

Protokoll zum
128. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 24.10.2014^{1*}

RD Dr. Lars Dobratz

Référendaire im Kabinett der Generalanwältin Kokott am EuGH

"Aktuelle Entwicklungen im europäischen Steuerrecht"

* Anna Wilms, M.Sc., Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Begrüßung	2
2	Einleitung	2
3	Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der EU-Grundrechte und Steuern	3
3.1	Urteil Åkerberg Fransson (C-617/10)	3
3.2	Urteil Sabou (C-276/12)	4
3.3	Urteil Yumer (C-505/13)	5
3.4	Klagen der Kommission gegen Frankreich (C-479/13) und Luxemburg (C-502/13)	5
3.5	Vorabentscheidungsersuchen VDP Dental Laboratory u.a. (C-144/13 u.a)	6
4	Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der Ertragsteuern	6
4.1	Ertragsteuern – „Finale Verluste“	6
4.2	Ertragsteuern – Exit Tax	9
4.3	Ertragsteuern – Steuerliche Förderung	12
5	Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der Umsatzsteuer	13
6	Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der Gesetzgebung	14
7	Schluss	15

1 Begrüßung

Einleitend begrüßt *Herr Prof. Dr. Roman Seer* die Teilnehmer des 128. Bochumer Steuerseminars und stellt den Referenten *Herrn Dr. Lars Dobratz* vor. *Dr. Dobratz* ist Mitglied des Kabinetts von Generalanwältin *Prof. Dr. Dr. Juliane Kokott* am Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) und dort zuständig für Steuerangelegenheiten.

2 Einleitung

Herr Dr. Dobratz stellt zunächst die Rolle des Steuerrechts am EuGH im Allgemeinen dar. Dieses mache bei einer Gesamtheit von derzeit 790 anhängigen Rechtssachen 104 Fälle aus, welche sich in 48 Mehrwertsteuerfälle, 15 sonstige indirekte, 34 direkte und 7 sonstige Steuerfälle unterteilen. Es herrsche also ein Übergewicht bei den indirekten Steuern. So wurden laut *Dr. Dobratz* seit 1952 ca. 800 Urteile im Mehrwertsteuerrecht gesprochen, welches somit das größte Einzelrechtsgebiet am EuGH darstelle. Dies sei in Art. 113 AEUV begründet, welcher das Harmonisierungsgebot der indirekten Steuern beschreibe. Direkte Steuern werden daher, so *Dr. Dobratz* nur im Rahmen der Grundrecht bzw. Grundfreiheiten verhandelt. Hinsichtlich der sonstigen Verfahren erläutert *Dr. Dobratz*, dass es sich hierbei um spezielle Verfahren handele, wie zum Beispiel im Rahmen unionsrechtlicher Erstattungsansprüche.

Hieran anschließend erläutert *Dr. Dobratz* die Organisation des EuGH. Dieser bestehe aus vier Spruchkörpern:

- Plenum,
- Große Kammer,
- 5 Kammern mit 5 Richtern und
- 5 Kammern mit 3 Richtern.

Die Befassung dieser Kammern liege im Ermessen der Generalversammlung, welche aus der Gesamtheit der Richter (28) und Generalanwälte (neun) bestehe. Anhand dieser Zuweisungen könne erkannt werden, ob einem Fall hohe Wichtigkeit zugesprochen werde oder nicht. Des Weiteren seien die jeweiligen Kabinette der Richter bzw. Generalanwälte mit jeweils vier "Référéndaire" bestückt. Zuletzt hebt *Dr. Dobratz* den immensen Übersetzungsaufwand hervor; 50% der 2.000 Bediensteten am EuGH seien Übersetzer.

Nachfolgend stellt *Dr. Dobratz* die weitere Gliederung seines Vortrages dar. Er werde zunächst Fälle darstellen, welche sich mit EU-Grundrechten und Steuern befassen, anschließend werde er sich auf ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Fälle beziehen und abschließend die aktuelle Entwicklung in der Gesetzgebung betrachten.

3 Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der EU-Grundrechte und Steuern

3.1 Urteil Åkerberg Fransson (C-617/10)

Dr. Dobratz stellt zunächst das Urteil Åkerberg Fransson (C-617/10) vor. Dieser Fall behandle die Frage des Anwendungsbereichs der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Herr Fransson habe keine Einkommen- und Umsatzsteuer für seinen Fischereibetrieb gezahlt. Aufgrund dieser falschen Angaben in seiner Mehrwertsteueranmeldung seien Verwaltungsanktionen verhängt worden. In einem nachfolgenden Strafverfahren sei er für denselben Sachverhalt verurteilt worden. Fraglich sei also gewesen, ob hier die seit 2009 geltende Charta der Grundrechte und damit der „ne bis in idem“-Grundsatz anwendbar gewesen seien. Der EuGH sähe „ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung wegen unrichtiger Angaben zur Mehrwertsteuer als Durchführung [...] der Richtlinie 2006/112 [...] und somit als Durchführung des Unionsrechts im Sinne [...] der Charta an [...]“. Vermehrt und auch in Deutschland sei dieser Begründung widersprochen worden, da es sich in dem vorliegenden Fall um ein Strafverfahren handle. Nach *Herrn Dr. Dobratz* sei dies nicht begründet, da die Umsatzsteuer keine nationale Steuer mehr und daher konsequent unionsrechtlich durchzusetzen sei. Dies ziehe auch Strafverfolgungen mit sich. Inhaltlich setze sich das Urteil lange mit der Frage der Anwendbarkeit der Charta auseinander. Zu der Frage der Anwendbarkeit des "ne bis in idem"-Grundsatzes werde jedoch lediglich auf die ständige Rechtsprechung verwiesen, welche diese Frage an die nationalen Ge-

richte zurückverweise. Im Rahmen der Grundfreiheiten, so *Dr. Dobratz*, würde der EuGH mittlerweile vergleichsweise härter urteilen.

