR 1998, 263 (265 f).

30) Das Diskriminierungsverbot („*Gleiches soll nicht ungleich, Ungleiches nicht gleich behandelt werden*“) ist somit lediglich eine negative Formulierung des Gleichheitsgrundsatzes („*Gleiches soll gleich, Ungleiches ungleich behandelt werden*“).

31) EuGH 19. 10. 1977, 117/76 und 16/77, Slg 1977, 1753, *Ruckdeschel* – Tz 7.

32) Diese Begriffe werden in der Rechtsprechung und Literatur meist synonym verwendet; siehe zB EuGH 23. 5. 1996, C-237/94, Slg 1996, I-2617, *O'Flynn* – Tz 17 ff; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 49; weiters zB *Wouters*, EC Tax Rev. 1999, 98 (103 f); *Oliveira*, CML Rev. 2002, 77 (85); *Farmer*, EC Tax Rev. 2003, 75 (76); anders *Lyal*, EC Tax Rev. 2003, 68 (74).

33) Siehe zB EuGH 7. 7. 1988, 143/87, Slg 1988, 3877, *Stanton* – Tz 9; EuGH 10. 2. 1994, C-398/92, Slg 1994, I-467, *Mund & Fester* – Tz 14; EuGH 23. 1. 1997, C-29/95, Slg 1997, I-285, *Pastors* – Tz 16.

34) Instrukтив EuGH 23. 5. 1996, C-237/94, Slg 1996, I-2617, *O'Flynn* – Tz 17 ff.

35) Nur am Rande sei auf das Problem hingewiesen, dass bei Gesellschaften die steuerliche Ansässigkeit idR an jene Kriterien anknüpft, die auch das Gemeinschaftsrecht für die Feststellung der „Staatsangehörigkeit“ heranzieht, wie zB den Sitz einer Gesellschaft. Entsprechend wurde in der Literatur auch vorgeschlagen, eine Diskriminierung auf Basis der steuerlichen Ansässigkeit einer Gesellschaft als offene Diskriminierung aufzufassen (siehe zB *Lyons*, EC Tax J. 1995/96, 27 [33]), während wohl die hA und die überwiegende Rsp hier zu Recht von einer verdeckten Diskriminierung ausgeht (EuGH 13. 7. 1993, C-330/91, Slg 1993, I-4017, *Commerzbank* – Tz 15; EuGH 8. 7. 1999, C-254/97, Slg 1999, I-4809, *Société Baxter* – Tz 13), was – wie beim Parallellfall der Diskriminierung nach der steuerlichen Ansässigkeit natürlicher Personen – weitergehende Rechtfertigungsmöglichkeiten eröffnet; dazu unten I.B.3.

36) EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002, I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 28 f.

37) EuGH 3. 2. 1974, 152/73, Slg 1974, 153, *Sotgiu* – Tz 11.

38) EuGH 8. 5. 1990, 175/88, Slg 1990, I-1779, *Biehl*; EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann*.

39) Siehe EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 26 und 29 (zu Art 39 EG); EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 53 (zu Art 43 EG).

nur gegen den Gast- bzw Bestimmungsstaat wirksam, blieben sie bei fehlender Kontrolle des Herkunfts- bzw Ansässigkeitsstaates letztlich doch weitgehend wirkungslos<sup>40</sup>). In dieser symmetrischen Ausrichtung der Grundfreiheiten gegenüber allen durch einen transnationalen Wirtschaftsvorgang tangierten Mitgliedstaaten ist aber systematisch bereits angelegt, dass es sich ebenso wie in „*Inbound*“- bzw Importkonstellationen auch in der „*Outbound*“- bzw Exportperspektive in struktureller Hinsicht um Diskriminierungsverbote und damit die *gleichheitsrechtliche* Ausrichtung der Grundfreiheiten handelt<sup>41</sup>). Regelmäßig geht es in diesen „*Outbound*“- bzw Exportkonstellationen um die gemeinschaftsrechtliche Prüfung nationaler Steuernormen, die im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht juristischer oder natürlicher Personen in deren Ansässigkeitsstaat gerade wegen der Ausübung einer Grundfreiheit zur Anwendung gelangen und zwischen Inlands- und Auslandssachverhalt differenzieren. Diese Stossrichtung der Grundfreiheiten zielt somit in einen Bereich, dem durch das Konzept der *Inländergleichbehandlung* nicht beizukommen ist, der aber nichtsdestoweniger eine unakzeptable Behinderung grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivität darstellt. Schöne Beispiele für diesen Ansatz sind die Urteile in *ICI, X AB und Y AB, Baars, Bosal* und *Marks & Spencer*<sup>42</sup>) zur so genannten Exportneutralität der Niederlassung, die Urteile in *Verkooijen, Lenz* und *Manninen*<sup>43</sup>) zur Dividendenbesteuerung sowie das *Hughes de Lasteyrie du Saillant*-Urteil<sup>44</sup>) zur Wegzugsbesteuerung.

### 2.2.3 Der Schutzbereich der Grundfreiheiten in ihrer freiheitsrechtlichen Ausprägung: Das „echte“ Beschränkungsverbot

Darüber hinaus finden sich in der Rechtsprechung aber auch deutliche Ansätze, den Grundfreiheitschutz über das Verbot einer *relativ* durch Vergleich zweier Situationen zu beurteilenden Schlechterstellung grenzüberschreitender Tätigkeiten hinaus zu einem echten – absolut wirkenden – Beschränkungsverbot (ieS) auszudehnen. Solcherart fordern nämlich die Grundfreiheiten nicht nur in ihrer Ausformung als *Diskriminierungsverbote* die Beseitigung ungerechtfertigter Benachteiligungen grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivitäten durch die Rechtsordnung eines Mitgliedstaates, sondern in ihrer Ausformung als *Beschränkungsverbote* auch die Beseitigung von Beschränkungen, die nicht aus solchen Ungleichbehandlungen erfließen<sup>45</sup>). Insofern hat der EuGH auch ungerechtfertigte *nichtdiskriminierende* Beschränkungen des *Marktzugangs* oder *Marktabganges* auf Basis der freiheitsrechtlichen Ausprägung der Grundfreiheiten als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. Durch das Einbeziehen auch nichtdiskriminierender, aber marktzugangshindernder Bestimmungen in den gemeinschaftsrechtlichen

