

Dogmatik und Praxis im Steuerrecht

Festschrift für Markus Reich

herausgegeben von

Laurence Uttinger

Daniel P. Rentzsch

Conradin Luzi

Schulthess § 2014

Die Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für die Auslegung des Art. 16 Abs. 2 Freizügigkeitsabkommen

MICHAEL LANG*

Inhaltsübersicht

A. Die Bedeutung des Art. 16 Abs. 2 FZA	409
B. Der BFH-Beschluss vom 7. September 2011, I B 157/10	417
C. Der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit	420
D. Die Vergleichbarkeitsprüfung	422
E. Rechtfertigungsprüfung	424
F. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung	426
G. Die Bedeutung des Art. 21 FZA	429
H. Die Bedeutung des anderen «rechtlichen Rahmens»	431
I. Zusammenfassende Würdigung	434

A. Die Bedeutung des Art. 16 Abs. 2 FZA

Viele Jahre hatte ich Gelegenheit, im gemeinsamen Steuerausschuss der deutschen Bundessteuerberaterkammer, der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder und der Schweizer Treuhänderkammer (D-A-CH-Ausschuss) mit MARKUS REICH zusammenzuarbeiten. Dabei hat sich eine freundschaftliche Beziehung entwickelt, die ich sehr zu schätzen weiß. Über die gemeinsame Arbeit im Ausschuss ist es auch zu weiteren Kooperationen gekommen, wie Gastvorlesungen an der jeweils anderen Universität. Ausfluss der Zusammenarbeit waren auch gemeinsame Publikationen.¹ In einer dieser Veröffentlichungen hat die Vorschrift des Art. 16 Abs. 2 FZA eine Rolle gespielt und MARKUS REICH, JÜRGEN LÜDICKE und ich hatten damals schon die Gelegenheit, uns mit dem Inhalt dieser Vorschrift auseinanderzusetzen.² Aus Anlass des runden Geburtstags von MARKUS REICH möchte ich dieses Thema gerne nochmals aufgreifen und anhand einer Entscheidung des BFH vertiefen: Art. 16 Abs. 2 FZA ist eine der zentralen Regelungen, die die Bedeutung der EuGH-Recht-

* Herrn ALEXANDER ZEILER, LL.M., danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur. Ihm und Frau Dr. VANESSA ENGLMAIR, LL.M. verdanke ich wertvolle Anregungen. Das Manuskript habe ich am 30. Juni 2013 abgeschlossen.

¹ CHRISTIAN SCHMIDT/MARKUS REICH/MICHAEL LANG, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, IStR 2007, 1 ff.; JÜRGEN LÜDICKE/MARKUS REICH/MICHAEL LANG, Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz Teil I, IStR 2008, 67 ff.; JÜRGEN LÜDICKE/MARKUS REICH/MICHAEL LANG, Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz Teil II, IStR 2008, 709 ff.

² LÜDICKE/REICH/LANG (FN 1), IStR 2008, 715 f.

sprechung bei der Auslegung des Freizügigkeitsabkommens anspricht. Die Frage der Relevanz der EuGH-Rechtsprechung und des Unionsrechts insgesamt für die Schweiz hat uns oft auch im D-A-CH-Ausschuss beschäftigt und war Gegenstand zahlreicher Fachdiskussionen zwischen MARKUS REICH und mir.

Das Freizügigkeitsabkommen normiert, dass zahlreiche unionsrechtliche Regelungen auch im Verhältnis zur Schweiz anwendbar sind. Besondere Bedeutung haben dabei die unionsrechtlichen Grundfreiheiten, die zumindest partiell erfasst sind.³ Schon deshalb ist klar, dass in Fällen, in denen der Anwendungsbereich von bestehenden unionsrechtlichen Vorschriften auf die Schweiz erweitert wird, die Rechtsentwicklung auf dem Gebiet des Unionsrechts und damit auch die Rechtsprechung des EuGH für die Auslegung des Freizügigkeitsabkommens von Bedeutung ist. Art. 16 Abs. 1 FZA unterstreicht dies, indem diese Vorschrift den Vertragsparteien die Verpflichtung auferlegt, «alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden».

Damit sind die maßgebenden unionsrechtlichen Vorschriften aber keineswegs völlig unverändert im Verhältnis zur Schweiz anzuwenden. Das FZA bezieht die Schweiz nicht in den Binnenmarkt ein.⁴ Vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit – also nicht im Rahmen der Auslegung des FZA selbst, sondern des AEUV⁵ und seiner Vorgängervorschriften – ist der EuGH zu folgendem differenzierenden Ergebnis gelangt, wonach auch die Rechtsprechung des EuGH nicht unbesehen im Verhältnis zu Drittstaaten übernommen werden kann:⁶

«Diese Rechtsprechung, die sich auf Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Gemeinschaft bezieht, kann jedoch nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern übertragen werden, da dieser sich in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt als die Rechtssachen, die Anlass zu den in den beiden vorstehenden Randnummern genannten Urteilen gegeben haben. [...] Erstens spielen sich die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten nämlich in einem gemeinsamen rechtlichen Rahmen ab, der durch das Vorliegen einer gemeinschaftlichen Regelung, wie der Richtlinie 77/799, gekennzeichnet ist, durch die wechselseitige Verpflichtungen zur gegenseitigen Amtshilfe festgelegt worden sind. Auch wenn die Verpflichtung zur Amtshilfe in den unter diese Richtlinie fallenden Bereichen nicht unbegrenzt ist, schafft diese Richtlinie doch einen Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten, den es zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittlands nicht gibt, wenn dieses keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist. [...] Zweitens bieten, wie der Generalanwalt in den Nrn. 141 bis 143 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, soweit es um die Belege geht, die der Steuerpflichtige vorlegen kann, um den Steuerbe-

³ WERNER HASLEHNER, Die Anwendung von EG-Grundfreiheiten im Verhältnis zur Schweiz, SWI 2007, 224 ff.

⁴ EDGAR IMHOF, Das Freizügigkeitsabkommen EG-Schweiz und seine Auslegungsmethode, Zeitschrift für europäisches Sozial- und Arbeitsrecht (ZESAR) 2007, 164 ff.

⁵ Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

⁶ EuGH 18. Januar 2007, C-101/05, A., Slg. 2007, I-11568, Rn. 60 ff.

hörden die Nachprüfung zu ermöglichen, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind, die gemeinschaftlichen Harmonisierungsmaßnahmen, die in den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Buchführung der Gesellschaften gelten, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, verlässliche und nachprüfbar Angaben über die Struktur oder die Tätigkeiten einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft vorzulegen, während eine solche Möglichkeit für den Steuerpflichtigen nicht gewährleistet ist, wenn es sich um eine in einem Drittland niedergelassene Gesellschaft handelt, die nicht verpflichtet ist, diese gemeinschaftlichen Maßnahmen anzuwenden. [...] Wenn die Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden, ist es folglich grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Land zu erhalten.»

Vor diesem Hintergrund ist Art. 16 Abs. 2 FZA zu lesen:

«Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest.»

Die Vertragsverfasser machen auf diese Weise deutlich, dass sie die Rechtsprechung, wie sie der EuGH zum Binnenmarkt entwickelt hat, auch im Verhältnis zur Schweiz beachtet haben wollen. Dem besonderen «rechtlichen Rahmen» – wie er im erwähnten Urteil A. vom EuGH herausgearbeitet wurde – kann dabei aber Rechnung getragen werden. Schließlich normiert Art. 16 Abs. 2 FZA keine absolute Bindung an die Rechtsprechung des EuGH, sondern verpflichtet die Rechtsanwender nur, die Rechtsprechung des EuGH zu *berücksichtigen*.

Vor allem aber scheinen die Vertragsverfasser intendiert zu haben, mit Art. 16 Abs. 2 FZA eine «Bremse» gegen eine uneingeschränkte Übernahme künftiger Rechtsprechung des EuGH zu schaffen. Die Vertragsparteien – und hier wohl vor allem die Schweiz, die der Rechtsprechung des EuGH naturgemäß ferner steht als die EU und deren Mitgliedstaaten – wollten sich davor schützen, einer für sie nicht vorhersehbaren Weiterentwicklung der Rechtsprechung des EuGH völlig ausgeliefert zu sein.⁷ Daher erklärt Art. 16 Abs. 2 FZA vor allem jene Rechtsprechung für maßgebend, die bereits zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung – also am 21. Juni 1999 – existiert hat. Art. 16 Abs. 2 FZA ist so formuliert, dass die Berücksichti-

⁷ Dazu PASCAL HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, 169 ff.; REINHOLD BEISER, Die Freizügigkeit zwischen der EU und der Schweiz: Versteinerung, Aushöhlung oder dynamische Auslegung, IStR 2012, 304 ff.

gung künftiger Rechtsprechung keineswegs ausgeschlossen ist. Eine deutliche Zurückhaltung gegenüber den nach Vertragsunterzeichnung ergangenen Urteilen des EuGH ist aber nicht zu übersehen.

Wenngleich es vor allem der Schweiz wichtig gewesen sein wird, eine statische Sichtweise zu betonen, bedeutet dies nicht, dass dies lediglich für Rechtsanwender in der Schweiz relevant ist. Der BFH hat daher auch richtig erkannt, dass Art. 16 Abs. 2 FZA in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten der EU dieselbe Bedeutung hat.⁸ Es lag ja gerade in der Intention der Vertragsverfasser, für beide Vertragsparteien dieselben Regelungen mit demselben Inhalt in Kraft zu setzen. Ein gespaltenes Verständnis des Art. 16 Abs. 2 FZA kann den Vertragsverfassern daher nicht zugesonnen werden.

Viel schwieriger zu beantworten ist aber die Frage, ob Art. 16 Abs. 2 FZA nur zugunsten *der Staaten* wirken soll: Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA – am 21. Juni 1999 – waren es vor allem die Mitgliedstaaten der EU, denen die Rechtsprechung des EuGH deutliche und immer weitergehende Schranken auferlegte. Auf dem Gebiet des Steuerrechts gab es zu diesem Zeitpunkt beispielsweise kaum ein Urteil des EuGH zu den Grundfreiheiten, in dem der Gerichtshof die Erwartungen der am Verfahren beteiligten Steuerpflichtigen enttäuscht hätte. Vor diesem Hintergrund könnte der Sinn des Art. 16 Abs. 2 FZA auch darin gesehen werden, zu verhindern, dass auch im Verhältnis zur Schweiz die Dynamik der Rechtsprechung ungebrochen zum Tragen kommt und sowohl den Mitgliedstaaten als auch der Schweiz selbst zusätzliche Fesseln anlegt, die niemand voraussehen mag.

Wenn man allerdings in Rechnung stellt, dass es der Schweiz und der EU und ihren Mitgliedstaaten vor allem darum ging, den Inhalt der im FZA enthaltenen Vorschriften auch *vorhersehen* zu können und nicht von einer unerwarteten Rechtsprechung des EuGH überrascht zu werden, spricht dies dafür, die «Versteinerung» des Inhalts der Grundfreiheiten in beide Richtungen zu verstehen.⁹ Bekanntlich hat sich der EuGH bei der Anwendung der Grundfreiheiten auf steuerrechtliche Fragen etwa ab dem Jahr 2005 deutlich freundlicher gegenüber den Mitgliedstaaten und ihren Regierungen verhalten und strengere Maßstäbe bei der Vergleichbarkeitsprüfung angelegt, neue Rechtfertigungsgründe kreiert und die Verhältnismäßigkeitsprüfung weniger streng vorgenommen.¹⁰ So gesehen schützt Art. 16 Abs. 2 FZA nicht nur die Mitgliedstaaten davor, durch den EuGH in ihrer Gesetzgebung zusätzliche Fesseln angelegt zu bekommen, sondern auch die Steuerpflichtigen davor, dass die weitere Rechtsprechung die bis zum 21. Juni 1999 vom EuGH entwickelten Anforderungen an die Steuergesetze wieder zurücknimmt. Art. 16 Abs. 2 FZA kann daher auch bewirken, dass im Verhältnis zur Schweiz für die Gesetzgeber und deren Verwaltungen ein strengerer Maßstab gilt als sonst in der EU auf Grundlage der unionsrechtlichen Grundfreiheiten.¹¹

⁸ BFH 7. September 2011, I B 157/10, Rn. 34 = Bundessteuerblatt (BStBl) II 2012, 590.