3.2 Urteil Sabou (C-276/12)

Ein weiteres relevantes Urteil sei das Sabou-Urteil (C-276/12), welches sich mit dem Grundrecht auf Anhörung befasse. Sabou sei ein tschechischer Profifußballspieler gewesen, welcher im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung in der Tschechischen Republik Ausgaben in verschiedenen Mitgliedstaaten im Hinblick auf einen etwaigen Wechsel zu einem Fußballverein dieser Staaten geltend machte. Die tschechische Steuerverwaltung habe daraufhin ein Amtshilfeersuchen auf Grundlage der Amtshilferichtlinie an die entsprechenden Steuerverwaltungen gestellt, damit diese Sabous Angaben verifizierten. Aus den von diesen Verwaltungen erhaltenen Antworten ginge hervor, dass keiner der Fußballvereine Herrn Sabou oder seinen Agenten kannte. Sabou habe hierin eine Verletzung seines Grundrechts auf Anhörung gesehen. In diesem Fall sei, so *Dr. Dobratz*, zwar zeitlich nicht die Charta der Grundrechte anwendbar. Das Recht auf Anhörung finde seine Berechtigung aber in dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte. Im Ergebnis wurde diese Klage abgelehnt, da das Recht auf Anhörung im Hinblick auf Verfahrenshandlungen in einem laufenden Verfahren keine Anwendung finde. Die Anhörung bestehe, so *Herr Dr. Dobratz*, im Wesentlichen darin, dass man jene Steuererklärung abgeben habe. Fraglich sei in diesem Fall wiederum die Anwendbarkeit der EU-Grundrechte, da es sich um Einkommensteuer handele (s.o.). Die Kommission habe die Meinung vertreten, dass dieser Anwendungsbereich nicht eröffnet sei. Der EuGH urteilte jedoch, dass „[...] der Umstand, dass der ersuchende Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, ein Amtshilfeersuchen an einen anderen Mitgliedstaat zu richten, nicht zu der Annahme [berechtigt], dass die Regeln über das Auskunftsersuchen und die Verwendung der von diesem Mitgliedstaat erlangten Informationen außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts liegen.“ *Herr Dr. Dobratz* fasst zusammen, dass dies bedeute, dass die zulässige Anwendung der Amtshilferichtlinie eines Mitgliedstaates Durchführung des Unionsrechts darstelle. Stelle eine deutsche Steuerverwaltung also unionsweite Ermittlungen auf Grundlage der Amtshilferichtlinie an, so sei sie an die EU-Grundrechte gebunden.

Prof. Dr. Seer fragt ob *Herr Dr. Dobratz* dies als schlichte Meistbegünstigung verstehe und nennt das fiktive Beispiel eines deutschen Fussballprofis in einem ähnlichen Fall, welcher so dann sein Recht auf informationelle Selbstbestimmung geltend mache. *Prof. Dr. Seer* stellt die Frage, ob dieser neben dem Weg der Verfassungsbeschwerde auch vor einem Finanzgericht seine EU-Grundrechte geltend machen könne. *Herr Dr. Dobratz* stimmt *Prof. Dr. Seer* zu und fügt hinzu, dass das genannte Finanzgericht im Zweifel vorlegen müsse, da es in der Regel

(Ausnahme nur bei eklatanten Fällen) für das nationale Gericht nicht ersichtlich sei, wie der EuGH entscheiden würde. Demnach müsse das nationale Gericht nach der Cilfit-Doktrin vorlegen, wenn die Gefahr bestehe, dass ein anderes Gericht zu einer abweichenden Entscheidung kommen könnte.

3.3 Urteil Yumer (C-505/13)

Herr Dr. Dobratz fährt fort und stellt nun einen Fall vor, in dem die EU-Grundrechte keine Anwendung finden. In dem bulgarischen Fall Yumer (C-505/13) gehe es um eine einkommensteuerrechtliche Frage. In Bulgarien gebe es in Abhängigkeit der Rechtsform zwei verschiedene Steuersätze für die Besteuerung landwirtschaftlicher Einkünfte. Auch wenn das Einkommensteuerrecht kein durchführbares Unionsrecht darstelle, stellte das zuständige bulgarische Verwaltungsgericht die Frage, ob hier der unionsrechtliche Gleichheitssatz Anwendung finde. Der EuGH formulierte hierzu in seinem Beschluss: „Das erkennende Gericht ist der Ansicht, dass unionsrechtliche Vorschriften anwendbar sind, da sich die Bemessungsgrundlage für die Einkünfte des Klägers sowohl aus Einnahmen aus der Viehzucht als auch aus Beihilfen aus den EU-Fonds [...] zusammensetzt. Diese Förderung der landwirtschaftlichen Erzeuger erfolgt in Umsetzung der allgemeinen Politik der Union im Bereich der Landwirtschaft [...]“. Grundsätzlich werden, so *Dr. Dobratz* Beihilfen unterschiedlich, je nach Empfänger, besteuert. In dem vorliegenden Fall behalf sich der EuGH jedoch bezüglich der Entscheidung über das Gleichbehandlungsgebot mit einem Beschluss, da er der Ansicht gewesen sei, dass das bulgarische Verwaltungsgericht den Fall nicht ausreichend erläutert habe.