Schutzbereich findet auch der Grundgedanke Anerkennung, dass das gleichheitsrechtlich orientierte Prinzip der Nichtdiskriminierung zwar *sine qua non* des Binnenmarktkonzeptes ist, aber nicht *per se* ausreicht, alle relevanten Behinderungen grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivität, insbesondere des Zugangs zu fremden Märkten, zu verhindern<sup>46</sup>). Diese Entwicklung nahm ihren Ausgang in den die Warenverkehrsfreiheit betreffenden berühmten *Dassonville*-<sup>47</sup>) und *Cassis-de-Dijon*-Fällen<sup>48</sup>). Nachfolgend hat der Gerichtshof dieses Verbot nichtdiskriminierender Beschränkungen des Marktzuganges ab den 1990er Jahren in den *Säger*-<sup>49</sup>), *Gebhard*-<sup>50</sup>) und *Bosman*-Urteilen<sup>51</sup>) auch auf die übrigen Grundfreiheiten ausgedehnt, wenngleich – wie etwa das *Keck*-Urteil<sup>52</sup>) impliziert – die Weite dieses Ansatzes nach wie vor unklar ist. Klar ist aber, dass die Stoßrichtung der Grundfreiheiten in ihrer *freiheitsrechtlichen Ausprägung* darauf abzielt, Zu- oder Abgangshemmnisse zu beseitigen, selbst wenn die betroffene nationale Rechtslage keine diskriminierende Ungleichbehandlung zur Folge hat: Der Marktteilnehmer strebt gerade nicht eine Gleichbehandlung, sondern vielmehr die Beseitigung von Hemmnissen des Marktzugangs oder -abgangs an.

### 2.2.4 Zwischenergebnis

Zusammenfassend zeigt sich also, dass die in ihrem Schutzbereich konvergierenden Grundfreiheiten nicht nur *offene* und *verdeckte* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen durch den Gast- bzw Bestimmungsstaat erfassen, sondern generell jede nicht gerechtfertigte benachteiligende Behandlung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs gegenüber dem vergleichbaren innerstaatlichen Vorgang, und zwar unabhängig davon, von welchem der beteiligten Mitgliedstaaten diese diskriminierende Maßnahme gesetzt wurde<sup>53</sup>). In ihrer Ausrichtung als „Diskriminierungsverbote“ hat der EuGH die primärrechtlichen Grundfreiheiten somit schrittweise über ein Verbot der Benachteiligung ausländischer Staatsangehöriger auf Basis eines *ad personam*-Vergleichs zu einem weitgefassten Verbot der Benachteiligung von grenzüberschreitenden gegenüber vergleichbaren (hypothetischen) rein landesinternen Wirtschaftsvorgängen auf Basis eines *ad rem*-Vergleichs fortentwickelt: Diskriminierungsverdächtig sind somit im Grunde alle Schlechterstellungen grenzüberschreitender Betätigungen, die aus Differenzierungen anhand der ausländischen Staatsangehörigkeit oder Tätigkeitsortes resultieren. Dadurch wird in Form des Verbots verdeckter Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen nicht allein der traditionelle Kernbereich eines Gebotes der Inländergleichbehandlung im Bestimmungsstaat für „*Inbound*“-Situationen erweitert, sondern es wird zudem für „*Outbound*“-Situationen ein an den Herkunftsstaat adressiertes Verbot der Benachteiligung von Auslands- gegenüber vergleichbaren Inlandsaktivitäten hinzugefügt.

Die Grundfreiheiten werden dementsprechend im steuerlichen Kontext sowohl für „*Inbound*“- wie auch „*Outbound*“-Situati-

40) Insofern eindrucksvoll EuGH 27. 9. 1988, 81/87, Slg 1988, 5483, *Daily Mail* – Tz 16.

41) Dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 825 ff; *Cordewener*, ET 2003, 294 (299); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 232; *Englisch*, Intertax 2005, 310 (314); *Herzig/Englisch/Wagner*, Der Konzern 2005, 298 (300).

42) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI*; EuGH 18. 11. 1999, C-200/98, Slg 1999, I-8261, *X AB and Y AB*; EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, *Baars*; EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal*; EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-0000, *Marks & Spencer*.

43) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen*; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz*; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus*; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

44) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

45) Grundlegend dazu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 175 ff mwN; siehe weiters etwa *Kingreen/Störmer*, EuR 1998, 263 (268 f); *Hey*, StuW 2004, 193 (194).

46) Siehe zu diesem Dualismus von Freiheit des Marktzugangs und Marktgleichheit insbesondere *Roth* in *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 729 (737 ff); *Vanistendael* in *Gockel/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 523 (530, 534 ff).

47) EuGH 11. 7. 1974, 8/74, Slg 1974, 837, *Dassonville*.

48) EuGH 20. 2. 1979, 120/78, Slg 1979, 649, *Rewe-Zentral GA („Cassis-de-Dijon“)*.

49) EuGH 25. 7. 1991, C-76/90, Slg 1991, I-4221, *Säger*.

50) EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, *Gebhard* – Tz 37.

51) EuGH 15. 12. 1995, C-415/93, Slg 1995, I-4921, *Bosman*.

52) EuGH 24. 11. 1993, C-267/91 and C-268/91, Slg 1993, I-6097, *Keck*.