⁹ Kritisch dazu: BEISER (FN 7), IStR 2012, 304.

¹⁰ MICHAEL LANG, *Is the ECJ Heading in a New Direction?*, European Taxation 2006, 422 ff.

¹¹ Anders z.B. JULIAN MAIER, *Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EG*, Baden-Baden 2013, 93; dazu auch schon unter Berufung auf die Rechtsprechung des Schweizer Bundesgerichts HINNY (FN 7), FStR 2004, 171.

Der Maßstab, den Art. 16 Abs. 2 FZA vorgibt, kann dabei nicht davon abhängen, welche konkrete nationale Regelungen den Vorabentscheidungsersuchen und Vertragsverletzungsverfahren zugrunde gelegen sind, die vom EuGH vor dem 21. Juni 1999 entschieden wurden. Der Gerichtshof hat es gar nicht in der Hand, die von ihm zu entscheidenden Rechtsfragen zu bestimmen. Dies richtet sich nach den Vorabentscheidungsersuchen der nationalen Gerichte und den Klagen der Mitgliedstaaten und der Kommission. Nationale Regelungen, deren Inhalte bis dahin nicht Gegenstand von EuGH-Verfahren waren, haben daher auch den Anforderungen der im FZA enthaltenen Grundfreiheiten zu entsprechen. Art. 16 Abs. 2 FZA hätte sonst einen von Zufällen abhängigen Inhalt. Dies kann den Vertragsverfassern nicht zugunsten werden. Folglich kann es nur auf die vom EuGH bis dahin verwendeten *Begründungen* ankommen. Wenn der EuGH daher beispielsweise bis zum 21. Juni 1999 keine Vorabentscheidungsersuchen zu beantworten gehabt hat, in denen es um Regelungen über die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung gegangen ist, heißt dies nicht, dass derartige Regelungen gar nicht von den Grundfreiheiten des Freizügigkeitsabkommens erfasst sind. Vielmehr ist *anhand der bis dahin in der Rechtsprechung aufzufindenden Begründungen* zu überlegen, wie der EuGH diese Fälle damals *entschieden hätte*.

Die Anforderungen, die Art. 16 Abs. 2 FZA an den Rechtsanwender bei der Analyse der EuGH-Rechtsprechung stellt, sind somit anspruchsvoll: Der Gerichtshof nimmt wohl – wie jedes Gericht – für sich in Anspruch, die an ihn herangetragenen Rechtsvorschriften *auszulegen* und nicht umzugestalten. Er stellt den Inhalt der unionsrechtlichen Rechtsvorschriften fest, wie sie seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen waren. Daraus erklärt sich auch die zeitliche Wirkung von EuGH-Urteilen, die bis zum Inkrafttreten der jeweiligen Vorschriften zurückreichen. Allerdings gilt auch für den EuGH – genauso wie für jedes andere Gericht –, dass Rechtsprechung immer auch Rechtsfortbildung beinhaltet. Schließlich muss jedes Gericht den Inhalt der auszulegenden Vorschriften im Hinblick auf neu anstehende Sachverhalte entfalten und sich dabei innerhalb der Bandbreite an vertretbaren Auslegungsmöglichkeiten für ein bestimmtes Ergebnis entscheiden. Dies hat soweit als möglich unter Heranziehung der aus den Vorschriften zu gewinnenden Wertungen zu erfolgen. Der EuGH muss allerdings auch dann zu einer Entscheidung gelangen, wenn diese Wertungen zwei oder mehrere Normhypothesen mit gleicher Berechtigung zulassen. Rechtsauslegung und Rechtsfortbildung gehen somit Hand in Hand. Sie voneinander abzugrenzen, ist – sofern überhaupt möglich – äußerst schwierig. Art. 16 Abs. 2 FZA scheint aber genau dies vom Rechtsanwender zu verlangen: Die bis zur Vertragsunterzeichnung ergangene Rechtsprechung des EuGH ist zwar zur Gänze zu berücksichtigen. Die jüngere – nach dem 21. Juni 1999 ergangene – Rechtsprechung des EuGH ist jedenfalls insoweit zu berücksichtigen, als sie auf Begründungen beruht, die schon in der früheren Rechtsprechung ihre Grundlage haben und darauf aufbauen. Ähnlich wie Fachaufsätze können auch jüngere Urteile des EuGH aufzeigen, dass bereits die Berücksichtigung der in der älteren Rechtsprechung angelegten Argumente konsequenterweise ein bestimmtes Auslegungsergebnis nahelegt.

Dies wirft aber die Frage auf, wie in jenen Fällen zu verfahren ist, in denen der EuGH in seiner nach dem 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung die Auslegung

von unionsrechtlichen Vorschriften im Hinblick auf Fallkonstellationen vorzunehmen hatte, die sich ihm bis dahin noch nicht gestellt hatten, und dabei Entscheidungen zu treffen hatte, bei denen er sich nicht vollständig auf die aus dem Unionsrecht und der älteren Rechtsprechung zu gewinnenden Wertungen stützen konnte und daher zwangsläufig – um eben zu einem Ergebnis zu gelangen – auch Argumente berücksichtigen musste, die sich nicht oder nicht zur Gänze auf die zu interpretierenden Regelungen in ihrem Verständnis zum 21. Juni 1999 zurückführen lassen. In diesen Fällen könnte Art. 16 Abs. 2 FZA auf den ersten Blick so gedeutet werden, dass für Zwecke der Interpretation der Regelungen des FZA diese Auslegungsspielräume neu und auch ganz anders ausgefüllt werden dürfen, als dies der EuGH zur parallelen unionsinternen Vorschrift getan hat. Das wäre aber nur wenig überzeugend: Schließlich haben die Vertragsparteien nach Art. 16 Abs. 1 FZA «alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden». Gerade in den Fällen, in denen Auslegungsspielräume sonst nur unter Heranziehung von außerhalb der Rechtsordnung stammenden Wertungen ausgefüllt werden können, liegt es nahe, so vorzugehen, wie dies der EuGH bei der Auslegung der parallelen unionsrechtlichen Vorschrift später getan hat. Ohne Not sollte es wohl nicht zum inhaltlichen Auseinanderdriften zweier paralleler unionsrechtlicher Vorschriften kommen. Zu Recht ist daher im Schrifttum davon die Rede, dass spätere Rechtsprechung des EuGH auch insoweit für die Auslegung des FZA beachtlich ist, als sie frühere Interpretationen «konkretisiert»¹² oder «präzisiert»¹³.

Die seit dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung des EuGH ist daher nur dann nicht maßgeblich, wenn sie von der früheren Rechtsprechung abweicht. Der EuGH selbst räumt Änderungen seiner eigenen Rechtsprechung allerdings nur selten ausdrücklich ein.¹⁴ Seine neuere Rechtsprechung ist aber für die Auslegung des FZA auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn die Rechtsprechungsänderung implizit erfolgte. Hat die bis zum 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung eine ganz andere Entscheidung erwarten lassen, als sie der EuGH dann später getroffen hat, ist ihr auf Grundlage des FZA nicht zu folgen. Für die Auslegung der Regelungen des FZA ist dann ausschließlich die ältere Rechtsprechung heranzuziehen.

Daher ist die Rechtsprechung des EuGH, in der er die zeitlichen Wirkungen seiner eigenen Rechtsprechung beschränkt, für die Lösung der hier anstehenden Fragen nicht ergiebig.¹⁵ Auf den ersten Blick scheint der EuGH zwar vor ähnlichen Problemen zu stehen: Entscheidet er sich nämlich für eine derartige Beschränkung, muss er auch darüber befinden, ob er über die «erbetene Auslegung» bereits zuvor ent-

¹² HINNY (FN 7), FStR 2004, 169; IMHOF (FN 4), ZESAR 2007, 166.

¹³ ASTRID EPINEY, Zur Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für Anwendung und Auslegung des Personenfreizügigkeitsabkommens, ZBJV 2005, 21 ff.; KURT PÄRLI, Steuerliche Folgen schweizerischer Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit für Grenzgänger aus Deutschland, ZESAR 2008, 385 ff.

¹⁴ Zutreffend STEPHAN BREITENMOSER, Sectoral agreements between the EC and Switzerland: Contents and Context, Common Market Law Review 2003, 1164 ff.; HINNY (FN 7), FStR 2004, 170.

¹⁵ MICHAEL LANG, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen im Lichte des Urteils Meilicke, IStR 2007, 235 ff.; MICHAEL LANG, Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ, Intertax 2007, 230 ff.

schieden hat. In diesem Fall kommt nämlich der Antrag auf Beschränkung der zeitlichen Wirkungen der Rechtsprechung zu spät. So hat der EuGH in *Meilicke* den Antrag der deutschen Bundesregierung deshalb abgelehnt, weil er der Auffassung war, diese Auslegung bereits in *Verkooijen* vorgenommen zu haben.¹⁶ Da die in *Meilicke* und die in *Verkooijen* maßgebend gewesenen Rechtslagen eine Reihe von Unterschieden aufweisen, zeigt sich, dass der EuGH die Identität der von ihm vorzunehmenden «Auslegung» auf einem hohen Abstraktionsniveau beurteilt.¹⁷ Dennoch handelt es sich hier um einen anderen Maßstab als von Art. 16 Abs. 2 FZA gefordert: In *Verkooijen* hat der EuGH seine Rechtsprechung nicht geändert und die Argumentation des EuGH war auch nicht neu. Die dort gewählte Begründung hat sich bereits in anderen Urteilen abgezeichnet.¹⁸ Wenn der EuGH für Zwecke der zeitlichen Beschränkung seiner Urteilswirkungen davon ausgeht, dass sich die Unzulässigkeit der Differenzierung von Inlands- und Auslandsbeteiligungen zum ersten Mal in *Verkooijen* abgezeichnet hat, kann dieser Maßstab nicht für die Auslegung des Art. 16 Abs. 2 FZA übernommen werden: Es würde wohl nicht der Intention der Verfasser des Art. 16 Abs. 2 FZA entsprechen, unter Berufung auf das erst 2000 ergangene Urteil *Verkooijen* Inbound-Dividenden von der Grundfreiheitenprüfung de facto auszunehmen.