3.4 Klagen der Kommission gegen Frankreich (C-479/13) und Luxemburg (C-502/13)

In diesem Zusammenhang leitet *Herr Dr. Dobratz* zu weiteren Verfahren zum Gleichheitssatz im Rahmen des Mehrwertsteuerrechts über. Hinsichtlich des ermäßigten Steuersatzes für Bücher klagt die Kommission gegen Frankreich (C-479/13) und gegen Luxemburg (C-502/13). Hier gehe es um die Frage, ob dieser ermäßigte Steuersatz auch für E-Books anwendbar sei. Die deutsche Position sei hier deutlich dagegen, da ein E-Book eindeutig etwas anderes als ein traditionelles Papierbuch sei. Nach Unionsrecht sei ein ermäßigter Steuersatz für Lieferungen von Büchern auf jeglichen physischen Trägern möglich, womit die E-Books ausgeschlossen seien. Dies sei ein Gleichheitsproblem, so *Herr Dr. Dobratz*, insbesondere, da der EuGH im Urteil K Oy (C-219/13) diese Ungleichbehandlung noch unterstreiche indem die Besteuerung von Büchern auf CD-ROMs als Träger mit dem ermäßigten Steuersatz zugelassen und im Vergleich der Download von Büchern mit dem Regelsteuersatz belegt werde. Das Unionsrecht schein also mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSysRL) ein einheitliche Handhabe festzulegen

und E-Books den ermäßigten Steuersatz zu versagen. Fraglich sei jedoch, ob dies gleichheitskonform sei. Beim polnischen Verfassungsgericht sei die Frage anhängig, was die Folge sei, wenn das Gericht zur der Ansicht käme, dass diese Unterscheidung nicht mit dem polnische Gleichheitssatz vereinbar sei. Polen habe sodann nur die Möglichkeit den ermäßigten Steuersatz abzuschaffen. Dies sei, so *Dr. Dobratz*, die Folge des Zusammenspiels des nationalen mit dem unionsrechtlichen Gleichheitssatz.

Prof. Dr. Seer merkt an, dass diese Folge, also die Vorrangigkeit des europarechtlichen Verständnisses des Gleichheitssatzes gegenüber der im nationalen Verständnis hoch angesehenen deutschen verfassungsrechtlichen Interpretation, sehr gewöhnungsbedürftig sei. Es sei in der Ableitung zwar stringent, jedoch dennoch sehr bemerkenswert. *Dr. Dobratz* pflichtet *Prof. Dr. Seer* bei und fügt hinzu, dass es zu hoffen gelte, dass der EuGH den Gleichheitssatz in gleicher Weise, wie das deutsche Verfassungsrecht, bemühe. Hier sehe er jedoch das Konfliktpotenzial der 28 Richter unterschiedlicher Nationen am EuGH.

3.5 Vorabentscheidungsersuchen VDP Dental Laboratory u.a. (C-144/13 u.a)

In dem Vorabentscheidungsersuchen VDP Dental Laboratory u.a. (C-144/13 u.a), an dem auch Deutschland beteiligt sei, gehe es um die Mehrwertsteuerrechtliche Besteuerung von Zahnersatz, welcher im Binnenmarkt steuerbefreit sei. In diesem Zusammenhang stelle die MwStSysRL fest, dass „Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 die in Anhang X Teil A genannten Umsätze besteuert haben, [...] diese weiterhin besteuern [dürfen].“ Demnach dürfe Deutschland diesen Zahnersatz weiterhin besteuern. Dies stelle einen Vorteil im Binnenmarkt dar, da Deutschland somit gem. einer vorangegangenen Rechtsprechung des EuGH aufgrund der inländischen Besteuerung des Zahnersatzes bei grenzüberschreitenden Lieferungen den Vorsteuerabzug geltend machen könne. Somit führe diese zeitlich nicht limitierte Übergangsregelung zu optimalen Wettbewerbsbedingungen für deutsche Hersteller. Andere Mitgliedstaaten, die zu besagtem Zeitpunkt jene Steuer nicht erhoben haben seien benachteiligt, da sie diese Steuer nicht erheben dürfen. Es liege also eine Ungleichbehandlung der Mitgliedstaaten vor. Fraglich sei hier also, ob aufgrund des Vertrages von Lissabon ein Gleichbehandlungsgebot der Mitgliedstaaten untereinander gelte.

4 Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der Ertragsteuern

4.1 Ertragsteuern – „Finale Verluste“

Im Rahmen der Entwicklungen des europäischen Steuerrechts im Zusammenhang mit den finalen Verlusten im Bereich der Ertragsteuern weist *Herr Dr. Dobratz* zunächst auf das grundlegende Marks & Spencer-Urteil (C-446/03) hin. In diesem Fall gehe es um die Behandlung der

Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft innerhalb der nationalen Konzernbesteuerung. Dies sei ein den Binnenmarkt betreffendes Problem, da die Standortwahl bei einer Beschränkung der Verlustberücksichtigung ausländischer Tochtergesellschaften stark beeinflusst werde. So müsse dies, so *Herr Dr. Dobratz*, als Hindernis erkannt werden, auch wenn es eventuell zunächst plausibel erscheine, dass Verluste in einem Mitgliedstaat keine Berücksichtigung finden, in dem auch die Erträge nicht besteuert werden. Der EuGH lege in diesem Urteil fest, dass eine Nichtberücksichtigung der Verluste grundsätzlich zutreffend sei. Er formuliere jedoch auch eine Ausnahme. So dürfe der kumulierte Verlustvortrag als *Ultima Ratio* in dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft berücksichtigt werden, wenn er nirgendwo anders Berücksichtigung finden könne. In dieser Folge habe es eine Reihe weiterer Entscheidungen dieses Thema betreffend gegeben. Zum einen *Oy AA (C-231/05)*, in der der Gerichtshof sich wiederum etwas anders positioniert und weniger Rechtfertigungsgründe zugelassen habe. In der Rechtssache *Lidl Belgium (C-414/06)* handele es sich um die Berücksichtigung der Verluste einer ausländischen Betriebsstätte in Deutschland. Hier wurden die Grundsätze für Tochtergesellschaften aus dem Urteil *Marks & Spencer* von dem EuGH auf Betriebsstätten übertragen und der Eindruck erweckt, dass die Maßstäbe nicht mehr so streng, wie in der *Marks & Spencer*-Entscheidung, gesetzt wurden. In dem nachfolgenden Urteil *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07)* handele es sich um eine Betriebsstätte in Österreich, deren Verluste in Österreich keine Möglichkeit der Berücksichtigung fänden und daher die Berücksichtigung beim deutschen Stammhaus begehrt wurde. Der EuGH urteilte, dass dieser finale Verlustuntergang nur aufgrund des Ausschlusses des Verlustvortrages im österreichischen Recht beruhe und daher keine Berücksichtigung in Deutschland erfolgen müsse. Das Steuerrecht eines Mitgliedstaates dürfe nicht von dem Steuerrecht eines anderen Mitgliedstaates abhängig gemacht werden. Daraufhin habe auch der BFH seine bekannte Rechtsprechung entwickelt in der festgelegt wurde, dass zwischen rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten zu unterscheiden sei. Im Rahmen der Rechtssache *X Holding (C-337/08)* wurde die Verlustberücksichtigung von ausländischen Tochtergesellschaften durchweg ausgeschlossen, ohne jegliche Ausnahmeregelungen zu formulieren. In der Rechtssache *A (C-123/11)* gehe es um eine Verschmelzung eines Unternehmens, welches seine Tätigkeit bereits eingestellt hatte. Durch die Verschmelzung gehe die Rechtspersönlichkeit dieser Tochtergesellschaft unter und somit sei eine Verlustberücksichtigung hier ausgeschlossen. Der EuGH urteilte, dass das nationale Gericht zu klären habe, ob eine anderweitige Verlustberücksichtigung möglich sei. Der Gerichtshof lege also die detaillierten Maßstäbe, wann ein Verlust wirklich final sei, nicht selber fest. In der nachfolgenden Rechtssache *K (C-322/11)* handele es sich um eine in Finnland wohnhafte natürliche Person, die einen Veräußerungsverlust aus

einer französischen Immobilie, der dort nicht berücksichtigungsfähig war, in Finnland berücksichtigen wollte. Hier urteilte der EuGH, dass die Ursache der Nichtberücksichtigung in Frankreich liege und der Verlust daher nicht in Finnland zu berücksichtigen sei. Es bleibe also fraglich, so *Dr. Dobratz*, in welchen Fällen finale Verluste im Ausland vorliegen würden und eine Verrechnung im Inland möglich sei.

Im Zusammenhang mit dieser Frage stellt *Herr Dr. Dobratz* ein aktuell anhängiges Verfahren vor. In der Rechtssache C-172/13 klagt die Kommission gegen das Vereinigte Königreich, da sie in einer Neuregelung des britischen Körperschaftsteuerrechts betreffend die Verlustverrechnungsvorschriften eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV sehe. In der entsprechenden Vorschrift lege das Vereinigte Königreich folgendes fest: „The determination as to the extent to which the EEA amount cannot be taken into account [...] is to be made at the time immediately after the end of the EEA accounting period.“ Dies bedeute, dass die Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft nur im Vereinigten Königreich zu berücksichtigen seien, wenn in dem Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft keine Ausgleichsmöglichkeit in der Vergangenheit, dem aktuellen Jahr sowie in künftigen Zeiträumen bestehe. Die Kommission trage vor, dass die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs den Beweis des finalen Verlusts für künftige Zeiträume praktisch unmöglich machten, da diese Möglichkeit „unmittelbar nach dem Ende“ des Veranlagungszeitraums, in dem der Verlust vorgetragen worden sei, geprüft werden müsse. Dies sei in der Praxis nicht möglich und daher sei jeglicher Ausgleich für die Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft nach dieser britischen Regelung ausgeschlossen. Des Weiteren könne so nach der britischen Regelung lediglich der Verlust eines einzigen Veranlagungszeitraums übertragen werden. Das Urteil *Marks & Spencer* dürfte jedoch, so *Herr Dr. Dobratz*, so zu verstehen sein, dass der gesamte, also kumulierte, Verlust vorgetragen werde und daher bei der Frage der Verrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen zu Berücksichtigung sei.