53) In diese Richtung auch *Farmer*, EC Tax Rev. 2003, 75 (77); vgl weiters *Lyal*, EC Tax Rev. 2003, 68 (74).

onen vom EuGH in struktureller Hinsicht regelmäßig unter Vornahme eines *vertikalen Vergleichs* als *Diskriminierungsverbote* gehandhabt<sup>54</sup>): Entweder wird im „*Inbound*“-Fall geprüft, ob die in den Mitgliedstaat hineingehende Wirtschaftstransaktion gegenüber rein inländischen Vergleichstransaktionen benachteiligt wird, oder es wird im „*Outbound*“-Fall eine entsprechende Schlechterstellung der aus dem Mitgliedstaat hinausgehenden Wirtschaftstransaktion gegenüber dem rein internen Vergleichsvorgang untersucht. Offene und verdeckte Diskriminierung erweisen sich damit als bloße Untergruppen eines weiten gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungskonzepts, wengleich die Wirkung der Grundfreiheiten gegen den Herkunfts- bzw Ansässigkeitsstaat im Schrifttum oftmals auch unter dem Begriff des „Beschränkungsverbots“ (iwS) firmiert<sup>55</sup>. Demgegenüber zielt das echte, freiheitsrechtliche Beschränkungsverbot (ieS) auf den Schutz des Marktzugangs ab. Im Steuerrecht hat der EuGH diesen Beschränkungsansatz (ieS) aber bisher lediglich auf steuerliche Formalpflichten angewandt<sup>56</sup>. Es wäre aber wohl zu weitgehend, dem freiheitsrechtlichen Beschränkungsverbot für den Bereich der direkten Besteuerung *a priori* jede Bedeutung abzuerkennen<sup>57</sup>. Gerade den potenziellen Einfluss auf Fragen der Mehrbelastungen der grenzüberschreitenden Tätigkeit beispielsweise durch eine Doppelbesteuerung wird man nämlich nicht generell verneinen können<sup>58</sup>.

Grundvoraussetzung für das Eingreifen des Grundfreiheits-schutzes ist allerdings stets, dass die zu schützende Tätigkeit in irgendeiner Weise einen grenzüberschreitenden Charakter aufweist<sup>59</sup>. Der persönliche Anwendungs- bzw Schutzbereich aller Grundfreiheiten ist grundsätzlich den Staatsangehörigen der EG-Mitgliedstaaten eröffnet, also bei natürlichen Personen jedem „Unionsbürger“ iSd Art 17 EG<sup>60</sup>, wobei dies auch für Gesellschaften sowie juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts gilt, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründet wurden und „ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben“. Während die Grundfreiheiten in ihrer Ausrichtung aber nur wirtschaftlichen Aktivitäten Schutz gewähren, tritt in der jüngeren Rechtsprechung auch der Schutz der allgemeinen Freizügigkeit nach Art 18 EG ergänzend hinzu<sup>61</sup>.

### 2.3 Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit beschränkender Steuernormen

Steht fest, dass eine nationale Steuernorm auf Tatbestandsebene eine relevante – diskriminierende oder nichtdiskriminierende – Beschränkung einer Grundfreiheit darstellt, verschiebt sich der Fokus auf die Frage, ob diese Beschränkung gerechtfertigt

werden kann. Insofern ergibt sich aus der – dogmatisch wenig überzeugenden und im Fluss befindlichen<sup>62</sup> – Rechtsprechung des EuGH zunächst, dass *offene* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen nur unter den engen, im EG-Vertrag ausdrücklich vorgesehenen Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigt werden können<sup>63</sup>. Demgegenüber sind alle anderen Beschränkungen einschließlich *verdeckter* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen der Rechtfertigung auch aufgrund ungeschriebener Rechtfertigungsgründe unter der wesentlich weiteren, im *Cassis-de-Dijon*-Fall<sup>64</sup> entwickelten „*rule of reason*“ zugänglich<sup>65</sup>. Danach müssen – wie der EuGH im insofern wegweisenden *Gebhard*-Fall zusammengefasst hat – nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können, vier Voraussetzungen erfüllen: „*Sie müssen in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden*“<sup>66</sup>; *„sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein; sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist“*<sup>67</sup>. Erst Rechtfertigungsgrund und Verhältnismäßigkeit der Mittel zusammen ergeben die erforderliche Rechtfertigung für nationale Maßnahmen, die die Ausübung einer Grundfreiheit beschränken.

Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zeigt freilich, dass die Rechtfertigung einer beschränkten Maßnahme nur schwer möglich ist und die Rechtfertigungsebene generell streng gehandhabt wird<sup>68</sup>. So hat der EuGH in seiner steuerrechtlichen Rechtsprechung betreffend Binnenmarktsituationen *a priori* etwa eine Rechtfertigung wegen befürchteter (zukünftiger) Steuermindereinnahmen<sup>69</sup>, der Notwendigkeit der Progressivität des Steuersystems, der Existenz von mit dem Nachteil nicht unmittelbar zusammenhängenden anderweitigen Vorteilen<sup>70</sup>, der Niedrigbesteuerung im Ausland<sup>71</sup>, der fehlenden Rechtsharmonisierung<sup>72</sup>, mangelnder Gegenseitigkeit<sup>73</sup>, der Möglichkeit einer Diskriminierung durch eine andere Sachverhaltsgestaltung zu entgehen<sup>74</sup>, der Existenz von Billigkeits- oder Ermessensmaßnahmen zur Abwendung von Beschränkungen<sup>75</sup> oder über-

54) Dazu insbesondere *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 822 ff; siehe weiters zB *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (43 f).

55) ZB jüngst noch *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>3</sup> (2001) 41 ff, und *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 53 ff; *Dautzenberg*, BB-Special 6/2004, 8 (8); siehe auch *Hey*, StuwW 2004, 193 (195).

56) Vgl EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations*; vgl weiters *Hinneken*, EC Tax Rev. 2002, 112 (115 ff); *Lyal*, EC Tax Rev. 2003, 68 (70 ff); *Farmer*, EC Tax Rev. 2003, 75 (78 ff).

57) So aber zB *Randelzhofer/Forsthoef* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union I (2001) Vor Art 39–55 Tz 216.

58) Dazu ausführlich *G. Kofler*, SWI 2006, 62 (62 ff mwN).

59) Siehe ausführlich zB *Jarass*, EuR 2000, 705 (706 f); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 243; *Hahn*, DStZ 2005, 433 (438 f); an diesem grenzüberschreitenden Element mangelte es nach Ansicht des EuGH im viel diskutierten *Werner*-Fall (EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1993, I-429, *Werner*); dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 359 ff mwN.

60) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, Slg 2005, I-0000, *Schempp* – 15 ff mwN.

61) Siehe zB *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9 mwN).

62) Für eine diesbezügliche Übersicht siehe etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2003/874, 404 (406 ff); siehe auch *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 274 f mwN.

63) Art 39 Abs 3, 46 Abs 1 und 55 EG.

64) EuGH 20. 2. 1979, 120/78, Slg 1979, 649, *Rewe-Zentral GA* („*Cassis-de-Dijon*“).

65) Siehe dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 143 ff.

66) Verstanden als nicht *offen* nach der Staatsangehörigkeit diskriminierend; so ausdrücklich Schlussanträge GA *Alber* 24. 9. 2002, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 41.

67) EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, *Gebhard* – Tz 37.

68) Siehe dazu jüngst den umfassenden Überblick bei *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 286 ff.

69) Siehe zB EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y* – Tz 50; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 36.

70) Siehe etwa EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 51 ff; EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg 2000, I-11619, *AMID* – Tz 27.

71) Siehe zu diesem „Kompensationsverbot“ etwa EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, *Eurowings* – Tz 43 ff; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, *Danner* – Tz 56.

72) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“) – Tz 24; EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-276, *Bachmann* – Tz 10 ff.

73) Siehe zB EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“) – Tz 26.

74) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“) – Tz 22; siehe auch EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 42.

75) Siehe statt vieler EuGH 15. 10. 1986, 168/85, Slg 1986, 2945, *Kommission/Italien* – Tz 11.

haupt wegen rein wirtschaftlicher Gründe<sup>76)</sup> abgelehnt. Andererseits hat der EuGH aber bereits mehrfach zugestanden, dass zB die Vermeidung der Steuerumgehung oder -hinterziehung<sup>77)</sup> sowie die Wirksamkeit der Finanzaufsicht<sup>78)</sup> zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen und damit eine Beschränkung der Grundfreiheitsausübung rechtfertigen können<sup>79)</sup>. Allerdings hat diese *in abstracto* Anerkennung der Vermeidung der Steuerumgehung oder -hinterziehung als Rechtfertigungsgrund aufgrund der strengen Anforderungen des EuGH auf der Verhältnismäßigkeitsebene bisher *in concreto* noch nie zu einer Rechtfertigung geführt<sup>80)</sup>. Auch hinsichtlich möglicher Probleme der steuerlichen Administration agiert der EuGH zurückhaltend und verweist regelmäßig auf die Möglichkeit der Zusammenarbeit zwischen den mitgliedstaatlichen Finanzverwaltungen auf Basis des Instrumentariums der AmtshilfeRL<sup>81)</sup>; vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist auch zu erwarten, dass der EuGH eine ähnliche Argumentation für den Bereich der Steuererhebung und -vollstreckung, etwa in Wegzugsbesteuerungs-fällen, verfolgen und hier auf das – seit kurzem auch direkte Steuern umfassende – Instrument der BeitreibungsRL verweisen wird<sup>82)</sup>. Obwohl zuzugestehen ist, dass es beiden Instrumenten in der Praxis an Effizienz mangel<sup>83)</sup>, liegt der Rechtsprechung hier offensichtlich die Überlegung zurunde, dass diese Schwierigkeiten zu Lasten der Mitgliedstaaten und nicht zum Nachteil der Steuerpflichtigen gehen sollen.

Einen besonderen Stellenwert auf der Rechtfertigungsebene hat die Kohärenz des Steuerrechtes eingenommen. Dieser Rechtfertigungsgrund ist vom EuGH in den *Bachmann*-<sup>84)</sup> und *Kommission/Belgien*-Fällen<sup>85)</sup> anerkannt worden: In diesen beiden Fällen erblickte der EuGH einen die Diskriminierung rechtfertigenden unmittelbaren Zusammenhang zwischen steuerlichem Vor- und Nachteil darin, dass die Nichtabzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen an ausländische Versicherungen mit der innerstaatlichen Steuerfreiheit der Versicherungsleistungen einherging. Der EuGH führte damals aber weiter aus, dass die Kohärenz der Steuerregelung voraussetze, dass Belgien, „*wäre es verpflichtet, den Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Lebensversicherungsbeiträge zuzulassen, die von den Versicherern zu zahlenden Beiträge besteuern könnte*“<sup>86)</sup>. Da diese Voraussetzung bei einem im Ausland ansässigen Versicherer nicht erfüllt sei, rechtfertige die Kohärenz der Steuerregelung

eine Versagung der Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien. Wenngleich diese Argumentation im konkreten Fall wohl wenig überzeugend war<sup>87)</sup>, lässt sich grundsätzlich die grundfreiheitsrechtliche Beachtlichkeit der Kohärenz eines Steuersystems nicht bestreiten. Der grundsätzlichen Anerkennung der rechtfertigenden Wirkung der steuerlichen Kohärenz liegt die Erkenntnis zugrunde, dass man bei der Beurteilung einer steuerlichen Regelung im Hinblick auf ihre Gemeinschaftskonformität nicht bloß auf einen (diskriminierenden) Einzelaspekt abzustellen und einen isolierten Vorteil unbesehen auf Auslandsfälle auszudehnen hat – und damit den „*free mover*“ zum vielbeschwo-renen „*free rider*“<sup>88)</sup> machen würde –, sondern den Regelungskomplex als Ganzes und damit auch in unmittelbarem Zusammenhang stehende, vom legislativen Regelungssystem intendierte Ausgleichswirkungen zu betrachten hat und dadurch auf *substantielle* Gleichbehandlung abzielen muss<sup>89)</sup>. Während also – plastisch formuliert – die Diskriminierungsprüfung grundsätzlich „bis zum Anschlag“ auf die im grenzüberschreitenden Sachverhalt erlittene Benachteiligung „hineinzoomt“, erlaubt das Kohärenzargument eine Anpassung des Fokus auf eine breitere Perspektive, die eine Berücksichtigung der Zusammenhänge im jeweiligen Steuersystem gestattet<sup>90)</sup>. Allerdings sei hier in Erinnerung gerufen, dass der EuGH – trotz berechtigter Kritik im Schrifttum<sup>91)</sup> – in seiner jüngeren Rechtsprechung den Kohärenzgedanken zunehmend restriktiveren Voraussetzungen unterworfen und seit *Bachmann* und *Kommission/Belgien* eine Rechtfertigung auf Basis der Kohärenz stets verneint hat<sup>92)</sup>. In mittlerweile ständiger Judikatur wird nämlich grundsätzlich ein – tendenziell formell verstandener – „*unmittelbarer Zusammenhang*“ („*direct link*“) zwischen Steuervorteil und Steuernachteil gefordert: Stehen einem steuerlichen Nachteil nämlich bloß irgendwelche, sachlich nicht zusammenhängende Steuervorteile

76) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* – Tz 48 mwN.  
 77) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI* – Tz 26; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 57.  
 78) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations* – Tz 31; EuGH 8. 7. 1999, C-254/97, Slg 1999, I-4809, *Baxter* – Tz 18; dazu jüngst ausführlich *Ruiz Almendral*, *Intertax* 2005, 562 (562 ff).  
 79) EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, *Bent Vestergaard* – Tz 23.  
 80) Siehe zB EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI* – Tz 26; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 37. Eine mögliche Auflockerung dieser strengen Sicht könnte aber durch das Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* eingeläutet sein; siehe EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 49; kritisch dazu aber *Lang*, *SWI* 2006, 3 (7); *Englisch*, *IStR* 2006, 19 (23).  
 81) Für diese Rechtsprechungslinie siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 45; EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, *Bent Vestergaard* – Tz 26; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, *Danner* – Tz 44 f; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, Slg 2004, I-2229, *Kommission/Frankreich* – Tz 31 ff.  
 82) Dazu *G. Kofler*, *ÖStZ* 2003/503, 262 (265 ff) und *ÖStZ* 2004/483, 195 (195 ff).  
 83) Dies betont beispielsweise auch *Vermeend*, *EC Tax Rev.* 1996, 54 (55); siehe jüngst aus der Sicht der Finanzverwaltung auch *Steiner*, *ÖStZ* 2005/461, 219 (219), unter Hinweis auf *G. Kofler*, *taxlex* 2005, 16 (19).  
 84) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann*.  
 85) EuGH 28. 1. 1992, C-300/90, Slg 1992, I-305, *Kommission/Belgien*.  
 86) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann* – Tz 23.

87) Der EuGH hat sich in *Bachmann* und *Kommission/Belgien* offensichtlich stark davon beeindrucken lassen, dass die Versicherungsprämien an einen ausländischen Versicherer gezahlt worden waren und sah darin den Grund für die Annahme, dass die spätere Besteuerung der Versicherungsleistungen nach einem – vom EuGH für wahrscheinlich gehaltenen – Rückzug des Versicherten von Belgien nach Deutschland dem belgischen Staat nicht mehr möglich sei. Damit hat der EuGH aber verkannt, dass dies lediglich eine Folge der dem OECD-MA folgenden belgischen DBA ist, wonach das Besteuerungsrecht an den Rentenleistungen oder sonstigen Versicherungsleistungen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Rentenempfängers zugewiesen ist (Art 18, 21 OECD-MA), und zwar unabhängig davon, wo die leistende Versicherungsgesellschaft ansässig ist (siehe auch *Thömmes* in *Schön* (Hrsg), *GedS Knobbe-Keuk* [1997] 795 [826 ff]; *Knobbe-Keuk*, *EC Tax Rev.* 1994, 74 [80]); die Besteuerung durch den späteren Wohnsitzstaat ist wiederum davon unabhängig, ob ein Beitragsabzug in Belgien gewährt wurde. Durch die abkommensrechtliche Zuweisung ist also der Zusammenhang zwischen Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien und der späteren Besteuerung der Versicherungsleistungen durchbrochen. Es scheint aber ohnehin so, dass der EuGH in *Wielockx* (EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx*) inhaltlich für die Fälle des Bestehens eines Doppelbesteuerungsabkommens von diesen beiden Urteilen abgegangen ist; siehe zu diesem Erfordernis der „Makrokohärenz“ auch *G. Kofler*, *ÖStZ* 2003/874, 404 (406 f mwN).  
 88) Siehe auch Schlussanträge *GA Poirares Maduro* 7. 4. 2005, C-446/03, Slg 2006, I-0000, *Marks & Spencer* – Tz 67; siehe zu diesem plakativen Begriffspaar *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 567, 963 f, 980 f; jüngst *Fischer*, *FR* 2005, 457 (458).  
 89) Ähnlich etwa *Dautzenberg*, *BB-Special* 6/2004, 8 (11); *Englisch*, *ET* 2004, 355 (356 f).  
 90) Siehe zu diesem anschaulichen Bild *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000) 39 (50 f); *Englisch*, *ET* 2004, 355 (357).  
 91) Siehe zB *Schön*, *FR* 2001, 381 (389).  
 92) Siehe zB *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Tz 61 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin* – Tz 21; EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus* – Tz 22 ff; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz* – Tz 36.

gegenüber, ist ein Rückgriff auf die Kohärenz nicht möglich<sup>93</sup>). Die Kohärenz kann nach dieser Rechtsprechung aber auch dann nicht geltend gemacht werden, wenn es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger (zB Mutter- und Tochtergesellschaften) geht<sup>94</sup>). Tendenziell zeigt sich darin, dass der EuGH offenbar nicht darauf abstellt, ob zwischen einem Vor- und einem Nachteil innerhalb eines Regelungskomplexes *materiell* ein sachlicher Zusammenhang besteht, sondern ob eine Regelung isoliert noch *sinnvoll* angewendet werden könnte<sup>95</sup>). Eine leichte Tendenz zur „Auflockerung“ dieser engen Sichtweise wurde unlängst aber im *Manninen-Fall*<sup>96</sup>) angedeutet<sup>97</sup>).