Einschlägiger ist hingegen Art. 6 EWRA^{19, 20}. Diese Vorschrift ähnelt Art. 16 Abs. 2 FZA.²¹ «Unbeschadet der künftigen Entwicklungen der Rechtsprechung werden die Bestimmungen dieses Abkommens [...] bei ihrer Durchführung und Anwendung im Einklang mit den einschlägigen Entscheidungen ausgelegt, die der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens erlassen hat.» Ihr Wortlaut scheint eine stärkere Verbindlichkeit zum Ausdruck zu bringen als Art. 16 Abs. 2 FZA, der bloß von der Berücksichtigung der bis zur Vertragsunterzeichnung ergangenen Rechtsprechung spricht.²² Eine Abweichung vom FZA ergibt sich auch durch die bloß für die Auslegung des EWRA maßgebende Regelung des Art. 3 Abs. 2 SCA²³, die auf die Bedeutung auch der jüngeren Rechtsprechung hinweist.²⁴ Trotz dieser Unterschiede ist angesichts des weitgehend übereinstimmenden Wortlauts nicht zu verkennen, dass Art. 6 EWRA für die Vorschrift des Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA Pate gestanden ist. Auch die Verfasser des EWRA, die sich schon aus unionsrechtlichen Gründen der Rechtsprechung des EuGH nicht generell entziehen durften,²⁵ waren offenbar in Hinblick auf die kaum vorhersehbare Weiterentwicklung der Rechtsprechung zurückhaltend. Die in Art. 6

¹⁶ EuGH 6. März 2007, C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1872, Rn. 33.

¹⁷ LANG (FN 15), IStR 2007, 241.

¹⁸ LANG (FN 15), IStR 2007, 241.

¹⁹ Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum.

²⁰ IMHOF (FN 4), ZESAR 2007, 163.

²¹ So auch VANESSA ENGLMAIR, *Agreement with Switzerland on the free movement of persons*, Dissertation Wirtschaftsuniversität Wien 2013, 66.

²² ROGER M. CADOSCH, *The influence on Swiss tax law of the Swiss-EC agreement on the free movement of persons*, Bern 2005, 17.

²³ *Agreement between the EFTA States on the Establishment of a Surveillance Authority and a Court of Justice*.

²⁴ ENGLMAIR (FN 21), 66 f.

²⁵ Vgl. EuGH 14. Dezember 1991, Gutachten1/91 (EWR-Gutachten), Slg. 1991, I-6099.

EWRA betonte statische Betrachtung hat in der Rechtsprechung des EuGH zu dieser Vorschrift aber keinen besonderen Niederschlag gefunden.²⁶ Der EuGH hat im Verhältnis zu den EWR-Staaten auf Grundlage des EWRA im Wesentlichen dieselben Grundsätze judiziert wie innerhalb der Union, lediglich gelegentlich auf den besonderen «rechtlichen Rahmen» Bedacht genommen.²⁷

Anhand all dieser Überlegungen lässt sich aber nicht nur der Maßstab, zu dem Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA den Rechtsanwender verpflichtet, sondern auch die Zuständigkeit des Gemischten Ausschusses nach Art. 16 Abs. 2 Satz 3 FZA abstecken: Der Gemischte Ausschuss stellt über Antrag einer der Parteien die Auswirkungen der nach der Vertragsunterzeichnung ergangenen Rechtsprechung fest. Er ist dabei aber nicht völlig frei, die Maßgeblichkeit einzelner Urteile zu erklären oder auszuschließen.²⁸ Die Regelung ermächtigt den Gemischten Ausschuss nicht dazu, nach Belieben vorzugehen.²⁹ Vielmehr ist er denselben Bindungen wie alle anderen Rechtsanwender unterworfen. Der Gemischte Ausschuss hat dieselben Grundsätze anzuwenden, um zu klären, ob jüngere Rechtsprechung des EuGH auf der früheren Rechtsprechung aufbaut und sie bloß für neue Fallkonstellationen entfaltet oder ob er von ihr abweicht. Die vom Gemischten Ausschuss getroffenen Feststellungen sollen zur Rechtssicherheit beitragen. Sie haben den Vorgaben des Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA zu entsprechen.

Der EuGH hatte zwar schon wiederholt Vorabentscheidungsfragen zur Auslegung des FZA zu entscheiden, sich bisher aber nur am Rande zum Inhalt des Art. 16 Abs. 2 FZA geäußert.³⁰ Das jüngst ergangene Urteil *Ettwein* wäre eine weitere Gelegenheit dazu gewesen.³¹ Der Gerichtshof sah keine Veranlassung, die Bedeutung der nach dem 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung herauszuarbeiten. Ihm wurde eine klassische «Schumacker»-Konstellation vorgelegt: Ein Ehepaar war von Deutschland in die Schweiz übersiedelt, bezog aber nach wie vor all seine Einkünfte aus deutschen Quellen und wollte in Deutschland in den Genuss des Ehegatten-

²⁶ EuGH 23. Februar 2006, C-471/04, *Keller Holding GmbH*, Slg. 2007, I-2107 Rn. 48; EuGH 26. Oktober 2006, C-345/05, *Kommission vs. Portugal*, Slg. 2006, I-10633, Rn. 40 ff.; EuGH 11. Juni 2009, C-521/07, *Kommission vs. Niederlande*, Slg. 2009, I-1873, Rn. 32 ff.; EuGH 28. Oktober 2010, C-72/09, *Etablissements Rimbaud SA*, Slg. 2012, I-10659, Rn. 20.

²⁷ MICHAEL LANG, Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten, StuW (Steuer und Wirtschaft, Wien) 2011, 209 ff.; EuGH 19. November 2009, C 540/07, *Kommission vs. Italien*, Slg. 2009, I-10983, Rn. 69; EuGH 28. Oktober 2010, C-72/09, *Etablissements, Rimbaud*, Slg. 2010, I-10659, Rn. 46; EuGH 10. Februar 2011, C-436/08 und 437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Slg. 2011, I-00305, Rn. 65 und 119.

²⁸ Anders aber: BEISER (FN 7), IStR 2012, 305.

²⁹ Im Ergebnis wohl auch CADOSCH (FN 22), 16 f.; anders offenbar HINNY (FN 7), FStR 2004, 170; EPINEY (FN 13), ZBJV 2005, 22.

³⁰ EuGH 22. Dezember 2008, C-13/08, *Stamm und Hauser*, Slg. 2008, I-11087; EuGH 12. November 2009, C-351/08, *Grimme*, Slg. 2009, I-10777; EuGH 11. Februar 2010 C-541/08, *Fokus Invest*, Slg. 2010, I-1025; EuGH 15. Juli 2010, C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Slg. 2010, I-7252; EuGH 6. Oktober 2011, C-506/10, *Graf und Engel*, noch nicht veröffentlicht.

³¹ EuGH 28. Februar 2013, C-425/11, *Ettwein*, noch nicht veröffentlicht; KLAUS VON BROCKE, Gerechtfertigte Ungleichheit im Recht, IWB (Internationale Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin) 2012, 925; ADRIAN CLOER/NINA VOGEL, Ausdehnung der Schumacker-Rechtsprechung auch auf Schweizer Grenzgänger, Der Betrieb (DB) 2013, 1141 ff.

Splitting kommen. Der EuGH bejahte die Maßgeblichkeit seiner *Schumacker*-Rechtsprechung im Anwendungsbereich des FZA im Verhältnis zur Schweiz und konnte sich damit begnügen, zur Untermauerung seines Standpunktes ausschließlich seine vor dem 21. Juni 1999 ergangene Judikatur sowie ein unmittelbar zum FZA – außerhalb des Steuerrechts – ergangenes Urteil zu zitieren.

B. Der BFH-Beschluss vom 7. September 2011, I B 157/10

Zur Diskussion über die Bedeutung der nach dem 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung eignet sich ein vom BFH entschiedener Fall. Das oberste deutsche Steuergericht hatte die Frage zu klären, ob das nach dem 21. Juni 1999 ergangene Urteil *Scorpio* auch für die Auslegung der Grundfreiheiten nach dem FZA relevant ist. Dem BFH-Beschluss vom 7. September 2011, I B 157/10 lag folgender Sachverhalt zugrunde:³² Ein deutsches Unternehmen schloss mit einer in der Schweiz wohnhaften Person Werbeverträge. In einem dieser Werbeverträge verpflichtete sich der in der Schweiz Ansässige für die Laufzeit des Vertrages bei allen öffentlichen Auftritten soweit möglich ihr Logo auf einem Kleidungsstück zu tragen. Zudem sagte er zu, in jedem Vertragsjahr für Werbe-, Verkaufsförderungs- und Öffentlichkeitsmaßnahmen oder innerbetriebliche Veranstaltungen oder für die Erstellung von Werbemitteln zur Verfügung zu stehen. Darüber hinaus räumte er dem deutschen Unternehmen das Recht ein, seinen Namen, sein Bild oder seinen Namenszug oder seine Unterschrift für die Konzeption und Gestaltung neuer Produkte und Vertriebsunterlagen zu nutzen. Außerdem erhielt das deutsche Unternehmen das Recht, während der Laufzeit des Vertrages Foto-, Ton-, Schrift- und Filmmaterial über den in der Schweiz Ansässigen für Verkaufsförderungsmaßnahmen und sonstige Werbemaßnahmen aller Art zu verwenden. Ggf. sollte der in der Schweiz Ansässige dem deutschen Unternehmen auch etwaige markenrechtliche Nutzungsrechte einräumen. Das deutsche Unternehmen behielt keine Quellensteuer ein und wurde zur Haftung herangezogen, einen Abzug von Betriebsausgaben ließ die Behörde aber nicht zu.

Der BFH ging davon aus, dass

«der Haftungsinanspruchnahme auch das Freizügigkeitsabkommen nicht entgegen[steht]. Dass das Abzugsverfahren bei Zahlungen an einen in der Schweiz ansässigen Vergütungsgläubiger anwendbar ist, wird von den Antragstellern zu Recht nicht in Frage gestellt. Es bestehen allerdings auch keine ernsthaften rechtlichen Bedenken dagegen, dass die Betriebsausgaben bei der Bestimmung der Steuer, für die die Antragstellerin haften soll, unberücksichtigt geblieben sind.»

³² BFH 7. September 2011, I B 157/10 Rn. 1 ff. = BStBl II 2012, 590.

Die Zulässigkeit der Bruttobesteuerung begründete der BFH wie folgt:

«Nach § 50a Abs. 4 Satz 3 EStG 2002 ist ein Abzug von Betriebsausgaben nicht zulässig. Dieses Abzugsverbot gilt trotz des Freizügigkeitsabkommens und der dort geregelten Dienstleistungsfreiheit (Art. 5). Zutreffend weisen die Antragsteller im Grundsatz darauf hin, dass das gemäß Art. 300 ff., Art. 310 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung mit den Änderungen durch den Vertrag von Amsterdam vom 2. Oktober 1997 (EG; im Streitjahr in der Fassung mit den Änderungen durch den Vertrag von Nizza; nunmehr Art. 216 f. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV-- in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01) geschlossene Freizügigkeitsabkommen Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung ist und die Handlung eines Gemeinschaftsorgans darstellt (vgl. zum Assoziationsabkommen mit Ungarn Senatsurteil vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895). Damit nimmt der Abkommensinhalt, der für die Organe der Gemeinschaft (Union) und die Mitgliedstaaten verbindlich ist (Art. 300 Abs. 7 EG; Art. 216 Abs. 2 AEUV), am Vorrang des EG-Rechts gegenüber nationalem Recht teil und bewirkt im Fall einer abkommenswidrigen innerstaatlichen Vorschrift deren Nichtanwendbarkeit. Über die Auslegung des Abkommens ist der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), im Vorabentscheidungsverfahren zuständig (vgl. EuGH-Urteile vom 30. April 1974 C-181/73 «Haegeman», Slg. 1974, 449; vom 30. September 1987 C-12/86 «Demirel», Slg. 1987, 3719; Cordewener, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2008, 536, 538).