Generalanwältin Kokott habe in ihren jüngst vorgestellten Schlussanträgen vorgeschlagen das *Marks & Spencer*-Urteil und die dort festgelegten Grundsätze aufzugeben, da es unvereinbar mit anderen existierenden Rechtsprechungsgrundsätzen sei. *Dr. Dobratz* weist darauf hin, dass sich dies auch in der z.B. in Deutschland existierenden hohen Zahl der stagnierenden Verfahren bezüglich dieser nicht eindeutig geklärten Rechtsfrage widerspiegele. Es sei jedoch anzumerken, dass der EuGH seine Rechtsprechung in der Regel nicht zurücknehme und er sich eigentlich mit dem Urteil *Marks & Spencer* auf die Mitgliedstaaten zubewegt hätte. Dies natürlich nicht vollständig, da die betreffende Verlustverrechnung nur mit Ausnahmen gewährt werde und diese jedoch problematisch zu bestimmen seien.

Prof. Dr. Seer merkt an, dass es skurril wäre, sollte dem Antrag der Generalanwältin Kokott gefolgt werden und ausländische finale Verluste nicht zur Verrechnung zugelassen werden, da der Vorsitzende Richter des I. Senats des BFH, Prof. Dr. Gosch, die Rechtsprechung des EuGH als so eindeutig und klar ansehe, dass er eine Unterscheidung finaler und nicht finaler Verluste anhand dessen treffen könne. Diese Ansicht müsse er, so *Prof. Dr. Seer*, sodann, wenn dem Vorschlag von Generalanwältin Kokott gefolgt werde, zurücknehmen. *Dr. Dobratz* vertrete hier die Ansicht, dass der BFH in diesem Falle gegen den AEUV verstoßen habe, weil das Gericht über die einheitliche Auslegung des Unionsrechts in der gesamten Union in diesem Fall nicht sicher sein konnte und seiner Vorlagepflicht demnach nicht nachgekommen sei (Cilfit-Doktrin). *Dr. Dobratz* fügt hinzu, dass dies dadurch unterstrichen werde, dass diese Rechtssache die Verlustverrechnung betreffend (Klage der Kommission gegen das Vereinigte Königreich, C-172/13) die erste seit Marks & Spencer sei, die der großen Kammer des EuGH zugewiesen wurde und ihr somit eine hohe Wichtigkeit am Gerichtshof zugemessen werde.

4.2 Ertragsteuern – Exit Tax

Im Rahmen der Exit Tax gehe es, so *Dr. Dobratz*, um die Besteuerung stiller Reserven einer Gesellschaft anlässlich des Verlusts des Besteuerungsrechts eines Mitgliedstaates aufgrund einer Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat. Hier verweist *Dr. Dobratz* zunächst auf das Urteil National Grid Indus (C-371/10), welches sich mit dem Fall der niederländischen Gesellschaft National Grid Indus beschäftige, die ihren Sitz in das Vereinigte Königreich verlegte und sich gegen die von der niederländischen Steuerverwaltung erhobene Steuer auf die stillen Reserven im Zeitpunkt der Sitzverlagerung wehrte (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit). Hinsichtlich der in dieser Rechtssache problematisierten Aufteilung der Besteuerungshoheiten zwischen den Mitgliedstaaten komme der EuGH zu dem Ergebnis, dass ein Mitgliedstaat bei Sitzverlegung die (nicht realisierten) stillen Reserven feststellen, die Steuer jedoch im Zeitpunkt der Sitzverlegung und dem Verlust des Besteuerungsrechts nicht erheben dürfe. Im Sinne der Gleichbehandlung müsse auch hier Gewinnrealisierung vorliegen. Offen bliebe wiederum, so *Dr. Dobratz*, wie der Zeitpunkt der Steuererhebung festzulegen sei (z.B. bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern).

In dem nachfolgenden Urteil DMC (C-164/12) lasse der EuGH jedoch eine Staffelung der Gewinnrealisierung nach dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zu. In dieser Rechtssache gehe es um den Verlust des Besteuerungsrechts aufgrund einer grenzüberschreitenden Einbringung nach Umwandlungssteuerrecht. Der EuGH sehe hier „[...] die Staffelung der Zahlung der vor der tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven geschuldeten Steuer in fünf Jahresraten in Anbetracht des mit der Zeit steigenden Risikos der Nichteinbringung [als] eine Maßnahme [an], die

für die Erreichung des Ziels, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, angemessen und verhältnismäßig ist.“ Dies lasse Widerspruch zu der National Grid Indus Entscheidung erkennen, wobei dies nach *Dr. Dobratz* Ansichtssache sei. Es sei darauf hinzuweisen, dass die Rechtssache DMC von einer Fünfer-Kammer und die Rechtssache National Grid Indus von der Großen Kammer entschieden wurde.