## II. Wirkung von EuGH-Urteilen und Rückforderung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben

Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das direkte Steuerrecht ergibt sich allerdings erst aus dem Umstand, dass jede Grundfreiheit – überwiegend seit dem Ablauf der Übergangszeit am 31. 12. 1969 – unmittelbar anwendbar ist<sup>98</sup>), dem Einzelnen Rechte verleiht und als *lex superior* Vorrang vor dem inferioren nationalen Recht, aber auch anderen völkerrechtlichen Abkommen im Fall der Inkonsistenz beansprucht<sup>99</sup>). Die Grundfreiheiten wirken allerdings nicht nur „negativ“, sondern auch „positiv“ in dem Sinne, dass ein Marktteilnehmer unmittelbar eine ihm gemeinschaftsrechtswidrig versagte Begünstigung (zB höhere Abzugsmöglichkeiten oder einen niedrigeren Steuersatz) für sich beanspruchen kann<sup>100</sup>). Dem EuGH obliegt dabei nach Art 234 Abs 1 lit a und lit b EG das Monopol der „Auslegung dieses Vertrags“ sowie die Entscheidung „über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe der Gemeinschaft“. Wird also der Gerichtshof von einem nationalen Gericht im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art 234 EG angerufen („konkrete Normenkontrolle“) oder von der Kommission im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens nach

Art 226 EG mit einer Frage des Gemeinschaftsrechts befasst („abstrakte Normenkontrolle“), so legt er das Gemeinschaftsrecht – also beispielsweise die Grundfreiheiten – verbindlich aus<sup>101</sup>). Im steuerlichen Bereich sind aus österreichischer Sicht sowohl VfGH und VwGH wie auch der UFS vorlageberechtigt<sup>102</sup>).

Eine durch den EuGH vorgenommene Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts entfaltet dabei grundsätzlich *ex-tunc*-Wirkung: Der EuGH erläutert und definiert die Bedeutung und Tragweite der betreffenden Vorschrift, so wie diese von ihrem In-Kraft-Treten an hätte verstanden und angewandt werden sollen. Allerdings kann der EuGH in Anbetracht des Erfordernisses der Rechtssicherheit ausnahmsweise die Möglichkeit für die Beteiligten einschränken, sich auf die in einem solchen Urteil vorgenommene Auslegung mit dem Ziel zu berufen, Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, die in der Vergangenheit in gutem Glauben begründet wurden; hierfür werden nach ständiger Rechtsprechung zwei wesentliche Kriterien geprüft, nämlich, dass die Betroffenen gutgläubig gehandelt haben und dass Schwierigkeiten von großer Tragweite bestehen<sup>103</sup>). Trotz eines gescheiterten Vorstoßes des Vereinigten Königreichs im Jahr 1996<sup>104</sup>) zur Sicherung des nationalen Steueraufkommens wird dieser Aspekt der Einschränkung der „Rückwirkung“ angesichts der steigenden Komplexität der Vorlagen zum direkten Steuerrecht in Zukunft vermutlich immer mehr an Bedeutung gewinnen<sup>105</sup>, 106).

Ein Gemeinschaftsrechtsverstoß kann damit – „rückwirkend“ – auch besondere gemeinschaftsrechtlich fundierte Ansprüche auslösen, wie etwa einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf (verzinst) Rückerstattung grundfreiheitswidrig erhobener Steuerbeträge<sup>107</sup>) oder – unter gewissen Voraussetzungen – die staatliche Verantwortlichkeit nach den *Francovich*-Prinzipien der

93) Vgl in diesem Sinne EuGH 28. 1. 1986, Rechtssache 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („avoir fiscal“) – Tz 21; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 53.

94) EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, *Lankhorst-Hohorst* – Tz 42; EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal* – Tz 30; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz* – Tz 36.

95) Ähnlich *Dautzenberg*, BB-Special 6/2004, 8 (12).

96) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

97) Ausführlich dazu jüngst *Schnitger*, FR 2004, 1357 (1360 ff); *G. Kofler*, ÖStZ 2005/59, 26 (26 ff); zuletzt *Kokott/Henze* in *Lüdicke* (Hrsg), Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung (2005) 67 (89).

98) Art 8 EWG-Vertrag; siehe zB EuGH 25. 7. 1991, C-353/89, Slg 1991, I-4069, *Kommission/Niederlande* – Tz 27 mwN (zu Art 49 EG). Während allerdings die Vorschriften über die Waren-, Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit und die Arbeitnehmerfreizügigkeit ab dem Ende der Übergangsperiode am 31. 12. 1969 unmittelbar anwendbar sind, hat die Kapitalverkehrsfreiheit eine bewegtere Vergangenheit hinter sich: Art 67 EWGV wurde nicht als unmittelbar anwendbar betrachtet (EuGH 11. 11. 1981, 203/80, Slg 1981, 2595, *Casati* – Tz 10 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I3955, *Svensson and Gustavsson* – Tz 5 ff). Der Richtlinie 88/361/EWG zur Implementierung dieses Artikels (ABl 1988 L 178/5 ff [8. 7. 1988]) wurde allerdings unmittelbare Wirkung ab 1. 7. 1990 zuerkannt (vgl EuGH 23. 2. 1995, C-358/93 and 416/93, Slg 1995, I-361, *Bordessa* – Tz 32 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I3955, *Svensson and Gustavsson* – Tz 6). Mit Wirkung ab 1. 1. 1994 hat der Vertrag von Maastricht neue Bestimmungen über den Kapital- und Zahlungsverkehr in den EG-Vertrag eingeführt, nämlich ua Art 73b, der inhaltlich Art 1 der genannten Richtlinie übernommen hat. Nach dem Vertrag von Amsterdam, wurde Art 73b in Art 56 EG unnummeriert. Erst seit 1. 1. 1994 ist damit die Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit ein „gleichberechtigtes Mitglied“ im Konzert der Grundfreiheiten.