Jedoch rechtfertigt das Freizügigkeitsabkommen nicht die Minderung des Haftungsbetrages um die anteiligen Steuern, die sich aus der Versagung des Abzugs von Betriebsausgaben ergeben. Dabei kann offenbleiben, ob die im Freizügigkeitsabkommen geregelte Dienstleistungsfreiheit so umfassend gewährt wird, wie es nach Art. 49 EG (Art. 56 AEUV) der Fall ist (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 15. Juli 2010 C-70/09, Informationsbrief Ausländerrecht --InfAuslR-- 2010, 317; Söffing/Bron, Recht der Internationalen Wirtschaft 2009, 358, 361; Weigell, IStR 2006, 190, 194; Kälin, Zeitschrift für Ausländerrecht und Ausländerpolitik 4/2002, 123, 126; Kahil-Wolff/Mosters, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2001, 5, 8; kritisch zum EuGH-Urteil in InfAuslR 2010, 317: Epiney, Zeitschrift für Gemeinschaftsprivatrecht 2011, 64). Denn auch wenn der EuGH und ihm folgend der Senat entschieden haben, dass das Steuerabzugsverfahren bei beschränkt Steuerpflichtigen und die damit einhergehende Haftung des Vergütungsschuldners grundsätzlich mit EU-Recht, insbesondere den Art. 49, Art. 50 EG (Art. 56, Art. 57 AEUV), vereinbar ist, sofern im Steuerabzugsverfahren die im unmittelbaren Zusammenhang mit der inländischen Tätigkeit stehenden Betriebsausgaben des beschränkt steuerpflichtigen EU-Vergütungsgläubigers, die er dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, geltend gemacht werden können (vgl. EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006 C-290/04 «Scorpio», Slg. 2006, I-9461; Senatsurteile in BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95, sowie vom 5. Mai 2010 I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814, und vom 5. Mai 2010 I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043), so ist diese Rechtsprechung jedenfalls wegen Art. 16 Abs. 2 FZA im Streitfall nicht anwendbar.

Nach Art. 16 Abs. 2 FZA wird, soweit für die Anwendung des Freizügigkeitsabkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, nur die Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens, dem 21. Juni 1999, berücksichtigt. Über nach diesem Datum ergangene Rechtsprechung wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren des Freizügigkeitsabkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss (Art. 14 FZA) auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest. Somit ist nach dieser --besonderen-- vertraglichen Auslegungsregel (vgl. Imhof, Zeitschrift für europäisches Sozial- und Arbeitsrecht --ZESAR-- 2010, 425, 433 und in ZESAR 2007, 155, 161 ff.) grundsätzlich die Gleichwertigkeit der wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Freizügigkeitsabkommen auf der Basis der anzuwendenden Begriffe des Gemeinschaftsrechts, zu denen die Dienstleistungsfreiheit gehört, unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens zu beurteilen. Danach ergangene Entscheidungen des EuGH zu inhaltsgleichen Bestimmungen können wegen dieses statischen Verweises (vgl. Kokott in Festschrift Steinberger, 2002, S. 771, 785; Lang/Lüdicke/Reich, IStR 2008, 709, 714, unter Hinweis auf Reich/König, Europäisches Steuerrecht, 2006, 47) dagegen nicht zur Auslegung des Freizügigkeitsabkommens herangezogen werden, soweit der Gemischte Ausschuss dies --wie im Streitfall-- nicht beschlossen hat. Infolgedessen gibt das Freizügigkeitsabkommen eine qualitativ-zeitliche Begrenzung zur Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung vor. Auch wenn die Begrenzung für lediglich präzisierende Rechtsprechung nicht gelten sollte (vgl. auch Pärli, ZESAR 2008, 377, 385), so ist für den beschließenden Senat entgegen der Auffassung der Antragsteller bei summarischer Prüfung nicht erkennbar, dass sich die Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Steuerabzugsverfahren bereits zuvor hinreichend konkret abgezeichnet hätte.

Der Senat teilt weiterhin nicht die Auffassung der Antragsteller, die Vorschrift entfalte für die EU-Staaten nicht die gleiche Bedeutung wie für die Schweiz. Zwar begünstigt die Vorschrift die einseitige Anpassung der Schweiz an die Rechtsprechung des EuGH (vgl. Kokott in Festschrift Steinberger, a.a.O., S. 771, 787), allerdings lässt sich ihrem Wortlaut nicht entnehmen, dass ihre Schutzfunktion ausschließlich gegenüber der Schweiz wirkt, mit der Folge, dass in Deutschland die nach dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung des EuGH im Verhältnis zur Schweiz uneingeschränkt zugunsten der Antragsteller zu berücksichtigen wäre und dies nur für das Schweizer (Steuer-)Recht nicht der Fall sei.»

Der Kern der Entscheidungsbegründung zu den beiden relevanten Fragen der Zulässigkeit des Quellensteuerabzugs einerseits und dessen Berechnung anhand des Bruttobetrag der Vergütungen andererseits ist somit knapp ausgefallen: Ob die Erhebung der Quellensteuer zulässig ist, untersuchte der BFH überhaupt nicht. Er begnügte sich mit dem Hinweis darauf, dass diese Frage von den Parteien des Verfahrens gar nicht aufgeworfen wurde. Die Bruttobesteuerung hielt der Senat für zulässig, weil es für ihn «nicht erkennbar» war, «dass sich die Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Steuerabzugsverfahren bereits zuvor hinreichend konkret abgezeichnet hätte.» Eine über diese Behauptung hinausgehende Begründung, warum das Urteil *Scorpio* nicht maßgebend ist, enthielt die

BFH-Entscheidung – offenbar aufgrund der vom Senat im Rahmen des vorliegenden Verfahrens zur Aussetzung der Vollziehung vorgenommenen bloß «summarischen Prüfung» – nicht.

C. Der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit

Zu untersuchen ist somit, ob die vom EuGH am 3. Oktober 2006 in *Scorpio* getroffene Entscheidung auf die bis zum 21. Juni 1999 ergangene EuGH-Rechtsprechung zurückgeführt werden kann. In *Scorpio* hatte der EuGH unter anderem entschieden, dass die Regelungen über die Dienstleistungsfreiheit

«nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, d.h. die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen».³³

Im «unmittelbaren Zusammenhang» mit der Einkunftsquelle stehende Ausgaben müssen somit auch bei Bemessung der Quellensteuer abgezogen werden können.

Für die Beurteilung nach Art. 16 Abs. 2 FZA kann es jedenfalls nicht darauf ankommen, welchen Regelungsgegenstand die nationale Regelung hat. Ob der EuGH daher bereits vor dem 21. Juni 1999 schon die Gelegenheit hatte, Vorabentscheidungsersuchen oder Vertragsverletzungsverfahren zu behandeln, in denen es um die Zulässigkeit und die Berechnung derartiger Quellensteuern ging, spielt keine Rolle. Entscheidend kann nur sein, wie zu erwarten gewesen wäre, dass der EuGH ein solches Vorabentscheidungsersuchen auf Grundlage der bis zum 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung beurteilt hätte.

Entscheidend ist daher zunächst der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit. Dazu hat der EuGH – wie er in *Scorpio* selbst dargelegt hat – bereits vor dem 21. Juni 1999 herausgearbeitet, dass sowohl die Erbringer als auch die Empfänger von Dienstleistungen geschützt sind:³⁴

«Artikel 59 EWG-Vertrag verlangt sodann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die Aufhebung aller Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs, die darauf beruhen, dass der Dienstleister in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen niedergelassen ist, in dem die Leistung erbracht wird (Urteile vom 4. Dezember 1986 in der Rechtssache 205/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1986, 3755, Randnr. 25, und vom 26. Februar 1991 in der Rechtssache C-180/89, Kommission/Italien, Slg. 1991, I-709, Randnr. 15). [...] Schließlich verleiht Artikel 59 EWG-Vertrag nach ständiger Recht-

³³ EuGH 3. Oktober 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9494, Rn. 49.

³⁴ EuGH 3. Oktober 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9494, Rn. 31.

sprechung nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen Rechte (vgl. u. a. Urteile vom 31. Januar 1984 in den Rechtssachen 286/82 und 26/83, *Luisi und Carbone*, Slg. 1984, 377, vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-158/96, *Kohll*, Slg. 1998, I-1931, vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-224/97, *Ciola*, Slg. 1999, I-2517, und vom 26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97, *Eurowings Luftverkehr*, Slg. 1999, I-7447).»

Allerdings gilt es auch zu berücksichtigen, dass der Wortlaut der Regelungen über die Dienstleistungsfreiheit so verstanden werden könnte, dass nur die aktive, nicht aber die passive Dienstleistungsfreiheit im FZA verankert wäre. Das Schweizer Bundesgericht hat bereits in diese Richtung entschieden.³⁵ Ebenso hat der EuGH erkennen lassen, den Empfänger der Dienstleistung nicht als vom Anwendungsbereich des FZA erfasst zu sehen.³⁶ Für den vorliegenden Fall könnte dies auf den ersten Blick von Bedeutung sein: Denn der zum Quellensteuerabzug Verpflichtete würde ja nur passiv in den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit fallen. Wenn allerdings der Umstand der Erhebung einer Quellensteuer oder ihre konkrete Ausgestaltung einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit bedeuten sollte, ist sowohl der Dienstleistende als auch der Dienstleistungsempfänger durch die Regelung über den Quellensteuerabzug betroffen. Daher wäre ein etwaiger Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit in der vorliegenden Konstellation – in Hinblick auf die Differenzierung zwischen der aktiven und der passiven Seite der Grundfreiheit – unteilbar. Er wäre nicht bloß auf Antrag, sondern von Amts wegen wahrnehmbar. Wenn sich daher herausstellen sollte, dass gebietsfremde Dienstleister gegenüber gebietsansässigen Dienstleistern, deren Steuer nicht im Wege des Quellenabzugs einbehalten wird, unzulässig diskriminiert sind, würde sich dies auf die Regelung insgesamt auswirken. Der zum Quellensteuerabzug Verpflichtete würde dann – obwohl persönlich nur «passiv» betroffen – genauso in den Genuss der Folgen eines Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit kommen.

Allerdings ist auch noch zu prüfen, ob die im FZA enthaltene Dienstleistungsfreiheit überhaupt auf steuerrechtliche Regelungen anwendbar ist. Generalanwalt JAASKINEN hat in *Hengartner und Gasser* darauf hingewiesen, dass abgabenrechtliche Fragen vom FZA nur «punktuell erfasst» sind.³⁷ Der EuGH hat dann im Urteil dazu knapp und etwas kryptisch ausgeführt:³⁸ «Das Abkommen und seine Anhänge enthalten keine spezifische Regelung, wonach Dienstleistungsempfängern der Grundsatz der Nichtdiskriminierung im Rahmen der Anwendung fiskalischer Regelungen über gewerbliche Transaktionen, die eine Dienstleistung zum Gegenstand haben, zugutekommt.» Spätestens durch das Urteil *Ettwein* ist aber mittlerweile geklärt, dass das FZA keine wie immer geartete Bereichsausnahme für das Steuerrecht vorsieht.³⁹

³⁵ MAIER (FN 11), 121.

³⁶ EuGH 15. Juli 2010, C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Slg. 2010, I-7233, Rn. 39.

³⁷ GA Jaaskinen, 20. Mai 2010, C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Slg. 2010, I-7233, Rn. 51.

³⁸ EuGH 15. Juli 2010, C-70/09, *Hengartner und Gasser*, Slg. 2010, I-7252, Rn. 40.

³⁹ EuGH 28. Februar 2013, C-425/11, *Ettwein*, Rn. 49.