Eine Stimme aus dem Publikum (*Stimme 1*) stellt die Frage, wie hinsichtlich der Staffelung zu verfahren sei, wenn die stillen Reserven durch eine Veräußerung im ersten Jahr realisiert werden würden. *Dr. Dobratz* antizipiert, dass die fünf Jahre im Sinne einer Pauschalisierung mögliche Veräußerungen simulieren und im Falle einer tatsächlichen Veräußerung diese als solche behandelt und besteuert werde. *Stimme 1* sehe dies vielmehr als Mischkalkulation und sei daher der Meinung, dass eine angewendete pauschalisierende Staffelung auch bei tatsächlicher Veräußerung beibehalten werden solle. *Herr Dr. Dobratz* stimme dem teilweise zu und führt aus, dass im Sinne der Kohärenz der Rechtsprechung der Mitgliedstaaten Steuerfälle nicht einseitig zu Gunsten des Fiskus verändert werden dürfen. Da diese Entscheidung jedoch in jedem Falle einer Verhältnismäßigkeitsprüfung unterliege, seien unterschiedliche Lösungen möglich. *Prof. Dr. Seer* fügt hinzu, dass er die von *Dr. Dobratz* beschriebene Entwicklung der Rechtsprechung hinsichtlich der eindeutigen Aufteilung der Steuerhoheiten nachvollziehen könne. Diese Aufteilung sei jedoch nur möglich, wenn die Steuerverstrickung der stillen Reserven bei Sitzverlegung in dem aufnehmenden Mitgliedstaat gesichert sei, wenn also die Bemessungsgrundlage der Exit Tax dem Ausgangswert im Aufnahmestaat entspreche. Da die einzelnen Steuerhoheiten in diesem Sinne nicht aufeinander abgestimmt seien, sei dies nicht gewährleistet. Dies sei nur durch eine entsprechend harmonisierende Richtlinie zu lösen. Der EuGH stehe also vor einem Dilemma: Einerseits könne die Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Falles gegenüber dem nationalen Fall mangels Gewinnrealisation bestehen bleiben. Dies sei konsequent, wenn die Besteuerung der Wertsteigerung im anderen Mitgliedstaat gesichert sei. Dies sei jedoch andererseits, wie zu vor beschrieben, nicht immer gegeben. Der EuGH mute also dem nationalen Fiskus ein Vollzugsproblem zu, da die Steuer festgesetzt, aber der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung beobachtet werden müsse. Aus diesem Grunde sehe *Prof. Dr. Seer* eine Typisierung der Gewinnrealisierung im Sinne einer Staffelung der Steuerzahlung auf fünf Jahre als einen zu begründenden Ansatz. *Herr Dr. Dobratz* stimme dem teilweise zu und verweist in diesem Zusammenhang mit Blick auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip nochmal auf die Problematik der Doppelbesteuerung bei unterschiedlichen Ansatzvorschriften unterschiedlicher Steuerhoheiten, wenn z.B. der Aufnahmemitgliedstaat die historischen Anschaffungskosten ansetze. Dies sei nicht vertretbar. Im Urteil N habe der EuGH geurteilt, dass der Mitgliedstaat aus dem eine an einer Gesell-

schaft beteiligte Person wegziehe auch spätere Wertschwankungen der Beteiligung berücksichtigen müsse, wenn der andere Mitgliedstaat dies nicht tue. National Grid Indus habe diese Aussage noch einmal auf den Prüfstand gestellt, indem die Ansicht (entsprechend dem Krankenhaus Urteil, siehe 4.1) vertreten wurde, dass das Steuerrecht eines Mitgliedstaates nicht von dem eines anderen Mitgliedstaates abhängig gemacht werden dürfe. Der EuGH habe in dieser Entscheidung auf die Symmetrie der Gewinnberücksichtigung verwiesen und die Steuerhoheiten voneinander abgegrenzt. Somit handele ein aufnehmender Mitgliedstaat, der historische Anschaffungskosten ansetze, wenn der Wegzugstaat die stillen Reserven bis dato versteuert habe, unionsrechtswidrig (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit). Dies folge aus der Aufteilung der Steuerhoheiten entsprechend der National Grid Indus Entscheidung. Nach *Herrn Dr. Dobratz* gelte diese Regelung der Aufteilungsproblematik auch für natürliche Personen. Das dem entgegen stehende Urteil N werde von der neueren National Grid Indus Rechtsprechung überlagert.

Im weiteren Verlauf seines Vortrages stellt *Dr. Dobratz* in diesem thematischen Zusammenhang zwei laufende Verfahren vor. Zum einen das Vorabentscheidungsersuchen Verder LabTec (C-657/13) welches sich mit den Regelungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 sowie § 4 g EStG befasse und die Klage der Kommission gegen Deutschland (C-591/13) betreffend § 6 b EStG. In dem erst genannten Verfahren gehe es um die Verlagerung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte. Laut BFH sei dieser Vorgang wie eine Entnahme zu behandeln und dementsprechend zu besteuern. In einem nachfolgenden Schreiben des BMF würde eine Staffelung von zehn Jahren vorgeschrieben, welche mittlerweile durch § 4g EStG auf fünf Jahre festgelegt worden sei. *Dr. Dobratz* vermutet, dass im Ergebnis keine Abweichung von dem DMC-Urteil zu erwarten sei. Im Zusammenhang mit aktuellen Diskussionen weist *Dr. Dobratz* darauf hin, dass es irrelevant sei, ob der EuGH das deutsche Steuerrecht falsch verstehe, da die Entscheidung, also die Antwort auf die Frage eines Vorabentscheidungsersuchens, im Sinne einer Rechtsnorm zu verstehen sei und diese Entscheidung zum Unionsrecht richtig sei, auch wenn nationales Recht (teilweise) falsch verstanden werde.

In der Klage der Kommission gegen Deutschland argumentiere die Kommission, dass die Ungleichbehandlung bei der Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven von veräußerten Anlagegütern auf andere Anlagegüter im Inland gegenüber der Unzulässigkeit der Übertragung stiller Reserven, wenn Anlagegüter in ausländischen Betriebsstätten ersetzt werden, einer Exit Tax entspreche. Somit müssten dieselben Grundsätze wie im Falle National Grid Indus gelten und erst bei Gewinnrealisation besteuert werden dürfen. Also erst bei Aufdeckung der stillen Reserven des neuen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens.