99) Dazu zB EuGH 22. 6. 1989, 103/88, Slg 1989, 1839, *Fratelli Constanzo SpA* – Tz 28 ff; ausführlich *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9 f); *Gammie*, BIFD 2003, 86 (88); *Terra/Wattel*, European Tax Law 4 (2005) 37 f.

100) Siehe etwa EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, *Terhoeve* – Tz 57; EuGH 15. 1. 1998, C-15/96, Slg 1998, I-47, *Schöning-Kougebetopoulou* – Tz 33 mwN; dazu auch *Cordewener*, DStR 2004, 6 (12).

101) Der EuGH ist nicht zur Entscheidung über die Vereinbarkeit einer nationalen Maßnahme mit dem Gemeinschaftsrecht befugt; er kann jedoch dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts geben, die es diesem ermöglichen, die Frage der Vereinbarkeit für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zu beurteilen; vgl zB EuGH 14. 7. 1994, C-438/92, Slg 1994, I-3519, *Rustica Semences* – Tz 10; EuGH 11. 8. 1995, C-63/94, Slg 1995, I-2467, *Belgacom* – Tz 7; EuGH 3. 10. 2000, C-58/98, Slg 2000, I-7919, *Corsten* – Tz 24.

102) Siehe zur Gerichtseigenschaft des UFS EuGH 24. 6. 2004, C-278/02, Slg 2004, I-6171, *Handlbauer*; ausführlich Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-278/02, Slg 2004, I-6171, *Handlbauer* – Tz 24 ff; vgl weiters EuGH 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*. Demgegenüber waren die „alten“ Berufungsenate mangels Gerichtseigenschaft nicht vorlageberechtigt; dazu EuGH 30. 5. 2002, C-516/99, Slg 2002, I-4573, *Schmid*.

103) Vgl dazu etwa EuGH 15. 3. 2005, C-209/03, Slg 2005, I-0000, *Bidar* – Tz 66 ff; siehe zu den zeitlichen Dimensionen auch den Überblick bei *Drüen/Kahler*, StuW 2005, 171 (180 f).

104) Memorandum des Vereinigten Königreichs vom Juli 1996 betreffend „The European Court of Justice“.

105) In dieser Richtung bereits FG München 14. 2. 2005, 1 V 305/04, EFG 2005, 928; auch in der Rechtssache *Meilicke* betreffend das frühere deutsche Anrechnungssystem trat Generalanwalt *Tizzano* auf Basis der konkreten Umstände des Falles für eine beschränkte Rückwirkung ein; vgl Schlussanträge GA *Tizzano* 10. 11. 2005, C-292/04, Slg 2006, I-0000, *Meilicke* – Tz 31 ff. In diese Richtung jüngst Schlussanträge GA *Jacobs* 17. 3. 2005, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona* („IRAP“) – Tz 70 ff mwN, hinsichtlich einer mehrwertsteuerähnlichen italienischen Abgabe (IRAP), deren Summe sich in dem nach italienischem Recht „aufrollbaren“ Zeitraum auf 120 Milliarden Euro beläuft.

106) Für eine entsprechende Lockerung der Rechtsprechung plädierend *Wunderlich/Albath*, DStZ 2005, 547 (552); kritisch aber *Vogel*, StuW 2005, 373 (375 f).

107) Siehe zu solchen Konstellationen EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 86, 89; siehe auch EuGH 9. 2. 1999, C-343/96, Slg 1999, I-579, *Dilexport* – Tz 23; EuGH 21. 9. 2000, C-441/98 und C-442/98, Slg 2000, I-7145, *Michailidis* – Tz 30.



Staatshaftung<sup>108), 109)</sup>. Der Einzelne hat somit Anspruch auf Erstattung von innerstaatlichen Abgaben, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurden<sup>110)</sup>, wobei der nationale Gesetzgeber nicht nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofes, dem zufolge bestimmte Rechtsvorschriften mit dem EG-Vertrag unvereinbar sind, eine Verfahrensregel erlassen kann, die speziell die Möglichkeiten auf Erstattung der unrechtmäßig erhobenen Abgaben einschränkt<sup>111)</sup>. Hinsichtlich der näheren Ausformung und Durchsetzung derartiger Rückerstattungsansprüche kommt es nämlich zu einer Verzahnung mit dem nationalen Verfahrensrecht. Zum effektiven Schutz der gemeinschaftsrechtlichen Ansprüche hat der EuGH die allgemeinen Rahmenbedingungen entwickelt, dass diese Ansprüche zum einen nicht ungünstiger behandelt werden dürfen als vergleichbare rein nationale Ansprüche („Äquivalenzgrundsatz“) und dass zum anderen die Ausübung der gemeinschaftsrechtlichen Positionen nicht durch das nationale Recht praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert werden dürfen („Effektivitätsgrundsatz“)<sup>112)</sup>. Kann daher dem Gemeinschaftsrecht nicht im offenen Verfahren im Rahmen des Anwendungsvorranges

zur Geltung verholten werden, da das konkrete Steuerverfahren bereits rechtskräftig beendet wurde, sind nach österreichischem Verfahrensrecht dem Gemeinschaftsrecht widersprechende Bescheide grundsätzlich nach § 299 BAO aufzuheben und neue Sachbescheide zu erlassen<sup>113)</sup>. Solche – seit dem AbgRmRefG 2002<sup>114)</sup> auch auf Antrag möglichen – Aufhebungen nach § 299 BAO, „die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen“, sind nach § 302 Abs 2 lit c BAO „bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist“, zulässig. Demgegenüber kommt nach zweifelhafter hA<sup>115)</sup> eine Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens auf Basis des Vorfragentatbestands des § 303 Abs 1 lit c BAO regelmäßig mangels Parteienidentität nicht in Betracht.

108) EuGH 19. 11. 1991, C-6/90 and C-9/90, Slg 1991, I-5357, *Francovich*.

109) Siehe dazu im Kontext gemeinschaftsrechtswidriger Abkommensbestimmungen zB *G. Kofler*, 35 *Tax Notes Int'l* 45 (79 f mwN) (July 5, 2004); weiters zB *Werlauff*, ET 1999, 475 (475 ff).