D. Die Vergleichbarkeitsprüfung

Um festzustellen, ob eine Beschränkung einer Grundfreiheit vorliegt, nimmt der EuGH – jedenfalls in Steuerfällen – seit jeher eine Vergleichbarkeitsprüfung vor.⁴⁰ Welche Vergleichspaare dabei herangezogen werden können, ist insbesondere in jüngerer Zeit kontrovers diskutiert worden. So hat die Frage, ob nach dem Urteil in *D.* die horizontale Vergleichbarkeitsprüfung in der Rechtsprechung des EuGH noch zulässig ist, zu Diskussionen geführt.⁴¹ Das Urteil *D.* und die seither ergangene Rechtsprechung werden unterschiedlich gedeutet. Am Umstand, dass eine schlechtere Behandlung grenzüberschreitender Konstellationen gegenüber den vergleichbaren internen Sachverhalten eine Beschränkung auslöst, hat es aber weder vor noch nach dem 21. Juni 1999 Zweifel gegeben. Generalanwalt LÉGER hatte in seinen Schlussanträgen in *Scorpio* selbst auf das 1995 ergangene EuGH-Urteil *Schumacker* hingewiesen: «In diesem Kontext steht die Feststellung des Gerichtshofes, dass «Artikel 48 des Vertrages die verfahrensrechtliche Gleichbehandlung gebietsfremder Gemeinschaftsangehöriger mit gebietsansässigen Inländern vorschreibt» [...], in engem Zusammenhang mit der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, Erstere nicht ohne objektiven Grund höher als Letztere zu besteuern.»

Allerdings hatte Generalanwalt LÉGER in seinen Schlussanträgen in *Scorpio* dennoch Zweifel an der Vergleichbarkeit im konkreten Fall:

«Die durch die deutschen Steuervorschriften geschaffene Ungleichbehandlung verstößt meiner Meinung nach jedoch nicht als solche gegen die Artikel 59 und 60 des Vertrages, da sich die gebietsansässigen und die gebietsfremden Dienstleistungserbringer im Hinblick auf die mit der Steuererhebung verbundenen Erfordernisse in einer objektiv unterschiedlichen Lage befinden und außerdem das für gebietsfremde Leistungserbringer geltende Steuerabzugsverfahren durch die Notwendigkeit gerechtfertigt ist, die Effizienz der Einkommensteuererhebung zu gewährleisten.»

Schon diese Formulierung und dann die weitere Argumentation in den Schlussanträgen machen aber deutlich, dass er die Frage der Vergleichbarkeit und der Rechtfertigung vermengt. Die einzelnen Abschnitte der grundfreiheitlichen Prüfung sind tatsächlich eng verzahnt und einzelne Begründungen sind austauschbar und finden sich auch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs selbst abwechselnd bei der Vergleichbarkeits- und der Rechtfertigungsprüfung.⁴² Dem Generalanwalt ging es daher in erster Linie um die Notwendigkeit, die Effizienz der Steuererhebung zu

⁴⁰ BEN TERRA/PETER WATTEL, *European Tax Law*, 6. A. Alphen aan den Rijn 2012, 892.

⁴¹ MICHAEL LANG, *Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern?*, SWI 2005, 365 ff.; DENNIS WEBER, *Most-Favoured-Nation Treatment and Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case*, *Intertax* 2005, 440 ff.; JOSEF SCHUCH, *Critical notes on the European Court of Justice's D case decision on the most-favoured-nation treatment under tax treaties*, *EC Tax review* 2006, 7 ff.; AXEL CORDEWENER/EKKEHART REIMER, *The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2*, *European Taxation* 2006, 293 ff.

⁴² LANG (FN 10), *European Taxation* 2006, 422.

gewährleisten. Dieses Argument findet sich sonst meist im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung.

Der EuGH selbst ging ohne umfangreiche Begründung von der Vergleichbarkeit aus:⁴³

«Im vorliegenden Fall können, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers, von der Vergütung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters die Steuer einzubehalten, sowie die eventuelle Haftung des Dienstleistungsempfängers Unternehmen wie *Scorpio* davon abhalten, in anderen Mitgliedstaaten ansässige Dienstleister in Anspruch zu nehmen. [...] Somit stellen Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen eine nach den Artikeln 59 und 60 EWG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar.»

Dieser Begründungsstil ist für die ältere Rechtsprechung des EuGH durchaus charakteristisch: Der Gerichtshof verwendete kaum Aufwand auf die Vergleichbarkeitsprüfung und ging in den Fällen einer Schlechterbehandlung von grenzüberschreitendem gegenüber dem internen Sachverhalt meist ohne viel Federlesen von einer Beschränkung aus.⁴⁴ Erst in der jüngeren Rechtsprechung mangelt es nach Auffassung des EuGH gelegentlich bereits an der Vergleichbarkeit.⁴⁵

Die Vergleichbarkeitsprüfung der grundfreiheitenrechtlichen Rechtsprechung des EuGH schwankt häufig zwischen rechtlicher und faktischer Vergleichbarkeit.⁴⁶ Beide Rechtsprechungslinien finden sich sowohl in der vor als auch nach dem 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung und damals wie heute ist kaum vorhersehbar, welchen Begründungsweg der EuGH in seiner nächsten Entscheidung einschlagen wird, um die Vergleichbarkeit festzustellen. In *Scorpio* finden sich dazu gar keine Aussagen des Gerichtshofs. Überzeugend lässt sich jedenfalls zumindest aus dem Blickwinkel der Dienstleistungserbringer die rechtliche Vergleichbarkeit beider Konstellationen darlegen: Inländische und ausländische Dienstleister treffen dieselben steuerrechtlichen Folgen: Ihre Einkünfte sind steuerpflichtig und sie können im Wege der Veranlagung Betriebsausgaben abziehen. Ausländische Dienstleistungsempfänger hatten aber den Nachteil zu gewärtigen, dass sie bereits bei der Auszahlung der Vergütungen zur Kasse gebeten werden, und ohne die Möglichkeit, Aufwendungen abziehen zu können. Inländische Dienstleistungsempfänger mit in- und ausländischen Vertragspartnern sind insoweit auch miteinander vergleichbar, als sie an sich keine steuerlichen Pflichten aus ihren Vertragsbeziehungen trifft. Haben sie ausländische Vertragspartner, kommt es jedoch zur Abzugs- und Haftungsverpflichtung.

⁴³ EuGH 3. Oktober 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9494, Rn. 33 f.

⁴⁴ Im Detail: LANG (FN 10), *European Taxation* 2006, 422.

⁴⁵ EuGH 5. Juli 2005, C-376/03, D. Slg. 2005, I-5821, Rn. 61; EuGH 12. Juli 2005, C-403/03, *Schempp*, Slg. 2005, I-6421, Rn. 35; EuGH 8. September 2005, C-512/03, *Blanckaert*, Slg. 2005, I-7685, Rn. 50.

⁴⁶ Im Detail: LANG (FN 41), *SWI* 2005, 370.

E. Rechtfertigungsprüfung

Da somit aufgrund der bis zum 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung kaum zu zweifeln ist, dass die Vergleichbarkeit von interner und grenzüberschreitender Konstellation besteht, ist in einem nächsten Schritt die Rechtfertigungsprüfung vorzunehmen. Der EuGH hat sich dabei in *Scorpio* auf folgendes Argument für die unterschiedliche Behandlung konzentriert:⁴⁷ Solche «Rechtsvorschriften [sind] [...] durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten.» Dieses Argument wurde in *Scorpio* in den Schlussanträgen des Generalanwalts aufbereitet und vom EuGH zum ersten Mal aufgegriffen.⁴⁸ Der EuGH hat damit erstmals diesen zusätzlichen Rechtfertigungsgrund akzeptiert und damit das Repertoire an akzeptierten Rechtfertigungsgründen, das in seiner älteren Rechtsprechung eng begrenzt war, erweitert. Sieht man diesen Rechtfertigungsgrund daher als neue Judikatur, die sich erst nach dem 21. Juni 1999 entwickelt hat, bleibt für seine Berücksichtigung im Anwendungsbereich des Freizügigkeitsabkommens kein Raum. Die Erhebung einer Quellensteuer im Verhältnis zur Schweiz wäre dann – wenn sich nicht noch eine andere Rechtfertigungsmöglichkeit auftut – unzulässig.

Allerdings sollte auch nicht übersehen werden, dass schon die ältere Rechtsprechung des EuGH unterschiedliche Behandlungen grenzüberschreitender Konstellationen mit der Notwendigkeit einer wirksamen steuerlichen Kontrolle rechtfertigte. Zwar spielte dieser Rechtfertigungsgrund in der früheren Rechtsprechung noch wenig Rolle, da der EuGH Differenzierungen meist dennoch nicht zuließ, indem er die Mitgliedstaaten auf die Amtshilfe-Richtlinie hinwies, deren Anwendung ohnehin schon hinreichende Kontrollmöglichkeiten schuf.⁴⁹ Dem Grunde nach war damit der Rechtfertigungsgrund akzeptiert. Die Notwendigkeit der wirksamen Kontrolle ist nun nicht identisch mit der «Notwendigkeit [...], die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten». Wirksame Kontrolle und effiziente Steuereinhebung hängen aber eng zusammen. Die Kontrolle dient letztlich auch der Gewährleistung der Steuereinhebung. Daher ist es nicht überraschend, dass der EuGH sich in Quellensteuerfällen dann unmittelbar auf die Notwendigkeit, die Effizienz der Steuererhebung zu gewährleisten, berufen hat. So gesehen ist der in *Scorpio* näher dargelegte Rechtfertigungsgrund bereits in der früheren – vor dem 21. Juni 1999 ergangenen – Rechtsprechung zur Notwendigkeit einer wirksamen Kontrolle grundgelegt.⁵⁰

Der Rechtsprechung des EuGH zufolge sind die sekundärrechtlichen Möglichkeiten zur Amtshilfe bei der Beurteilung einzubeziehen, ob eine wirksame Kontrolle gewährleistet ist. Die Rolle, die bei der wirksamen Kontrolle der Informationsaustausch spielt, kommt bei der Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer der

⁴⁷ EuGH 3. Oktober 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9494, Rn. 35.

⁴⁸ GA LÉGER 16. Mai 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9494, Rn. 47 ff.

⁴⁹ EuGH 15. Mai 1997, C-250/95, *Futura Participations SA*, Slg. 1997, I-02471, Rn. 30.

⁵⁰ Anders offenbar CLOER/VOGEL (FN 31), DB 2013, 1142.

Vollstreckungsamtshilfe zu. Der EuGH wies in *Scorpio* auf die Bedeutung der gegenseitigen Amtshilfe ausdrücklich hin.⁵¹

«Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen nämlich ein legitimes und geeignetes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unversteuert bleiben. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum, d.h. 1993, eine Gemeinschaftsrichtlinie oder andere in den Akten genannte Regelungen zwischen dem Königreich der Niederlande und der Bundesrepublik Deutschland über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen fehlten.»