4.3 Ertragsteuern – Steuerliche Förderung

Im Zusammenhang mit steuerlichen Förderungen stellt *Dr. Dobratz* drei niederländische Vorlagen vor: Vorlage X (C-87/13) des Hoge Raad, Vorlage Q (C-133/13) des Raad van State und Vorlage Sopora (C-512/13) des Hoge Raad. Im Rahmen dieser Verfahren zu steuerlichen Förderungen gehe es verallgemeinert darum, dass der jeweilige Mitgliedstaat sich entschieden habe bestimmte Lebenssachverhalte zu fördern und daraufhin in Konflikt mit den Grundfreiheiten gerate. In Deutschland gebe es diesbezüglich das bekannte Beispiel der Klage der Kommission gegen Deutschland aufgrund der Eigenheimzulage. Hier habe der EuGH nicht formuliert, dass es Deutschland schlicht untersagt sei nur deutsche Wohnungen zu fördern. Vielmehr formulierte der EuGH die Frage nach dem Ziel dieser Förderung. Das Ziel läge laut EuGH darin den Wohnungsbestand in Deutschland zu erhöhen. Dies könne demnach auch durch Förderung ausländischer Wohnungen erreicht werden, da dies auf den nationalen Markt positive Auswirkungen habe und die Zielerreichung somit gewährleistet sei. Eine Begrenzung der Eigenheimzulage auf Deutschland sei also nicht verhältnismäßig und somit nicht gerechtfertigt.

Im Fall X gehe es um den Erhalt nationalen Kulturguts durch erhöhte Erhaltungsaufwendungen. In der Rechtssache begehre ein belgischer Schlossbesitzer die Anerkennung dieser erhöhten Erhaltungsaufwendungen in den Niederlanden, da er dort arbeite. Es sei also fraglich, ob die Niederlande für diese Förderung des belgischen Schlosses zuständig seien. Der Fall befasse sich, so *Dr. Dobratz*, mit der Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten. Die Rechtssache Q behandle eine Frage bezüglich der niederländischen Schenkungsteuerbefreiung von Kultur- und Naturgütern, um diese zu schützen bzw. zu fördern. In diesem Fall begehre eine Dame die Schenkungsteuerbefreiung in den Niederlanden, da sie ein englisches Landgut verschenken will. Hier stelle sich wiederum die Frage, ob die Niederlande die Förderung des englischen Landgutes bewilligen müssen. Im Prinzip liege Diskriminierung vor, wenn bestimmte Förderungen nur Inländern zustünden, so *Dr. Dobratz*, aber man müsse die Ziele abwägen und dementsprechende Maßstäbe anlegen. Es bestehe z. B. die Möglichkeit, dass zu schützende Kultur- und Naturgüter in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlich definiert und somit unterschiedlich gefördert werden.

Prof. Dr. Seer weist hier auf das Persche-Urteil des EuGH zur Gemeinnützigkeit hin. Hier habe der EuGH geurteilt, dass im Sinne der Gleichbehandlung eine Spende an eine gemeinnützige Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat zum Sonderausgabenabzug zugelassen werden müsse. Da dieser Fall ein ähnliches Problem, wie die von *Dr. Dobratz* zuvor erläuterten Fälle behandle, sehe er nun die Möglichkeit, dass diese Persche-Regelung auch für andere Fördermaßnahmen Anwendung finden könne oder der EuGH diese Entscheidung im Gemeinnützigkeits-

recht zurücknehmen müsse. *Prof. Dr. Seer* sehe jedoch ein Problem in der Rechtfertigung der Förderung ausländischer Denkmäler und Ähnlichem. *Dr. Dobratz* stimmt dem zu und führt aus, dass im Falle des Persche-Urteils argumentiert werde, dass der Sonderausgabenabzug zuzulassen sei, wenn die ausländische Einrichtung Ziele verfolge, die in Deutschland ebenfalls als steuerbegünstigt anzuerkennen wären. In der Rechtssache Q sei das Ziel hingegen die Förderung nationalen Kulturguts, welches durch die Förderung ausländischen Kulturguts nicht erreicht werden könne.

Hieran anschließend stellt *Herr Dr. Dobratz* die Vorlage Sopora vor. Diese behandle eine pauschalisierende Steuerbefreiung des Einkommens für angeworbene ausländische Arbeitskräfte in den Niederlanden, um dem Arbeitskräftemangel in bestimmten Bereichen entgegenzuwirken. Die Befreiung stelle also einen Lohnkostenzuschuss dar, welcher mit den durch einen Zweitwohnsitz oder Umzug entstehenden Kosten gerechtfertigt werde. Diese Steuerbefreiung werde jedoch nur Arbeitnehmern gewährt, welche mehr als 150 km von der niederländischen Grenze entfernt wohnen. Es finde hier also im Gegensatz zu der ansonsten problematisierten Differenzierung in- und ausländischer Sachverhalte eine Differenzierung verschiedener grenzüberschreitender Sachverhalte statt. Bisher gebe es keine eindeutige Äußerung des Gerichtshofes, ob diese Ungleichbehandlung eine Verletzung der Grundfreiheiten darstelle. Die Frage der Verhältnismäßigkeit dieser Ungleichbehandlung im Zusammenhang mit dieser steuerlichen Fördermaßnahme wurde der Großen Kammer übertragen.