110) Siehe zB EuGH 11. 7. 2002, C-62/00, Slg 2002, I-6325, *Marks & Spencer* – Tz 30 mwN; dazu auch jüngst *Lindemann/Hackemann*, IStR 2005, 786 (786 ff).

111) Siehe zB EuGH 29. 6. 1988, 240/87, Slg 1988, 3513, *Deville* – Tz 13; EuGH 9. 2. 1999, C-343/96, Slg 1999, I-579, *Dilexport* – Tz 38 f; EuGH 11. 7. 2002, C-62/00, Slg 2002, I-6325, *Marks & Spencer* – Tz 36; EuGH 2. 10. 2003, C-147/01, Slg 2003, I-11365, *Weber's Wine World* – Tz 86.

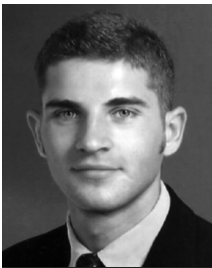
112) Siehe dazu EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metailgesellschaft and Hoechst* – Tz 85; EuGH 24. 9. 2002, C-255/00, Slg

2002, I-8003, *Grundig Italiana* – Tz 33; EuGH 2. 10. 2003, C-147/01, Slg 2003, I-11365, *Weber's Wine World* – Tz 103 ff.

113) Vgl Rz 7377i EstR 2000; weiters *BMF*, ÖStZ 2004/886, 453, sowie vorgehend *BMF*, StInfo 2004/104 = ARD 5518/26/2004 (jeweils zu den Folgen des *Lenz*-Urteils); zum Ganzen und auch zur gemeinschaftsrechtskonformen Ermessensübung ausführlich *Althuber* in *Althuber/Toifl* (Hrsg), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 37 (49 ff).

114) BGBl I 2002/97.

115) Rz 7377i EstR 2000; *BMF*, StInfo 2004/104 = ARD 5518/26/2004 (zu den Folgen des *Lenz*-Urteils); siehe auch *BMF*, ÖStZ 2002, 94; aus dem Schrifttum ebenso etwa *Tumpell/Gaedke*, SWK 2002, S 96 (S 96 ff); *Ehrke*, ÖStZ 2002/487, 293 (293 ff); *Ritz*, BAO<sup>3</sup> (2005) § 303 Rz 20; *Ehrke-Rabel*, SWK 2005, S 577 (S 577 ff); *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 583 (S 583 ff); aA aber *Schwarzl/Fraberger*, *ecolx* 1998, 165 (165 ff); *Fraberger* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Das EuGH-Verfahren in Steuer-sachen* (2000) 151 (170 ff); *Beiser*, SWK 2005, S 493 (S 493 ff); *Beiser*, RFG 2005, 74 (74 ff); *Beiser*, ÖStZ 2005/851, 394 (394 ff).



#### Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und Europäischen Steuerrechts.

#### Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.

**Herausgeber und Verleger (Medieninhaber):** LexisNexis Verlag ARD ORAC GmbH & Co KG, 1030 Wien, Marxergasse 25, Tel. 534 52-0, Telefax: 534 52-140 (Redaktion), 534 52-141 (Vertrieb, Verwaltung). – **Geschäftsleitung:** Mag. Peter Davies, MBA – **Abonentenservice:** Claudia Schaffer (DW 1713) – **Anzeigen:** Kurt Rothleitner (DW 1115) – Derzeit gilt Anzeigenpreisliste: Stand Jänner 2006 – **Verlags- und Herstellungsort:** Wien – Die Zeitschrift erscheint zweimal im Monat. – Einzelheftpreis: € 11,50; Jahresabonnement 2006: € 205 inkl. 10 % MWSt bei Vorauszahlung (Änderungen vorbehalten) – Ab 50 Abonnements an eine Adresse 25 % Rabatt – Bankverbindungen: Postsparkasse 7101610; Raiffeisenlandesbank 494.894 – **Abbestellungen** sind nur zum Jahreschluss möglich, wenn sie spätestens 1 Monat vorher bekanntgegeben werden – **Druck:** Druckerei Robitschek & Co. Ges.m.b.H., 1050 Wien, Schloßgasse 10–12, Tel. 545 33 11.

**Verlagsrechte:** Die in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm, Aufnahme in eine Datenbank oder auf andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere Datenverarbeitungsanlagen, verwendbare Sprache übertragen werden. Das gilt auch für die veröffentlichten Entscheidungen und deren Leitsätze, wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung redigiert, erarbeitet oder bearbeitet wurden und daher Urheberrechtsschutz genießen. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Beiträgen oder Teilen daraus als Einzelkopie hergestellt werden.

Mit der Einreichung seines Manuskriptes räumt der Autor dem Verlag für den Fall der Annahme das übertragbare, zeitlich und örtlich unbeschränkte ausschließliche Werknutzungsrecht (§ 24 UrhG) der Veröffentlichung in dieser Zeitschrift, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung in jedem technischen Verfahren (Druck, Mikrofilm etc) und der Verbreitung (Verlagsrecht) sowie der Verwertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung auf Datenträgern jeder Art, der Speicherung in und der Ausgabe durch Datenbanken, der Verbreitung von Vervielfältigungsstücken an die Benutzer, der Sendung (§ 17 UrhG) und sonstigen öffentlichen Wiedergabe (§ 18 UrhG) in allen Sprachen ein.

Mit der Einreichung von Beiträgen von Arbeitsgruppen leistet der Einreichende dafür Gewähr, dass die Publikation von allen beteiligten Autoren genehmigt wurde und dass alle mit der Übertragung sämtlicher Rechte an den Verlag einverstanden sind.

Mit dem vom Verlag geleisteten Honorar ist die Übertragung sämtlicher Rechte abgegolten. Aufgrund der Honorierung erlischt die Ausschließlichkeit des eingeräumten Verlagsrechts nicht mit Ablauf des dem Jahr des Erscheinens des Beitrags folgenden Kalenderjahres (§ 36 UrhG). Für die Verwertung durch Datenbanken gilt dieser Zeitraum keinesfalls.