Der zuletzt erwähnte Satz hat zu unterschiedlichen Deutungen geführt: Manche Autoren haben daraus geschlossen, dass gemäß dem EuGH in den Fällen, in denen gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen gewährleistet ist, die Erhebung einer Quellensteuer nicht zulässig ist.⁵² Nach einer anderen Auffassung hat der EuGH keine Notwendigkeit gesehen, diese Frage in *Scorpio* zu entscheiden, da im entscheidungserheblichen Zeitraum ohnehin noch keine Möglichkeit zur Vollstreckungsamtshilfe innerhalb der EU bestand. Mit seinem Hinweis wollte er diese Frage daher ausdrücklich offen lassen.⁵³ In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der EuGH dann den Quellensteuerabzug auch bei Möglichkeit zur Vollstreckungsamtshilfe als zulässig angesehen:⁵⁴

«Im vorliegenden Fall ließe sich die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, die durch die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende nationale Regelung auf Seiten des Dienstleistungsempfängers entsteht, mit dem Verzicht auf den Steuerabzug an der Quelle und der Inanspruchnahme der verschiedenen Maßnahmen der gegenseitigen Unterstützung durchaus beseitigen. [...] Ein solcher Verzicht würde aber nicht unbedingt alle vom Dienstleistungsempfänger zu beachtenden Formalitäten beseitigen. Wie einige Regierungen, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, geltend gemacht haben, ermöglicht der Steuerabzug an der Quelle der Finanzverwaltung nämlich, vom Tatbestand der Steuer, die der gebietsfremde Dienstleistungserbringer schuldet, Kenntnis zu erlangen. Ohne einen solchen Steuerabzug müsste die Finanzverwaltung des betreffenden Mitgliedstaats dem gebietsansässigen Dienstleistungsempfänger wohl die Verpflichtung auferlegen, die vom gebietsfremden Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung anzuzeigen. [...] Im Übrigen müsste die Steuer bei einem Verzicht auf den Steuerabzug an der Quelle beim gebietsfremden Dienstleistungserbringer erhoben werden, was [...] eine erhebliche Belastung dieses Dienstleistungserbringers bedeuten könnte, da er in einer ihm fremden Sprache eine Steuererklärung abgeben und sich in einem Steuersystem eines anderen Mit-

⁵¹ EuGH 3. Oktober 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9494, Rn. 36.

⁵² DICK MOLENAAR/HARALD GRAMS, Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, SWI 2007, 61 ff.

⁵³ MICHAEL LANG, Zum Seminar G: Verbietet das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern?, IStR 2009, 539 ff.

⁵⁴ EuGH 18. Oktober 2012, C-498/10, *XNV*, Rn. 48 ff.

gliedstaats als desjenigen seiner Niederlassung zurechtfinden müsste. Der gebietsfremde Dienstleistungserbringer könnte dadurch vom Erbringen der Dienstleistung in dem betreffenden Mitgliedstaat abgehalten werden, und es könnte für den Dienstleistungsempfänger im Ergebnis sogar noch schwieriger werden, eine Dienstleistung aus einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Niederlassung in Anspruch zu nehmen. [...] Außerdem würde eine solche direkte Erhebung beim gebietsfremden Dienstleistungserbringer angesichts der Vielzahl von punktuell erbrachten Dienstleistungen auch für die für den Dienstleistungsempfänger zuständigen Finanzbehörden einen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand mit sich bringen. [...] Nach alledem ist festzustellen, dass [...] die direkte Steuererhebung beim gebietsfremden Dienstleistungserbringer nicht unbedingt ein milderer Mittel als der Steuerabzug an der Quelle wäre.»

F. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung

Die zuletzt zitierten Passagen stammen aus dem EuGH-Urteil *X NV* v. 18. Oktober 2012.⁵⁵ Dieses Urteil stellt den bisherigen Endpunkt einer Entwicklung der Rechtsprechung zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dar: Während der EuGH in seiner älteren Rechtsprechung nach dem für den Steuerpflichtigen gelindesten Eingriff gefragt hat und z.B. nicht einmal Liquiditätsnachteile toleriert hat,⁵⁶ hat er seinen Maßstab zusehends gelockert.⁵⁷ Das Urteil *X NV* ist ein Beispiel dafür, dass er nunmehr in seiner Abwägung auch den «erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand» berücksichtigt.⁵⁸ Auch billigt er nun gesetzliche Lösungen, die dem Steuerpflichtigen eine Beschränkung aufdrängen, um ihm eine Maßnahme zu ersparen, die sich für ihn als administrative Belastung erweisen könnte. Naheliegender Weise wäre in solchen Fällen das gelindere Mittel, dem *Steuerpflichtigen* die Wahl zu lassen, die Schlechterbehandlung oder die zusätzliche administrative Belastung auf sich zu nehmen. Derartige Tendenzen finden sich auch schon im Urteil *N* aus dem Jahr 2006, wo der EuGH die zwingende Steuerfestsetzung im Wegzugszeitpunkt billigte, weil sie dem Steuerpflichtigen erspare, weitere Aufzeichnungen zu führen.⁵⁹ Die für den Steuerpflichtigen bestehende Möglichkeit, die Steuerfestsetzung zu beantragen, zog der EuGH gar nicht als gelindere Maßnahme in Erwägung. Auf dem Gebiet der Amtshilfe finden sich ähnliche Tendenzen, die sich dahingehend zusammenfassen lassen, dass der EuGH den bei seiner Verhältnismäßigkeitsprüfung angelegten Maßstab zugunsten der Regierungen sukzessive lockerte.⁶⁰ In sei-

⁵⁵ EuGH 18. Oktober 2012, C-498/10, *X NV*.

⁵⁶ EuGH 21. November 2002, C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, I-10829, Rn. 38; EuGH 8. März 2003, C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd u. a.*, Slg. 2003, I-1727, Rn. 44 ff.

⁵⁷ EuGH 15. Mai 2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-03601, Rn. 45 ff; EuGH 25. Dezember 2008, C-282/07, *Truck Center*, Slg. 2008, I-10767, Rn. 35 ff; EuGH 25. Februar 2010, C-337/08, *X Holding BV*, Slg. 2010, I-01215, Rn. 35 ff.

⁵⁸ EuGH 18. Oktober 2012, C-498/10, *X NV*, Rn. 51.

⁵⁹ EuGH 7. September 2006, C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-07409, Rn. 31 ff.

⁶⁰ EuGH 14. September 2006, C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-08203, Rn. 48 f; EuGH 11. Oktober 2007, C-451/05, *ELISA*, Slg. 2007, I-08251, Rn. 95; EuGH 27. November 2008, C-418/07, *Papillon*,

ner jüngeren Rechtsprechung verweist der EuGH öfter darauf, dass dem Steuerpflichtigen Mitwirkungspflichten auferlegt werden können, während er in seiner älteren Rechtsprechung noch betont hat, dass in erster Linie die Amtshilfe-Richtlinie heranzuziehen ist.⁶¹

Die bis zum 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung ist durchwegs noch von diesem strengeren Maßstab gekennzeichnet. Daher bestehen gute Gründe zur Annahme, dass der EuGH auf Grundlage der damaligen Rechtsprechung zum Ergebnis gekommen wäre, dass sich der Quellensteuerabzug nur in den Fällen als verhältnismäßig erweist, in denen keine Vollstreckungsamtshilfemöglichkeiten bestehen. Dieses Ergebnis hat im Verhältnis zur Schweiz mangels bestehender Vollstreckungsamtshilfe zwar keine aktuelle Bedeutung, kann aber zur Konsequenz haben, dass der Abschluss einer völkerrechtlichen Vereinbarung auf dem Gebiet der Vollstreckungsamtshilfe die Unzulässigkeit der Erhebung von Quellensteuer zur Folge hat.⁶²

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung stellt sich auch die Frage, ob die Quellensteuer vom Bruttobetrag bemessen werden darf. Wenn der nationale Gesetzgeber das aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen gelindeste Mittel zu wählen hat, um das als legitim anerkannte Ziel durchzusetzen, spricht dies gegen den verbindlich vorzunehmenden Bruttoabzug. Geht es nämlich darum, die Erhebung des letztlich geschuldeten Steuerbetrages sicherzustellen, besteht keine Notwendigkeit, eine über diesen Steuerbetrag hinausgehende Quellensteuer zu erheben. Die Nettobesteuerung ist dann konsequent. Die Gleichbehandlung des Gebietsfremden mit dem Gebietsansässigen hätte dann entweder die Anwendung desselben – gegebenenfalls progressiven Tarifs – bereits bei Berechnung der Quellensteuer erforderlich gemacht, oder – wie dies der EuGH in *Gerritse* für die Veranlagung Gebietsfremder entwickelt hat – sogar einen einheitlichen Quellensteuersatz ermöglicht, soweit dieser «nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde».⁶³

Diese Lösung hätte sich aber bei näherer Betrachtung aus mehreren Gründen als problematisch erwiesen. Zum einen erfasst eine Quellensteuer naturgemäß nur die von einem bestimmten Auftraggeber geschuldeten Vergütungen. Im Rahmen eines progressiven Steuersystems lässt sich im Zeitpunkt des Quellensteuerabzugs nicht prognostizieren, wie hoch die gesamte Steuerbelastung des ausländischen Vergütungsempfängers in der maßgebenden Periode aus inländischen Einkünften sein

Slg. 2008, I-08947, Rn. 56 ff; EuGH 27. Januar 2009, C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-00359, Rn. 60 ff; EuGH 10. Februar 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Slg. 2011, I-00305, Rn. 100 ff.

⁶¹ LANG (FN 27), *StuW* 2011, 220.

⁶² Die in Art 26a DBA Österreich–Schweiz vorgesehene Vollstreckungsamtshilfe ist hier nicht von Bedeutung. Dazu auch MADELEINE SIMONEK, *Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht: Besonderheiten der Rechtfertigungsprüfung im Verhältnis zur Schweiz* in: MARKUS RÜSSELI/JULIA HÄNNI/RETO HÄGGI FURRER (Hrsg.), *Staats- und Verwaltungsrecht auf vier Ebenen. Festschrift für Tobias Jaag*, Zürich 2012, 721.

⁶³ EuGH 12. Juni 2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-05933, Rn. 55.

wird und mit welchem Steuersatz daher die Nettoeinkünfte belastet werden müssten, um die Gleichbehandlung mit Gebietsansässigen mit gleich hohen Inlandseinkünften zu gewährleisten. Würde die Quellensteuer so bemessen, als hätte der Vergütungsempfänger keine anderen Einkünfte aus inländischen Quellen in derselben Periode bezogen, würden Gebietsfremde, die tatsächlich weitere inländische Einkünfte aus anderen Quellen in derselben Periode beziehen, profitieren. Vor allem würde die Quellensteuer der ihr beigemessenen Aufgabe, die Steuererhebung sicherzustellen, nicht gerecht: Denn für ausländische Vergütungsempfänger, die über verschiedene inländische Einkünfte verfügen und für jede dieser Einkünfte einer solcherart berechneten Quellensteuer unterliegen, hätte der Fiskus – über die Veranlagung hinaus – keine Möglichkeit, die Erhebung des sich aus der Anwendung eines progressiven Tarifs ergebenden Steuerbetrags zu gewährleisten. Gebietsfremde, die aus anderen inländischen Quellen Verluste erleiden, würden zudem weiterhin gegenüber Gebietsansässigen benachteiligt werden: Sie müssten zunächst einen höheren Steuerbetrag zahlen, der ihnen dann erst im Wege der Veranlagung rückerstattet würde, während Gebietsansässigen dies erspart bleibt.