5 Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der Umsatzsteuer

Einleitend zur Umsatzsteuer erläutert *Herr Dr. Dobratz*, dass laut MwStSysRL das Optionsrecht existiere, dass jeder Mitgliedstaat, die in seinem Gebiet ansässigen rechtlich unabhängigen Personen, welche jedoch eng miteinander verbunden seien, als einen Steuerpflichtigen behandeln könne. Die Organschaft sei somit auf das Inland beschränkt. Nach Unionsrecht sei ein Konzern somit umsatzsteuerlich lediglich im Inland begünstigt. In diesem Zusammenhang verweist *Dr. Dobratz* auf die Rechtssache Schmelz (C-97/09), die sich mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung für inländische Kleinunternehmen aufgrund der MwStSysRL und der Versagung der Steuerbefreiung gegenüber Steuerpflichtigen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind befasst habe. Der EuGH entschied, dass eine ausreichende Rechtfertigung bestehe, da diese Regelung das Ziel habe Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbräuche zu bekämpfen und, dass das Ziel der Kleinunternehmerregelung, mit der die Wettbewerbsfähigkeit der Kleinunternehmen gestärkt werden solle, es rechtfertige, dass die Steuerbefreiung auf die Tätigkeiten der Kleinunternehmen beschränkt werde, die im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet werde, ansässig seien.

Im Hinblick auf die zuvor genannte Regelung in der MwStSysRL zur Organschaft habe es Verfahren hinsichtlich der Frage gegeben, ob es zulässig sei, diese Regelung auf bestimmte Branchen zu begrenzen oder nicht steuerpflichtige Personen einzubeziehen (C-480/10, C-85/11).

Das Urteil Skandia America (C-7/13) behandle die Frage, ob Betriebsstätten eines Drittstaates Teil einer Organschaft in der Europäischen Union sein können. Des Weiteren befassen sich aktuelle BFH-Vorlagen mit der Frage, ob Personengesellschaften in diesem Zusammenhang ausgeschlossen werden dürfen.

Ein weiterer Aspekt im Rahmen der Umsatzsteuer seien die innergemeinschaftlichen Leistungen, wobei hier vor allem der Ort der Dienstleistung thematisiert werde. Aus Zeitgründen verweist *Dr. Dobratz* nur kurz auf die Urteile C-605/12, C-144/13 u.a. und C-446/13.

6 Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der Gesetzgebung

Hinsichtlich der Entwicklungen in der Gesetzgebung der Europäischen Union stellt *Dr. Dobratz* zunächst drei Richtlinienvorschläge vor. Allen voran nennt er den Vorschlag zur Gemeinsamen Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), welcher erfreulicherweise große Diskussionen auslöse und hierdurch die Unterschiede der verschiedenen Besteuerungssysteme hinsichtlich dieser Bemessungsgrundlage offengelegt werden. *Dr. Dobratz* halte es jedoch für fraglich, ob die Diskussion tatsächlich zu einem entsprechenden Resultat führen werde.

Im Anschluss stellt *Dr. Dobratz* den Richtlinienvorschlag zur Behandlung von Gutscheinen in der Mehrwertsteuer vor. Dies sei ein sehr komplexes Thema mit der Problematik, ob die Besteuerung an den Entstehungs- oder Einlösezeitpunkt eines Gutscheins anknüpfe. Das hauptsächliche Problem seien Waren- und Nennwertgutscheine, da hier erst bei Einlösen des Gutscheins feststehe welche Ware verkauft und welcher Umsatzsteuersatz somit Anwendung finde. Daher sehe der Richtlinienvorschlag die Besteuerung hier erst bei Einlösen des Gutscheins vor.

Der dritte Richtlinienvorschlag zur Standard-Mehrwertsteuererklärung betreffe die Einführung einer unionsweit einheitlichen Mehrwertsteuererklärung. Diverse Ausnahmen bieten hier wiederum viel Diskussionsstoff zwischen den Mitgliedstaaten.

Zuletzt nennt *Dr. Dobratz* die sich in der Diskussion befindende Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer. *Prof. Dr. Seer* stellt diesbezüglich die Frage, ob eine solche Durchführungsverordnung, da ihre Ermächtigungsgrundlage im Sekundärrecht (MwStSysRL) liege, sogenanntes Tertiärrecht darstelle. *Dr. Dobratz* erläutere, dass Tertiärrecht dem Sekundärrecht untergeordnet sei und er dies für die genannte Durchführungsverordnung nicht bejahen würde, da diese eine normale Verordnung nach Unionsrecht darstelle. Die Grundlage liege zwar in einer Richtlinie, die Durchführungsverordnung lege jedoch schlicht verbindlich fest, wie die in nationales Recht umgesetzte Richtlinie zu verstehen und umzusetzen sei.

7 Schluss

Nachdem *Herr Dr. Dobratz* seinen Vortrag beendet hat schließt *Herr Prof. Dr. Seer* das 128. Bochumer Steuerseminar, bedankt sich bei den Teilnehmern für die rege Teilnahme und lädt hiermit zum nächsten Bochumer Steuerseminar ein: Das **129. Bochumer Steuerseminar** finde am **14.11.2014** im Veranstaltungszentrum der Ruhr-Universität zum Thema "**Zukunft des steuerlichen Risikomanagements im Einnahmebereich**" statt. Der Referent Reg. Rat Erich Huber ist Projektleiter für neue Prüfungstechnik im Risiko-, Informations- und Analysezentrum des Bundesministeriums für Finanzen in Wien.