Vor allem aber würde eine konsequent angewendete Nettobesteuerung, die den Dienstleistungsempfänger berechtigen und letztlich verpflichten würde, alle auch bei Gebietsansässigen bei der Veranlagung abziehbaren Aufwendungen gleich bei der Quellensteuer zu berücksichtigen, den Dienstleistungsempfänger in die Position bringen, die Abzugsfähigkeit der Aufwendung nach denselben Maßstäben zu prüfen, wie das Finanzamt dies bei der Veranlagung zu tun hat. Im Unterschied zu einer Behörde hat er aber weder deren Ermittlungsbefugnisse noch die für ein «Ermittlungsverfahren» erforderliche Zeit: Er hat den von ihm einzubehaltenden Steuerbetrag umgehend zu ermitteln. Schließlich kann der Vergütungsempfänger zivilrechtliche Ansprüche auf Auszahlung des ihm zustehenden Honorars geltend machen. Dem Abzugsverpflichteten kann daher nur eine Grobprüfung zugemutet werden. Eine Berechnung des Nettobetrags durch ihn ist daher notwendigerweise fehleranfällig. Vom Abzugsverpflichteten kann im Falle der späteren Geltendmachung der ihm auferlegten Haftung aber wohl nur jene Sorgfalt verlangt werden, die ihm nach seinen eingeschränkten Möglichkeiten zugemutet werden kann. Stellt die Behörde daher später fest, dass der Abzugsverpflichtete bei Berechnung der Quellensteuer Aufwendungen zu Unrecht abgezogen hat, kann sie nur jene Steuerbeträge einfordern, die deshalb nicht einbehalten wurden, weil der Abzugsverpflichtete auch die bei einer Grobprüfung ihm zumutbare Sorgfalt nicht eingehalten hat.

In den Fällen, in denen dem Abzugsverpflichteten kein Verstoß gegen seine Sorgfaltspflicht vorgeworfen werden kann, entfällt auch die Haftung. Denn sonst würden Abzugsverpflichtete mit gebietsfremden Vergütungsempfängern diskriminiert werden: Während sie bei Zahlungen an Gebietsansässige gar keine steuerlichen Pflichten trifft, müssten sie im Falle gebietsfremder Vergütungsempfänger nicht bloß den Steuerabzug durchführen, sondern sie wären auch von einer verschuldensunabhängigen Haftung betroffen. Kann die Haftung aber in bestimmten Fällen nicht geltend gemacht werden, fehlt es der Behörde an Möglichkeiten, die Erhebung der an sich geschuldeten Steuer sicherzustellen. Angesichts des Umstands, dass der EuGH das Ziel einer effizienten Steuererhebung als legitim ansieht, um die

unterschiedliche Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte zu rechtfertigen, braucht nicht davon ausgegangen werden, dass der Abzugsverpflichtete alle mit der Dienstleistung zusammenhängenden Aufwendungen des Vergütungsempfängers zu berücksichtigen hat.

In *Scorpio* ist der EuGH daher vor der Aufgabe gestanden, die Verhältnismäßigkeitsprüfung im Falle der Quellensteuer anzuwenden. Er hat dies bekanntlich so gelöst, dass er den Abzugsverpflichteten nur dazu verhalten hat, die vom Vergütungsempfänger «mitgeteilten» Aufwendungen zu berücksichtigen und dabei nur jene, die mit der Dienstleistung «unmittelbar» zusammenhängen. Letztlich hat er den Abzugsverpflichteten zu einer bloßen Grobprüfung verhalten und auf diese Weise auch den Maßstab bestimmt, nach dem er später zur Haftung herangezogen werden kann.⁶⁴ Darüber hinaus gehende Aufwendungen muss der Vergütungsempfänger im Veranlagungsverfahren geltend machen. Damit ist sichergestellt, dass die geschuldete Steuer auch erhoben werden kann. Es ist einzuräumen, dass es für diese Kriterien selbst keine Anhaltspunkte in der früheren Rechtsprechung gab. Allerdings hat der EuGH in *Scorpio* nichts anderes getan, als die unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden nur insoweit zuzulassen, als dies vor dem Hintergrund der Zielsetzung – Sicherung der Steuererhebung – erforderlich war. Dieser Ansatz war aber nicht überraschend, sondern hat sich bereits in der früheren Rechtsprechung des EuGH abgezeichnet: Die vor dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung hat zwar das Ziel der Sicherung der Steuererhebung nicht ausdrücklich als Rechtfertigungsgrund bezeichnet. Dieses Ziel entspricht aber einer weit verstandenen Steuerkontrolle und kann daher als bruchfreie Weiterentwicklung der Rechtsprechung gedeutet werden. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung ist ebenso wenig neu. Sie verlangt, die Differenzierung nur insoweit zuzulassen, als sie erforderlich ist, um das Ziel zu erreichen. Genau um diese konsequente Anwendung der Verhältnismäßigkeitsprüfung hat sich der EuGH bemüht, als er eine Lösung entwickelt hat, die zwischen bereits beim Quellensteuerabzug zu berücksichtigenden «mitgeteilten» unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen und den anderen erst im Zuge der Veranlagung abziehbaren Aufwendungen unterscheidet.

G. Die Bedeutung des Art. 21 FZA

Zu überlegen ist weiters, ob die in Art. 21 FZA enthaltenen Sonderregelungen etwas am bisherigen Befund ändern: Nach Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA bleiben die «Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft [...] von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt.» Satz 2 dieser Regelungen verdeutlicht, dass die Vertragsverfasser insbesondere Grenzgängerprobleme vor Augen hatten. Vor allem aber besteht kein Normenkonflikt zwischen der hier vorgenommenen Auslegung

⁶⁴ MICHAEL LANG, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 27 ff.

des FZA und den DBA-Regelungen:⁶⁵ Die Vorschriften des FZA können den nationalen Gesetzgebern bei der Erhebung einer Quellensteuer allenfalls Schranken auferlegen oder diese sogar unmöglich machen. Die DBA-Regelungen haben ebenfalls höchstens die Wirkung, dass die Erhebung einer Quellensteuer überhaupt nicht oder nur in bestimmter Höhe zulässig ist. Sie räumen den Vertragsstaaten nicht etwa Steuererhebungsbefugnisse ein, die dann durch das FZA allenfalls entzogen oder eingeschränkt wurden. Die bloß negative Funktion der DBA wird durch allfällige auf das FZA gestützte Einschränkungen der Quellensteuererhebung nicht tangiert. FZA und DBA haben daher dieselbe Stoßrichtung und man kann darüber diskutieren, welches dieser beiden Regelungswerke den nationalen Gesetzgebern größere Fesseln anlegt. Ein Normwiderspruch zwischen dem FZA und den DBA ist aber ausgeschlossen.⁶⁶

Art. 21 Abs. 2 FZA ist ebenso wenig für die hier vorliegenden Fallkonstellationen maßgebend: «Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.» Diese Vorschrift scheint eine Aussage zu betonen, die ohnehin auch der bis zum 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu entnehmen war: Soweit sich Steuerpflichtige nicht in vergleichbaren Situationen befinden, können unterschiedliche Regelungen angewendet werden.⁶⁷ Die Bedeutung, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in nicht vergleichbaren Situationen gar keine Bedeutung erlangen soll, kann dieser Regelung nicht beigemessen werden. Es gibt keinen Anhaltspunkt, sie als Freibrief für den Gesetzgeber zu verstehen, in unterschiedlichen Situationen völlig beliebig zu differenzieren.⁶⁸ Daher gibt auch Art. 21 Abs. 2 FZA keine Rechtsgrundlage dafür ab, die Erhebung einer Quellensteuer generell zu immunisieren.

Zu berücksichtigen ist schließlich auch Art. 21 Abs. 3 FZA. Nach dieser Vorschrift hindert keine Bestimmung dieses Abkommens die Vertragsparteien daran, «Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um [...] die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.» Diese Vorschrift erweckt auf den ersten Blick den Eindruck, dass sie die Erhebung von Quellensteuern generell erlaubt. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich aber ein differenzierteres Bild: Die Vorschrift spricht zwei mögliche Rechtfertigungsgründe an, wobei in Hinblick auf Quellensteuern vor allem der zuerst genannte Grund von Bedeutung sein kann. Die Notwendigkeit einer wirksamen steuerlichen Kontrolle wurde aber auch schon in der bis zum 21. Juni 1999 ergangenen grundfreiheitlichen Rechtsprechung des EuGH betont,⁶⁹ sodass die Vorschrift insoweit nicht von dem durch Art. 16 Abs. 2 FZA geprägten Maßstab abweicht.

⁶⁵ LÜDICKE/REICH/LANG (FN 1), IStR 2008, 718.

⁶⁶ So bereits LÜDICKE/REICH/LANG (FN 1), IStR 2008, 718.

⁶⁷ EuGH 28. Februar 2013, C-425/11, *Ettwein*, Rn. 45.

⁶⁸ LÜDICKE/REICH/LANG (FN 1), IStR 2008, 718.

⁶⁹ EuGH 20. Februar 1979, C-120/78, *Rewe Zentral AG*, Slg. 1979, 00649, Rn. 8; EuGH 15. Mai 1997, C-250/95, *Futura Participations SA*, Slg. 1997, I-02471, Rn. 31.

Allerdings haben die hier angestellten Überlegungen auch gezeigt, dass der vor dem 21. Juni 1999 geprägte Rechtfertigungsgrund der wirksamen steuerlichen Kontrolle nicht völlig mit der «Notwendigkeit [...], die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten», identisch ist. Wirksame Kontrolle und effiziente Steuereinhebung hängen zwar eng zusammen und die effiziente Steuereinhebung dient auch einer wirksamen Kontrolle. Allfällige Zweifel daran, dass der Rechtfertigungsgrund der effizienten Steuereinhebung bereits in der Argumentation der wirksamen Kontrolle grundgelegt ist, werden durch Art. 21 Abs. 3 FZA beseitigt.

Es gibt aber jedenfalls keinen Hinweis, dass durch diese Regelung in Hinblick auf die beiden dort ausdrücklich genannten Rechtfertigungsgründe der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bedeutungslos werden soll. Im Gegenteil: Art. 21 Abs. 3 FZA verdeutlicht bloß, dass die dort genannten Rechtfertigungsgründe herangezogen werden können. Mangels anders lautender Regelung in Art. 21 Abs. 3 FZA sind sie gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA im Sinne der bis zum 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen. Zu den bis dahin vom EuGH entwickelten Grundsätzen gehört auch die Verhältnismäßigkeit. Vor diesem Hintergrund würde es zu weit gehen, aus Art. 21 Abs. 3 FZA abzuleiten, dass die Erhebung von Quellensteuern jedenfalls und in jedweder Ausgestaltung zulässig ist. Die tatsächliche Erhebung der Steuern und die Verhinderung der Steuerflucht sind wohl bereits dann gewährleistet, wenn im anderen Staat aufgrund völkerrechtlicher Verpflichtung Vollstreckungsamtshilfe gewährleistet werden muss.

Vor diesem Hintergrund ist auch nicht anzunehmen, dass Art. 21 Abs. 3 FZA die Vertragsparteien ermächtigt, in jedem Fall an der Bruttobesteuerung festzuhalten. Denn auch die Bemessungsgrundlage hat einer Verhältnismäßigkeitsprüfung standzuhalten, von der Art. 21 Abs. 3 FZA die nationalen Gesetzgeber keineswegs freizeichnet. Die Abwägungen, die der EuGH in *Scorpio* vorgenommen hat, sind durch Art. 21 Abs. 3 FZA keineswegs ausgeschlossen. Die hier angestellten Überlegungen haben ja sogar gezeigt, dass der EuGH in seiner bis zum 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung die Verhältnismäßigkeitsprüfung noch ernster genommen hat, als dies später der Fall war. Die ältere Judikatur spricht daher noch stärker gegen eine reine Bruttobesteuerung. Art. 21 Abs. 3 FZA, der die Verhältnismäßigkeitsprüfung unberührt lässt, ändert daran nichts.

H. Die Bedeutung des anderen «rechtlichen Rahmens»

Noch eine weitere Überlegung gilt es allerdings zu berücksichtigen: Art. 16 Abs. 2 FZA verpflichtet die Rechtsanwender zur Berücksichtigung der bis zum 21. Juni 1999 ergangenen Rechtsprechung des EuGH, wenn es um die Auslegung der nach dem FZA im Verhältnis zur Schweiz maßgebenden Grundfreiheiten geht. Die hinter den Regelungen des FZA stehende Intention besteht einerseits darin, den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten teilweise im Verhältnis zur Schweiz zu erstrecken. Vor diesem Hintergrund spricht viel für die Annahme, die im FZA enthaltenen Grundfreiheiten auch mit dem Inhalt zu verstehen, der ihnen auch innerhalb

der EU zukommt. Andererseits dient das FZA – anders als die unionsrechtlichen Regelungen für Sachverhalte innerhalb der EU – nicht der Verwirklichung eines Binnenmarktes. Aus diesem Grund hat der EuGH im Verhältnis zur Schweiz – bei der Auslegung der im damaligen Vertrag zur Gründung der europäischen Gemeinschaft (EGV) enthaltenen Kapitalverkehrsfreiheit – den besonderen «rechtlichen Rahmen» betont, der es nahelegt, andere Maßstäbe bei der Grundfreiheitenprüfung im Verhältnis zu Drittstaaten anzulegen als innerhalb der EU.⁷⁰

Bei der Auslegung des EWRA stellen sich ähnliche Fragen, denen sich der EuGH in *Etablissements Rimbaud* zu stellen hatte. Zunächst hielt der EuGH fest:⁷¹

«Eines der Hauptziele des EWR-Abkommens ist die möglichst umfassende Verwirklichung der Freizügigkeit und des freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs im gesamten EWR, so dass der innerhalb des Unionsgebiets verwirklichte Binnenmarkt auf die EFTA-Staaten ausgeweitet wird. Im Hinblick darauf dienen mehrere Bestimmungen des EWR-Abkommens dazu, dessen möglichst einheitliche Auslegung im gesamten EWR sicherzustellen (vgl. Gutachten 1/92 vom 10. April 1992, Slg. 1992, I2821). In diesem Rahmen ist es Sache des Gerichtshofs, darüber zu wachen, dass die Vorschriften des EWR-Abkommens, die im Wesentlichen mit denen des AEU-Vertrags identisch sind, innerhalb der Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt werden (Urteil Ospelt und Schlössle Weissenberg, Randnr. 29). [...] Aus Art. 40 des EWR-Abkommens ergibt sich, dass die Regeln, nach denen Beschränkungen des Kapitalverkehrs und die dadurch bewirkte Diskriminierung untersagt sind, in den Beziehungen zwischen den Vertragsstaaten des EWR-Abkommens – unabhängig davon, ob es sich um Mitglieder der Union oder der EFTA handelt – mit denen identisch sind, die das Unionsrecht für die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten aufstellt (vgl. Urteil Ospelt und Schlössle Weissenberg, Randnr. 28).»

Dieses Gebot der einheitlichen Auslegung der in EWRA und AEUV enthaltenen Grundfreiheiten hinderte den EuGH dann aber nicht, die in *A.* im Verhältnis zur Schweiz entwickelten Maßstäbe auch auf Grundlage des EWRA im Verhältnis zu Liechtenstein anzuwenden.⁷²

«Die Rechtsprechung, die sich auf Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union bezieht, kann aber nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (vgl. Urteile *A.*, Randnr. 60, und vom 19. November 2009, Kommission/Italien, C540/07, Slg. 2009, I10983, Randnr. 69).»

Das Fehlen der Amtshilfe legitimierte den nationalen Gesetzgeber daher auch im Verhältnis zu Liechtenstein zur Schlechterbehandlung im Vergleich zum rein internen Sachverhalt.

Der EuGH hat die auf seinem Urteil *A.* basierende Rechtsprechung auch auf Grundlage des EWRA angewendet, obwohl das Urteil *A.* erst nach dem «Versteinerungs-

⁷⁰ EuGH 18. Dezember 2007, C-101/05, *A.*, Slg. 2007, I-11531, Rn. 60.

⁷¹ EuGH 28. Oktober 2010, C-72/09, *Etablissements Rimbaud SA*, Slg. 2010, I-10659, Rn. 20.

⁷² EuGH 28. Oktober 2010, C-72/09, *Etablissements Rimbaud SA*, Slg. 2010, I-10659, Rn. 40.

zeitpunkt» des EWRA gefällt wurde. Offenbar hat der EuGH die mit A. eingeleitete Judikatur nicht als Neuerung erachtet, sondern ist davon ausgegangen, dass der Gerichtshof solche Fälle nicht anders beurteilt hätte, wenn er schon früher die Gelegenheit gehabt hätte, derartige Drittstaatenkonstellationen zu beurteilen.

All dies spricht dafür, dass der EuGH auch bei Auslegung des FZA den anderen «rechtlichen Rahmen» berücksichtigt, der im Verhältnis zur Schweiz besteht.⁷³ Daher können die Maßstäbe jedenfalls bei der Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung trotz Art. 16 Abs. 2 FZA im Verhältnis zur Schweiz anders liegen als innerhalb der EU. Aufgrund des engen Zusammenhangs von Rechtfertigungs- und Vergleichbarkeitsprüfung kann – auch wenn dies der EuGH nicht ausdrücklich ausgesprochen hat – für die Vergleichbarkeitsprüfung nichts anderes gelten.⁷⁴

Im vorliegenden Fall ergeben sich daraus aber keine Konsequenzen: So wie es in den Urteilen *A.* und *Etablissements Rimbaud* vor allem um die fehlende Amtshilfe im Verhältnis zur Schweiz und Liechtenstein ging, die den EuGH bewog, einen anderen Maßstab anzulegen, geht es hier um die fehlende Vollstreckungshilfe. Solange im Verhältnis zur Schweiz keine Vollstreckungshilfe existiert, wird jedenfalls die Erhebung der Quellensteuer zulässig sein. Ist dieses Manko aber einmal beseitigt und kann zwischen der Schweiz und der EU diese Form der Amtshilfe vereinbart werden, ist der «rechtliche Rahmen» nicht mehr so verschieden, dass es gerechtfertigt wäre, Sachverhalte im Verhältnis zur Schweiz anders zu beurteilen als dies die bis zum 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung erwarten lässt. Dann aber sollte – wie gezeigt wurde – die Vollstreckungshilfe die Erhebung einer Quellensteuer unzulässig machen.

Überlegt werden könnte noch, ob es einen Unterschied macht, ob die Vollstreckungshilfe auf bloß völkerrechtlicher oder aber unionsrechtlicher Grundlage besteht. Im erstgenannten Fall hätten Mitgliedstaaten nämlich nicht die Möglichkeit, die Nichtanwendung der Amtshilfe unionsrechtlich – etwa durch eine Klage vor dem EuGH – durchzusetzen. Dies könnte dann dazu veranlassen, einer bloß auf völkerrechtlicher Grundlage gewährten Vollstreckungshilfe im Verhältnis zu einem Drittstaat wie der Schweiz weniger Bedeutung einzuräumen und die Erhebung einer Quellensteuer trotz Amtshilfe für zulässig zu erachten.⁷⁵ Diese Diskussion wird zum Informationsaustausch geführt und hier dürfte die jüngere Rechtsprechung – wenngleich nicht völlig widerspruchsfrei – dazu tendieren, völkerrechtliche und unionsrechtliche Amtshilfe aus diesem Blickwinkel als gleichwertig anzusehen.⁷⁶ Die vor dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung hatte sich mit dieser Frage noch nicht zu beschäftigen und enthält jedenfalls keine Anhaltspunkte für eine unterschiedliche Sichtweise der beiden Amtshilfeinstrumentarien. Übertra-

⁷³ Vgl. zum rechtlichen Rahmen: SIMONEK (FN 62), 715.

⁷⁴ LANG (FN 27), *StuW* 2011, 218.

⁷⁵ MICHAEL LANG, Die Rechtsprechung des EuGH zur internationalen Amtshilfe im rechtlichen und politischen Kontext, *SWI* 2012, 68 ff.

⁷⁶ Vgl. EuGH 19. November 2009, C-540/07, *Kommission/Italien*, Slg. 2009, I-10983, Rn. 70; EuGH 10. Februar 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Slg. 2011, I-00305, Rn. 66; EuGH 5. Mai 2011, C-267/09, *Kommission/Portugal*, Slg. 2011, I-03197, Rn. 55; anders EuGH 11. Juni 2009, C-521/07 *Kommission/Niederlande*, Slg. 2009, I-4873, Rn. 47.

gen auf Art. 16 Abs. 2 FZA spricht daher viel dafür, eine auf völkerrechtlicher Grundlage gewährte Vollstreckungsamtshilfe als ausreichend anzusehen, um auf die Erhebung einer Quellensteuer verzichten zu müssen.⁷⁷

Eine andere Frage ist es, ob der andere «rechtliche Rahmen» im Verhältnis zur Schweiz es auch rechtfertigen könnte, vom Abzug unmittelbar zusammenhängender Aufwendungen abzusehen und es bei der Berechnung der Quellensteuer vom Bruttobetrag zu belassen. Erwogen werden könnte, in der Abwägung fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten größeres Gewicht beizumessen, als dies bei unions-internen Sachverhalten der Fall ist. Eine schlüssige Begründung lässt sich dafür aber nicht finden. Der EuGH hat auch deutlich gemacht, dass seine in *A.* begründete Rechtsprechung nicht so zu verstehen ist, dass generell der Prüfungsmaßstab im Verhältnis zu Drittstaaten abgesenkt ist, sondern dass sich dies konkret aus Regelungen, die im Verhältnis zum Drittstaat nicht gelten, innerhalb der EU aber schon, oder umgekehrt, ableiten muss, und dass die unterschiedlichen Maßstäbe auch aus diesem Blickwinkel verhältnismäßig sein müssen.

I. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die vom BFH gegebene Begründung, die in *Scorpio* vom EuGH herausgearbeiteten Anforderungen an die Erhebung der Quellensteuer nicht im Verhältnis zur Schweiz anzuwenden, alles andere als zwingend ist. Im Gegenteil: Viel spricht dafür, unmittelbar zusammenhängende Aufwendungen auch in diesen Fällen abzuziehen. Sogar noch weitergehende Überlegungen sind keineswegs abwegig: Immerhin war die frühere – vor dem 21. Juni 1999 ergangene – Rechtsprechung noch restriktiver in Hinblick auf die Zulässigkeit von Rechtfertigungsgründen und hatte strengere Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit nationaler Regelungen gestellt, als dies dem Stand der Judikatur zu dem Zeitpunkt entsprach, als der EuGH *Scorpio* entschied. Daher ist es erwägenswert, die Erhebung einer Quellensteuer im Verhältnis zur Schweiz nur solange als zulässig anzusehen, als keine Vollstreckungsamtshilfe auf zumindest völkerrechtlicher Grundlage gewährt wird. Die in Art. 16 Abs. 2 FZA angelegte «Versteinerung» der Rechtsprechung zum 21. Juni 1999 könnte – angesichts der Lockerung der Maßstäbe in späteren Jahren – dazu führen, dass die Anforderungen an die nationalen Gesetzgeber nach dem FZA strenger sind als innerhalb der EU. All dies sind Fragen, die der Entscheidung durch den EuGH harren. Daher ist es besonders bedauerlich, dass der BFH nicht die Gelegenheit genutzt hatte, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten.⁷⁸

⁷⁷ Vgl auch SIMONEK (FN 62), 720.

⁷⁸ Die Vorlageberechtigung des BFH sollte auch in einem Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung unbestritten sein.